FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 13. april 2000 [1]

1. I henhold til artikel 5, stk. 8, i sjette momsdirektiv [2] 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«. Når en medlemsstat gør brug af denne mulighed, har dette da alene til følge, at der ikke skal betales moms af selve overdragelsen, eller har det også til følge, at den moms, som overdrageren skal betale for tjenesteydelser, der blev modtaget i forbindelse med overdragelsen, ikke kan fradrages, fordi afgiften ikke har nogen forbindelse med en afgiftspligtig transaktion? Med andre ord, skal overdragelsen behandles som en levering, der er fritaget for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, eller henhører den under en anden kategori af »ikke-levering«, og hvis dette er tilfældet, hvordan skal den da behandles?

Relevante bestemmelser

Fællesskabsretlige bestemmelser

2. Det princip, som momsen er støttet på, er udtrykt som følger i første momsdirektivs artikel 2 [3]:

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

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgifts-

1 — Originalsprog: engelsk.

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

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

sats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer« [4].

3. Fradragssystemet er skabt for at undgå en kumulativ effekt, når der også er blevet opkrævet moms af goder og/eller tjenesteydelser, der er blevet anvendt med henblik på fremstillingen af disse — dvs. for at undgå, at der på ny opkræves moms af moms, der allerede er blevet betalt. Ved anvendelse af systemet opbygges en kæde af transaktioner, hvori nettobeløbet, der skal betales i hvert led, står i nøjagtigt forhold til dette leds merværdi. Når kæden slutter, svarer det samlede opkrævede beløb til den pågældende andel af slutprisen.

4. I henhold til sjette direktivs [5] artikel 2 pålægges merværdiafgift levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I henhold til artikel 4, stk. 1, anses enhver, der udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, som en afgiftspligtig person. Økonomisk virksomhed omfatter i henhold til artikel 4, stk. 2, udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

5. Artikel 5 definerer levering af goder. I henhold til artikel 5, stk. 1, forstås ved levering af et gode overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. De øvrige bestemmelser i denne artikel indeholder i det væsentligste positive definitioner af, hvad der anses for levering eller kan anses for at være et materielt gode. Sidstnævnte kan i henhold til artikel 5, stk. 3, omfatte bestemte rettigheder over fast ejendom. I tillæg til disse positive definitioner bestemmer artikel 5, stk. 8, imidlertid følgende:

»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.«

6. I henhold til artikel 6, stk. 5, finder artikel 5, stk. 8, tilsvarende anvendelse på tjenesteydelser.

7. Det er vigtigt at erindre, at bestemmelsen i artikel 5, stk. 8, er indeholdt i definitio-

4 — I diskussioner om forholdet mellem to transaktioner, hvoraf den ene er et omkostningselement i den anden i tidligere led, benævnes den førstnævnte transaktion almindeligvis »transaktion« og den anden »transaktion i senere led«. Momsen, der betales af disse, kaldes henholdsvis »indgående afgift« og »udgående afgift«.

5 — De i det følgende nævnte bestemmelser uden yderligere benævnelse er artikler i sjette direktiv.

nen af levering af goder (og i medfør af artikel 6, stk. 5, af levering af tjenesteydelser) og ikke i listen over momsfritagelser, der — med undtagelse af international handel — er indeholdt i artikel 13. Artikel 13, punkt A, opregner fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse. Artikel 13, punkt B, opregner en række andre fritagelser, herunder a) forsikringstransaktioner og b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, men artikel 13, punkt C, tillader medlemsstaterne at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift af visse af disse transaktioner, herunder ved a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

8. Fradragsretten reguleres i artikel 17 til 20.

Nationale gennemførelsesbestemmelser

9. Artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer følgende: »I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage [...] 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.«

10. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes af en afgiftspligtig person til såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner«, og at »[p]ro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19«. Artikel 19 bestemmer i det væsentligste, at fradraget skal beregnes efter en brøkdel, der svarer til omsætningen i forbindelse med fradragsberettigede transaktioner, divideret med den samlede omsætning.

11. I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 5, stk. 3, behandler Det Forenede Kongeriges lovgivning overførelsen af en væsentlig ret (major interest) til fast ejendom som en levering af goder. I Skotland, hvor den omtvistede ejendom ligger, omfatter definitionen af en væsentlig ret forpagterens rettigheder, når kontrakten har en varighed af mindst 20 år.

12. Det Forenede Kongerige har gjort brug af den mulighed, der fremgår af sjette direktivs artikel 5, stk. 8, bl.a. ved regulation 5(1) i Value Added Tax (Special Provi-

sions) Order (SI 1992/3129) (herefter »VAT-Order«) [6], hvori det bestemmes, at når en person overdrager a) en virksomhed eller b) en del af en virksomhed, der er i drift (»as a going concern«), skal overdragelsen hverken anses for en levering af goder eller af tjenesteydelser. I begge tilfælde er det en forudsætning for en sådan behandling, at erhververen skal anvende goderne til at drive den samme type virksomhed som overdrageren og selv være eller umiddelbart blive en afgiftspligtig person. I det tilfælde, hvor der overdrages en del af en virksomhed, gælder den yderligere betingelse, at denne skal kunne drives særskilt.

13. Endelig behandler Det Forenede Kongerige under anvendelse af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), indrømmelse af rettigheder over ejendomme som afgiftsfrie leveringer, men tillader ejerne af erhvervsejendomme eller indehavere af rettigheder til erhvervsejendomme at give afkald på fritagelsen med hensyn til særlige bygninger.

Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

14. Hovedsagens vigtigste faktiske omstændigheder, som de fremgår af den nationale domstols forelæggelseskendelse, af den forelæggende rets akter, og af de indlæg, der er indgivet til Domstolen, er som følger:

15. Scottish Mutual Assurance plc (herefter »Scottish Mutual«) er et 100%-ejet datterselskab af Abbey National plc (herefter »Abbey National«), som repræsenterer Scottish Mutual med hensyn til moms. Scottish Mutual er delvis fritaget for moms. Ved siden af forsikringsvirksomhed [der er undtaget i henhold til artikel 13, punkt B, litra a)] udlejer Scottish Mutual erhvervsejendomme og har i forbindelse med denne virksomhed anmodet om at blive beskattet i henhold til Det Forenede Kongeriges gennemførelsesbestemmelser til artikel 13, punkt C, litra a). Scottish Mutual opkræver således moms af forpagtningen og fradrager fra denne moms den indgående afgift, der er betalt i forbindelse med denne virksomhed. For så vidt angår den indgående residualafgift, der ikke kan henføres direkte til afgiftspligtige eller fritagne transaktioner, er Abbey National-koncernen blevet enig med Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«) om en pro-rata-metode i henhold til Det Forenede Kongeriges bestemmelser om gennemførelse af artikel 17, stk. 5, og artikel 19.

16. Inden for rammerne af sin udlejningsvirksomhed erhverver og sælger Scottish Mutual af og til ejendomme. Atholl House i Aberdeen var sådan en ejendom, som den fra 1976 havde forpagtet for 125 år, og som atter var fremlejet i 40 år. I 1993 solgte Scottish Mutual sine forpagtningsrettigheder i 125 år samt sine fremlejerettigheder til

6 — Denne bestemmelse, der synes at have været i kraft på tidspunktet for hovedsagen, er siden blevet erstattet af artikel 5, stk. 1, i Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1995/1268, der tilsyneladende har samme ordlyd, og som der er blevet henvist til under den nationale sag og i de indlæg, der er indgivet til Domstolen.

et selskab, der ikke tilhørte samme koncern, som en overdragelse af en virksomhed i drift; også køberen valgte at lade denne virksomhed beskatte. I henhold til regulation 5(1) i VAT Order skulle der ikke betales moms af en salgspris på 5 400 000 GBP.

17. I forbindelse med overdragelsen havde Scottish Mutual imidlertid afholdt honorarudgifter, for hvilke selskabet måtte betale 4 365,04 GBP i moms. Idet selskabet anså dette beløb for en indgående afgift, der var forbundet med en transaktion henhørende under dens afgiftspligtige virksomhed, fradrog det beløbet i sin udgående afgift. Ved afgiftsansættelsen for 1994 fandt Commissioners, at salget af Atholl House var en overdragelse af en virksomhed i drift foretaget af Scottish Mutual, og dermed ikke en afgiftspligtig levering, som den indgående afgift kunne henføres til. En del af momsen, som var fastsat efter den pro-rata-metode, der var aftalt for den indgående residualafgift, og som ikke kunne henføres til nogen speciel transaktion, kunne dog fradrages.

18. Abbey National anfægtede afgiftsansættelsen for VAT and Duties Tribunal, London, der i 1997 frifandt Commissioners. Retten udtalte i det væsentlige, at fradragsretten opstår, når goder eller tjenesteydelser anvendes med henblik på og er direkte og umiddelbart tilknyttet en afgiftspligtig transaktion; overdragelsen af Atholl House var ikke en afgiftspligtig transaktion og kunne derfor ikke i sig selv udgøre grundlaget for en ret til fradrag. Derved gik retten ud fra, at overdragelsen ikke var nogen overdragelse af en virksomhed i drift, men at den faldt ind under forvaltningen af Scottish Mutual's investeringsportefølje med hensyn til fast ejendom. Scottish Mutual's udlejningsvirksomhed havde til formål at stille midler til rådighed til dækning af erstatningskrav, der opstod i forbindelse med dens forsikringsvirksomhed. Udgifter i forbindelse med overdragelsen var derfor almindelige omkostninger, der samtidig var direkte og umiddelbart tilknyttet virksomhedens afgiftspligtige og fritagne leveringer. Afgiftsansættelsen var derfor foretaget på rette grundlag.

19. Abbey National appellerede herefter sagen til High Court of Justice, der den 2. november 1998 — idet den var kommet til det resultat, at parterne havde aftalt (i modsætning til VAT Tribunal's konstateringer), at overdragelsen var en overdragelse af en virksomhed i drift, og at sagen vedrørte et retligt spørgsmål om moms, der var af stor betydning for sektoren for erhvervsejendomme, som Domstolen imidlertid endnu ikke havde taget stilling til — forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Når henses til bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2, kræver ordene 'modtageren træder i overdragerens sted' i direktivets artikel 5, stk. 8, da, at modtagerens leveringer

skal anses for at være foretaget af overdrageren med henblik på beregningen af overdragerens fradrag af indgående moms?

2) Skal sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, og artikel 17, stk. 2, fortolkes således, at en afgiftspligtig person ved 'hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse' i artikel 5, stk. 8's forstand kan fradrage hele den indgående moms for omkostninger i forbindelse med overdragelsen, når medlemsstaten i medfør af nationale bestemmelser, der er vedtaget med hjemmel i denne artikel, anlægger den betragtning, at der ikke er sket levering af goder eller tjenesteydelser, mens den afgiftspligtige i tilfælde af, at artikel 5, stk. 8, ikke blev bragt i anvendelse, ville være forpligtet til at betale moms af overdragelsen?

3) Når overdragerens erhvervsvirksomhed forud for transaktionen, der omfattes af artikel 5, stk. 8, har været fuldt afgiftspligtig, kan der da ske fradrag af indgående moms af en betaling, der er foretaget i forbindelse med ophøret med denne virksomhed?«

20. Abbey National, Det Forenede Kongerige, den nederlandske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen. Abbey National, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har ligeledes afgivet mundtlige indlæg.

Gennemgang

Genstanden for den præjudicielle anmodning

21. Efter deres formulering lægger de tre spørgsmål (som Abbey National synes at støtte) op til tre mulige løsninger på tvisten. Imidlertid er disse ikke de eneste mulige løsninger. Den nederlandske regering og Kommissionen har vurderet sagen på en anden måde. Jeg vil derfor, selv om jeg anerkender, at de overvejelser, der fremgår af de tre spørgsmål, kan have betydning, mere generelt behandle følgende spørgsmål: »Når en medlemsstat har gjort brug af muligheden i artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, således at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse anses for ikke at være en overdragelse af goder eller tjenesteydelser, kan overdrageren da fradrage momsen af ydelser, som han har modtaget med henblik på denne overdragelse?«

Formålet med artikel 5, stk. 8

22. Ved fortolkningen af artikel 5, stk. 8, og dennes anvendelse på Scottish Mutual-sagen er det vigtigt at huske på, med hvilket formål bestemmelsen blev udstedt.

23. Betragtningerne til sjette direktiv eller dettes forgænger, andet momsdirektiv [7], hjælper ikke særligt til opklaringen af dette spørgsmål. Imidlertid blev det i det i Kommissionens forklarende memorandum til dens forslag til sjette direktiv [8] anført, at muligheden forelå »for enkelthedens skyld og for ikke yderligere at belaste virksomhedens ressourcer«.

24. Selv om udkastet til bestemmelsen var mere restriktiv end den tekst, der blev vedtaget, er det klart, at formålet var at sikre en lettelse. Hvis der blev opkrævet moms af en virksomhedsoverdragelse, ville der blive bundet en stor sum penge, for blot senere at blive fradraget. Nettoeffekten ville være lig nul, men virksomheden ville kunne befinde sig i en vanskelig økonomisk situation på det muligvis følsomme tidspunkt for ejerskiftet. En medlemsstat kan let undgå, at der skabes sådanne vanskeligheder ved at gennemføre artikel 5, stk. 8, idet virksomhedens samlede momsbelastning og de af skattemyndighederne pålagte samlede beløb ikke berøres derved.

Hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse

25. Spørgsmålet om, hvad der skal forstås ved »en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse«, er ikke blevet drøftet for Domstolen, selv om den nederlandske regering har udtrykt tvivl om, hvorvidt overdragelsen i den foreliggende sag faldt ind under denne definition, og det fremgår, at VAT and Duties Tribunal fandt, at der ikke var bevis for, at Atholl House var en særskilt, identificerbar virksomhed, som skulle medføre, at salg af forpagterens rettigheder kunne klassificeres som en »overdragelse af en virksomhed i drift«.

26. En »overdragelse af en samlet formuemasse« betragtet som en levering foretaget af en afgiftspligtig person, der udøver økonomisk aktivitet, må klart ses som refererende til overdragelse af en virksomhed i dens helhed ved overdragelse af dens aktiver og ikke dens aktier.

7 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse, EFT 1967, s. 14 (herefter »andet direktiv«). Forgængeren til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, var en note til artikel 5, stk. 1, i bilag A til andet direktiv, der havde følgende ordlyd: »Medlemsstaterne kan i tilfælde af samlet eller delvis anbringelse af værdier i et selskab, anse selskabet som overdragerens successor.«

8 — *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73.

27. Begrebet en »delvis overdragelse af en samlet formuemasse« [9] er derimod ikke klart. Der opstår navnlig spørgsmålet om, hvordan der kan skelnes mellem overdragelsen af en sådan del og en normal overdragelse af et eller flere af en virksomheds aktiver, der normalt ville være en afgiftspligtig transaktion. Fællesskabsretten indeholder intet vedrørende dette; momsdirektiverne bidrager ikke til opklaringen af spørgsmålet, og Domstolen har endnu ikke gennemgået dette.

28. Den af Det Forenede Kongerige valgte løsning forekommer rimelig: Når aktiver, der udgør en del af en virksomhed, som kan drives særskilt, overdrages på en sådan måde, at virksomheden fortsat er i drift, finder den mulighed, der fremgår af sjette direktivs artikel 5, stk. 8, anvendelse, og man må gå ud fra, at der ikke foreligger en levering af goder. Disse kriterier synes ikke at gå ud over den brede ordlyd af fællesskabsbestemmelsen, og det tilkommer den kompetente nationale ret at tage stilling til, om de er opfyldt i det enkelte tilfælde.

29. I den foreliggende sag er der tale om en transaktion, der efter den i Det Forenede Kongerige gældende definition anses for at være en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse — med andre ord en selvstændig del af virksomheden. Det forhold, at overdragelsen ikke angik alle Scottish Mutual's aktiver, har givet anledning til nogen debat under sagen med hensyn til, om den moms, der blev erlagt ved gennemførelsen af overdragelsen, på nogen måde kunne henføres til — og kunne fradrages i forhold til — den udlejningsvirksomhed, som Scottish Mutual havde beholdt og fortsat, eller til både forsikrings- og udlejningsvirksomheden i dens helhed. I stedet for straks at behandle disse spørgsmål, finder jeg det mere nyttigt først at tage stilling til den regulære situation ved en overdragelse af en samlet formuemasse. Der vil derefter blive taget stilling til, i hvilken udstrækning det er nødvendigt at vurdere de særlige omstændigheder ved en større samlet virksomheds overdragelse af en del af en formuemasse.

Overdragelse af en samlet formuemasse

30. Den lettest tænkelige situation — og fra hvilken det er muligt at drage konklusioner for andre situationer — er en overdragelse af en samlet formuemasse i en virksomhed, der udelukkende leverer afgiftspligtige ydelser.

31. For at kunne fradrages skal momsen belaste leveringer (indgående transaktioner), der anvendes til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner (udgående transaktioner). Dette fremgår

9 — Og tilsvarende på andre sprog, f.eks. »part of a totality of assets«, »universalité partielle de biens«, »Teilvermögen«, »gedeelte van een algemeenheid van goederen«.

klart af ordlyden af artikel 17, stk. 2, navnlig når man læser denne sammen med den artikel, som den erstattede — andet direktivs artikel 11, stk. 1, der refererede til ting og tjenesteydelser, der »anvendes til virksomhedens formål« — og forslaget til sjette direktiv [10], der talte om ting og tjenesteydelser, der er »bestemt til at anvendes til den afgiftspligtige virksomheds formål«. Det fremgår således, at lovgiver åbenbart bevidst valgte en ordlyd, der havde til formål at begrænse anvendelsesområdet for fradragsretten til situationer, hvor indgående transaktioner bliver anvendt til brug for afgiftspligtige transaktioner, der kan identificeres [11]. Princippet om, at fradragsretten afhænger af, at der foreligger en forbindelse, ligger også til grund for pro-rata-reglen i artikel 17, stk. 5, og artikel 19.

32. Set i lyset af dette synes forholdet med fritagne transaktioner anormalt i momssystemet, særligt når de er omkostningselementer i derpå følgende afgiftspligtige leveringer. Deres samlede omkostninger, herunder den moms, der er pålagt de indgående transaktioner, vil — sandsynligvis — blive afspejlet i den fakturerede pris. I dette tilfælde vil der blive tale om en dobbelt eller kumulativ afgiftsbelastning, idet momsen pålægges hele den udgående transaktion, hvoraf et af omkostningselementerne allerede indeholder moms. Dette er en muligvis tungtvejende fravigelse fra princippet om opkrævning af moms, for på denne måde kan en kæde af leveringer eller ydelser blive brudt i mere end ét led med samtidig gentagelse af den kumulative afgiftspålæggelse. Disse omstændigheder taler for at anvende fritagelser restriktivt [12]. Den momsmæssige behandling af hver omsætning skal så vidt muligt være i overensstemmelse med det grundlæggende princip med henblik på at undgå fordrejelser.

33. Denne virkning af fritagne leveringer var afgørende for Domstolens vurdering i BLP-sagen [13]. I denne sag havde et forvaltnings- og holdingselskab solgt 95% af et selskabs aktier, som det ejede, ved en afgiftsfri overdragelse [overdragelse af aktier er i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, obligatorisk afgiftsfritaget]. Formålet med salget var at skaffe midler til at betale skyld fra afgiftspligtige transaktioner. Ligesom i den foreliggende sag opstod der ved salget honorarudgifter, og der opstod det spørgsmål, om den moms, der var pålagt disse honorarer, kunne fradrages. Domstolen udtalte, at fradragsretten kun opstår, når »de omhandlede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner« [14] og således, at »når en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms, heller ikke når den fritagne transak-

10 — Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag, EFT 1973 C 80, s. 1.

11 — Jf. til sammenligning dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. s. 4227, præmis 12.

12 — Domstolen har anerkendt, at begreberne, hvormed afgiftsfritagelsen efter artikel 13 er omskrevet, skal fortolkes indskrænkende, idet de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter enhver tjenesteydelse, som en afgiftspligtig leverer mod vederlag, er pålagt moms, jf. f.eks. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, og senest dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12.

13 — Dom af 6.4.1995, sag C-4/94, Sml. I, s. 983.

14 — Dommens præmis 19.

tions endelige formål er gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion« [15]. Denne afgørelse havde ikke alene grundlag i første og sjette direktivs ordlyd, men også i den betragtning, at det ville stride mod kravet om retssikkerhed og om at lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, hvis skattemyndighederne ved ydelser, der objektivt ikke hænger sammen med afgiftspligtige transaktioner, skulle tage stilling til afgiftspligtiges hensigter [16].

34. Imidlertid har Domstolen i andre sager anlagt, hvad der synes at være en bredere betragtning. I Intiem-sagen [17] udtalte Domstolen f.eks., at retten til at fradrage indgående moms »omfatter goder og tjenesteydelser, der vedrører den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet«. I Sofitam-sagen [18] fastslog den, at »fradragsretten skal anvendes således, at dens anvendelsesområde så vidt muligt svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet«. I Ghent Coal-sagen [19] udtalte den, at en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, har ret til at fradrage moms, der skyldes for leveringer, der er modtaget med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner, selv i de tilfælde, hvor de afgiftspligtige transaktioner aldrig blev udført på grund af omstændigheder, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på. I BLP-sagen udtalte Domstolen også, at selskabet, hvis det havde skaffet penge ved at optage et banklån i stedet for at foretage en afgiftsfri transaktion, kunne have fradraget momsen af de til dette formål betalte honorarudgifter, da disse honorarer ville have hørt til de generelle udgifter og dermed til omkostningselementerne i dets afgiftspligtige transaktioner [20].

35. Forskellen mellem disse to måder at gribe problemet an på synes at være mere tilsyneladende end virkelig. Henvisningen til omkostningselementer i BLP-dommen er en gentagelse af det grundlæggende princip, der fremgår af første direktivs artikel 2: »Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift [...] med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.« Således er det afgørende altså, om den afgiftsbelagte transaktion i tidligere led er et omkostningselement i en afgiftspligtig transaktion i senere led, og ikke om den nærmest forbundne transaktion i sig selv er afgiftspligtig. Som Kommissionen anførte under den mundtlige forhandling [21], er den konklusion, der skal drages ud fra BLP-dommen, at spørgsmålet, der skal stilles, ikke er, hvilken transaktion omkostningselementerne har den mest direkte og umid-

15 — Præmis 28 og dommens konklusion.

16 — Dommens præmis 24.

17 — Dom af 8.3.1988, sag 165/86, Sml. s. 1471, præmis 13.

18 — Dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sml. I, s. 3513, præmis 11.

19 — Dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Sml. I, s. 1, præmis 17 og 24 og konklusionen. Jf. endvidere dom af 29.2.1996, sag C-110/94, Inzo, Sml. I, s. 857, præmis 20 og 21.

20 — Dommens præmis 25.

21 — Kommissionens holdning under den mundtlige forhandling afviger fra, hvad den anførte i det skriftlige indlæg, hvor den i det væsentligste havde anført, at moms på transaktioner i tidligere led, der var direkte og umiddelbart tilknyttet en overdragelse, der ikke blev anset for at være en levering, ikke kunne fradrages. Under den mundtlige forhandling har Kommissionen forklaret, at den har ændret opfattelse på grund af den nederlandske regerings klare skriftlige indlæg. Imidlertid skal det også anføres, at en skrivelse fra Kommissionen til Abbey National's økonomiske rådgiver, der er dateret den 26.2.1997 og indeholdt i de sagsakter, der er fremsendt af High Court, fastslog, at anvendelsen af muligheden i artikel 5, stk. 8, »ikke må føre til en forskel i den afgiftsmæssige behandling af udgifterne ved overdragelsen. Enhver anden fortolkning ville stride mod princippet om afgiftens neutralitet og mod de generelle principper i momssystemet«.

delbare tilknytning til, men om der er en tilstrækkelig direkte og umiddelbar forbindelse med en afgiftspligtig økonomisk aktivitet. Det må understreges, at Domstolen i BLP-sagen behandlede leveringer, der *objektivt ikke var knyttet til* afgiftspligtige transaktioner [22]. Imidlertid fremgår det klart af BLP-dommen, at den »kædebrydende« virkning, der kendetegner en fritagen transaktion, altid er til hinder for, at den moms, der pålægges leveringer, som anvendes til en sådan transaktion, kan fradrages i den moms, der skal betales i forbindelse med en derpå følgende transaktion i senere led, hvor den fritagne transaktion udgør et omkostningselement i prisen. Behovet for en »direkte og umiddelbar tilknytning« henviser således ikke alene til det nærmeste led i kæden, men tjener til at udelukke situationer, hvor kæden er blevet brudt ved en afgiftsfri transaktion [23].

36. Det skal endvidere fastslås, at overdragelsen af en samlet formuemasse i en medlemsstat, der har gjort brug af muligheden i artikel 5, stk. 8, ikke er en afgiftspligtig transaktion. For så vidt er jeg enig i den holdning, som Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen fremkom med under den mundtlige forhandling, nemlig at det ikke har noget formål at betragte overdragelsen som en transaktion, der normalt ville være afgiftspligtig. Da overdragelsen overhovedet ikke må anses for at være en levering af goder, er det irrelevant, at den — hvis der ikke var gjort brug af muligheden — ville have været en afgiftspligtig levering. Jeg er således enig med Kommissionen i, at High Court's andet spørgsmål er uden relevans for den løsning, der anmodes om i den foreliggende sag.

37. Da overdragelsen ikke er en afgiftspligtig transaktion, følger det af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at den ikke selv kan udgøre grundlaget for fradrag af indgående afgift, der er opstået i forbindelse med den.

38. Overdragelsen er imidlertid heller ikke nogen afgiftsfritaget levering. En fritaget levering medfører et brud på momskæden. Der er ikke nogen grund til at antage, at kæden er brudt ved en transaktion, hvori der »ikke er sket nogen levering af goder [eller tjenesteydelser]«. Tværtimod understreger betingelsen om, at »modtageren træder i overdragerens sted«, kontinuiteten af situationen fra et momsmæssigt synspunkt. Selv om — for at blive ved denne metafor — et led i kæden anses for ikke at være eksisterende, er dette »manglende led« ikke et brud og en ny begyndelse på kæden, men indebærer snarere, at leddene på begge sider af det kommer til at følge efter hinanden. Derudover skal afgiftsfritagelser, som jeg allerede har nævnt, behandles restriktivt. Det er således nødvendigt også at tage stilling til, om den moms, som der anmodes fradraget, har belastet en levering, der udgør et omkostningselement i en anden afgiftspligtig transaktion.

22 — Jf. dommens præmis 24.

23 — I denne forbindelse tilslutter jeg mig generaladvokat Saggio's forslag til afgørelse, der blev fremsat den 30.9.1999 i Midland-bank-sagen, sag C-98/98, Sml. 2000 I, s. 4177, 4179, punkt 29, hvor han fandt, at ordene »direkte« og »umiddelbart« kan forstås som en angivelse af »en særlig snæver forbindelse« mellem to transaktioner, hvor imellem der ikke indtræder en tredje, der »afbryder årsagskæden«.

39. Når en virksomheds aktiver bliver solgt, vil sælgeren (overdrageren) normalt beregne prisen således, at denne omfatter alle omkostninger, der er opstået i forbindelse med salget. Disse omkostninger vil således sammen med alle de mulige omkostninger, som køberen (erhververen) har haft, udgøre en del af omkostningselementerne i de efterfølgende afgiftspligtige leveringer. Momsen på leveringer i sammenhæng med salget kan køberen, som udfører de følgende afgiftspligtige leveringer, imidlertid kun fradrage, i det omfang han har betalt dem. Og hvis den ikke kan fradrages, vil den — i strid med momssystemets gældende grundprincip om neutralitet — medføre dobbelt afgiftsbelastning. For at undgå det problem, foreligger den åbenbare løsning, at overdrageren kan fradrage momsen. Dermed bliver erhververen behandlet, som om han selv havde betalt alle omkostningerne og det havde været muligt for ham efterfølgende at fradrage momsen heraf.

40. I et sådant tilfælde skulle der tages stilling til, om overdragerens transaktioner i tidligere led var erhvervet med henblik på erhververens afgiftspligtige transaktioner i senere led — en synsvinkel, som Abbey National har anlagt, og som High Court's første spørgsmål sigter imod. Det Forenede Kongeriges regering har derimod anført, at det ville medføre en uacceptabel ændring i den rækkefølge, der fremgår af artikel 5, stk. 8, da overdrageren dermed vil træde i erhververens sted. Jeg finder ikke, at denne indvending er begrundet. Den pågældende fremgangsmåde forudsætter alene, at det formål, som transaktionerne i tidligere led anvendes til, kan være den persons formål, som i denne specielle situation anses for at efterfølge den person, der erhvervede transaktionen i tidligere led, og medfører ikke på nogen anden måde en ændring i kæden.

41. Det ræsonnement, som der blev nævnt i de sidste to punkter, er imidlertid i et vist omfang begrundet i en formodning om en kronologisk rækkefølge ved afgørelsen af forholdet mellem transaktioner i tidligere og senere led. I ræsonnementet gør det endvidere en forskel, om omkostningerne, som overdrageren havde i forbindelse med overdragelsen, gennem prisen er væltet over på erhververen. Den økonomiske virkelighed i forretningslivet svarer ikke nødvendigvis til denne kronologiske antagelse — den indgår heller ikke i momssystemet, idet afgiften, der kan fradrages, er den, 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«.

42. Når en afgiftspligtig person udøver en økonomisk aktivitet, hvorunder han leverer fuldt afgiftspligtige ydelser, er alle goder og tjenesteydelser, som han leverer med henblik på denne aktivitet — i et bredere perspektiv — omkostningselementer i hans transaktioner i senere led og al den moms, der belaster disse, kan fradrages. Det forhold, at transaktioner i tidligere led ud fra en rent bogføringsmæssig synsvinkel ikke kan have nogen sammenhæng med eller fordeles mellem visse transaktioner i senere led, har ikke nogen betydning i denne sag. Alle varer og tjenesteydelser, der forbruges af en afgiftspligtig person, kan naturligvis ikke henføres direkte til en identificerbar

transaktion i senere led. Nogle er generelle omkostninger, og i det omfang disse generelle omkostninger er omkostningselementer i afgiftspligtige transaktioner, kan moms, der er pålagt dem, fradrages [24]. Der kan indgå mange slags generelle omkostninger i en virksomheds helhed, hvilket kun indirekte påvirker størrelsen af den tilstræbte fortjenstmargen.

43. En af disse typer generelle omkostninger omfatter sådanne udgifter, der opstår ved påbegyndelsen af en virksomhed. Det fremgår klart af Domstolens praksis [25], at momsen af sådanne udgifter kan fradrages af en afgiftspligtig person, selv under omstændigheder, hvor der ikke er nogen transaktioner i senere led at fradrage i, hvilket indebærer, at fradraget svarer til en udbetaling fra skattemyndigheden til den afgiftspligtige person. I henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning [26] gælder det samme for moms på udgifter, der opstår i forbindelse med, at en virksomhed ophører, og Kommissionen syntes under den mundtlige forhandling at have accepteret, at en sådan synsvinkel er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

44. Det er jeg enig i. Domstolen udtalte i Rompelman-dommen [27], at »fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed«. Denne intention ville klart ikke blive opnået, hvis den afgiftspligtige på det tidspunkt, hvor hans virksomhed ophørte, blev overladt en momsregning, der ikke kunne fradrages. Det skal desuden under en økonomisk synsvinkel fremhæves, at udgifter, der opstår ved en virksomheds ophør, er udgifter for virksomheden som helhed og således indgår som omkostningselementer i leveringerne, som den foretager, selv om disse udgifter ikke udtrykkeligt bogføres som sådan i regnskabet.

45. Overdragelsen af en samlet formuemasse — navnlig dér, hvor der i henhold til artikel 5, stk. 8, ikke antages at være sket en levering, og hvor modtageren træder i overdragerens sted — er ikke det samme som, at en virksomhed træder i likvidation. Jeg er således enig med Kommissionen i, at den synsvinkel, der antydes i High Court's tredje spørgsmål, måske ikke er den mest relevante synsvinkel. Imidlertid kan den — som Kommissionen foreslog under den mundtlige forhandling — udgøre en nyttig analogi. Hvis det i forbindelse med en virksomheds ophør er muligt at fradrage moms efter den sidste afgiftspligtige levering, må det samme gøre sig gældende, når virksomheden ikke er opgivet, men overdraget således, at den fortsat drives og foretager afgiftspligtige leveringer — med andre ord, når dét, der er sket, nærmere er en begivenhed inden for rammerne for driften af virksomheden end en begivenhed, der indebærer, at den ophører.

24 — Jf. BLP-dommen, præmis 25.

25 — Jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, Ghent Coal Terminal-dommen og Inzo-dommen, der er nævnt ovenfor i fodnote 19, samt senest dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577.

26 — Jf. section 94(5) i Value Added Tax Act 1994.

27 — Jf. ovenfor i fodnote 25, præmis 19.

46. Således fører begge måder at gribe problemet an på til den samme konklusion: Hvor der — i forbindelse med artikel 5, stk. 8 — foreligger en overdragelse af den samlede formuemasse i en virksomhed, der udelukkende foretager afgiftspligtige leveringer, kan overdrageren fradrage den moms, der er pålagt transaktioner i tidligere led, der er modtaget i forbindelse med overdragelsen, fordi disse transaktioner har forbindelse med afgiftspligtige transaktioner i senere led, og den kæde, der forbinder de transaktioner i tidligere led med transaktioner i senere led, ikke brydes af en mellemkommende fritagen transaktion.

47. På denne baggrund fremgår det klart af artikel 17, stk. 5, og artikel 19, at hvis overdragelsen af en samlet formuemasse vedrører en virksomhed, der udfører både afgiftspligtige og fritagne transaktioner, skal den indgående moms fordeles mellem dem, således at alene en del af den kan fradrages.

Delvis overdragelse af en samlet formuemasse

48. Spørgsmålet om fordeling af momsen er ikke så enkel, når overdragelsen kun vedrører en del af overdragerens goder, og hvor — som i den foreliggende sag — overdrageren både udfører afgiftspligtige og fritagne transaktioner. Der synes nemlig at opstå et yderligere problem i denne situation, fordi de goder, der er blevet overdraget, alene udgør en del af overdragerens afgiftspligtige virksomhed, der for sin del alene udgør en del af hele virksomheden.

49. På baggrund af den konklusion, som jeg er kommet frem til med hensyn til overdragelsen af en samlet formuemasse, mener jeg imidlertid, at disse åbenbare vanskeligheder kan overvindes. Hvis den moms, der pålægges tjenesteydelser vedrørende overdragelsen, kan fradrages, skyldes det, at den — fordi der er en direkte og umiddelbar tilknytning — kan henføres til leveringer, der udføres af den del af virksomheden, hvis goder er blevet overdraget. Hvis disse leveringer alle er afgiftspligtige, kan momsen fradrages fuldt ud, og der er ikke anledning til at fortsætte efterprøvelsen. Hvis leveringerne derimod dels er afgiftspligtige, dels er fritaget for afgifter, skal der ske en fordeling.

50. De eneste omstændigheder, hvorunder det ville være nødvendigt at se på andre aspekter i den afgiftspligtige persons virksomhed med henblik på at afgøre, om der skulle ske en fordeling af afgifterne, ville være, hvis den pågældende moms — imod min opfattelse — ikke kunne henføres til afgiftspligtige transaktioner, som udførtes inden for rammerne af den del af virksomheden, der blev overdraget.

51. Hvis dette var tilfældet, finder jeg, at det før nogen mulighed for fradrag udelukkes, ville være nødvendigt at tage stilling til — som det f.eks. blev anført i BLP-dommens præmis 25 — om omkostningerne ved overdragelsen var omkostnings-

elementer i form af generelle omkostninger af leveringerne, der blev foretaget af virksomheden i sin helhed (her: forsikringsvirksomhed), eller af den del af den (her: udlejning af erhvervsejendomme), hvoraf den overdragne del udgjorde en mindre del. Sådanne spørgsmål vedrører dog sådanne faktiske omstændigheder, som det tilkommer den nationale domstol at tage stilling til.

Forslag til afgørelse

52. På den baggrund foreslår jeg, at High Court's spørgsmål besvares på følgende måde:

Når en medlemsstat har gjort brug af muligheden i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, således at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse anses for ikke at være en overdragelse af goder eller tjenesteydelser, kan overdrageren fradrage moms på ydelser modtaget med henblik på overdragelsen

— fuldt ud, når goderne tilhører en virksomhed, som udelukkende leverer afgiftspligtige ydelser

— i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 5, og artikel 19, når goderne tilhører en virksomhed, der både leverer afgiftspligtige og fritagne ydelser.