DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

22. februar 2001 *

I sag C-408/98,

angående en anmodning, som High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Det Forenede Kongerige), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Abbey National plc

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 8, og artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af D.A.O. Edward, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne P. Jann og L. Sevón (refererende dommer),

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Abbey National plc ved R. Cordora, QC, og barrister D. Southern for solicitor S. Rose

— Det Forenede Kongeriges regering ved R. Magrill, som befuldmægtiget, bistået af K. Parker, QC, og barrister M. Hall

— den nederlandske regering ved M.A. Fierstra, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og F. Riddy, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 23. februar 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Abbey National plc, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. april 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 2. november 1998, indgået til Domstolen den 17. november 1998, har High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) stillet tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 8, og artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Abbey National plc (herefter »Abbey National«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) vedrørende retten til at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«), der er betalt af honorarer for forskellige tjenesteydelser, som er erhvervet med henblik på at gennemføre overdragelsen af en forretningsejendom i drift (»as a going concern«).

Retsforskrifter

Fællesskabsretlige bestemmelser

3 Artikel 2, stk. 2, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første direktiv«) bestemmer, at der »ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, 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 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægger moms på levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

5 Sjette direktivs artikel 5, stk. 8, har følgende ordlyd:

»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 Ifølge artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), kan »[m]edlemsstaterne [...] indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af [...] bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«.

7 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»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 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.«

8 For så vidt angår goder og tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person anvendes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, præciseres det i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner«. I henhold til samme direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, »[beregnes] pro rata-satsen [...] for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19«.

Nationale bestemmelser

9 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Det Forenede Kongerige, der har gjort brug af den mulighed, som er foreskrevet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, bl.a. har vedtaget artikel 5, stk. 1, i Value Added Tax (Special Provisions) Order (bekendtgørelse om særlige bestemmelser vedrørende moms, SI 1995, s. 1268, herefter »VAT Order«), der erstatter regulation 5(1) i Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992, s. 3129). Den nævnte bestemmelse fastslår, at når en person overdrager en virksomhed, eller 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. Bestemmelsen præciserer, at erhververen skal anvende goderne med henblik på at drive den samme type virksomhed som overdrageren og selv være eller umiddelbart blive en afgiftspligtig person; såfremt der overdrages en del af en virksomhed, skal denne del kunne drives særskilt.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Scottish Mutual Assurance plc (herefter »Scottish Mutual«), der er et livsforsikringsselskab, er et 100%-ejet datterselskab af Abbey National, som repræsenterer det med hensyn til moms.

11 Ud over sine aktiviteter inden for forsikringsområdet udlejer Scottish Mutual erhvervsejendomme. I forbindelse med denne udlejningsvirksomhed havde Scottish Mutual ved en lejekontrakt, der løb i 125 år, forpagtet erhvervsejendommen Atholl House i Aberdeen, som det fremlejede til erhvervslejere. Scottish Mutual valgte at fakturere moms af lejen for Atholl House i overensstemmelse med Det Forenede Kongeriges lovgivning til gennemførelse af sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), og kunne således få refunderet den samlede indgående moms på omkostningerne ved at være i besiddelse af bygningen.

12 Ved kontrakt af 16. december 1992 solgte Scottish Mutual sine forpagtningsrettigheder i 125 år samt sine fremlejerettigheder for 5,4 mio. GBP til et selskab, der ikke tilhørte den samme koncern. Commissioners var af den opfattelse, at salget udgjorde en overdragelse af en virksomhed i drift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i VAT Order's regulation 5(1), at de øvrige betingelser i den nævnte regulation var opfyldt, og at der derfor ikke skulle betales moms af salgsprisen.

13 Med henblik på at gennemføre den nævnte overdragelse havde Scottish Mutual imidlertid benyttet forskellige tjenesteydelser og således betalt honorarer, for hvilke selskabet måtte betale 4 365 GBP i moms.

14 Da Commissioners fandt, at alene en mindre del af den indgående moms, som var erlagt for disse udgifter, kunne fradrages, anlagde Abbey National, der var af den opfattelse, at selskabet var berettiget til at fradrage hele den indgående moms, sag ved VAT and Duties Tribunal, London, (Det Forenede Kongerige). Ved denne rets afgørelse af 19. juni 1997 blev Commissioners frifundet. Abbey National appellerede herefter sagen til High Court of Justice.

15 High Court of Justice har besluttet at udsætte sagen og at forelægge 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?«

De præjudicielle spørgsmål

16 Med de tre spørgsmål, som undersøges under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om overdrageren, når en medlemsstat har gjort brug af den mulighed, der er foreskrevet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, på en sådan måde, at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse betragtes, som om der ikke foreligger en levering af goder, kan fradrage den moms for udgifter, der har belastet de tjenesteydelser, som er erhvervet med henblik på at gennemføre denne overdragelse.

Parternes argumenter

17 Abbey National er af den opfattelse, at overdrageren — ved en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse — er berettiget til at fradrage den indgående moms, der har belastet de udgifter, som han har afholdt for de tjenesteydelser, som er erhvervet med henblik på at gennemføre denne overdragelse.

18 I denne forbindelse har selskabet bl.a. gjort gældende, at når overdrageren og erhververen — den ene før og den anden efter overdragelsen — begge anvender aktiverne i den virksomhed, der bliver overdraget, med henblik på at gennemføre fuldt ud afgiftspligtige leveringer, så kan overdrageren, med henblik på moms, i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, tage hensyn til erhververens afgiftspligtige leveringer, således at han kan kræve hele den indgående moms tilbagebetalt. Med andre ord, selv om der ikke foreligger en afgiftspligtig

transaktion som sådan, hvad angår den betalte indgående moms, består der stadig en direkte og umiddelbar tilknytning til erhververens afgiftspligtige økonomiske virksomhed med hensyn til de overdragede aktiver.

19 Den nederlandske regering har anført, at når en medlemsstat har valgt at anvende sjette direktivs artikel 5, stk. 8, »abstraheres« der — inden for rammerne af en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse — fra de leverede goder og tjenesteydelser, der efter deres natur er afgiftspligtige. En sådan »neutral« udskiftning af en afgiftspligtig person med en anden med henblik på opkrævning af moms kan alene sættes i forbindelse med overdragerens almindelige økonomiske aktiviteter. Disse økonomiske aktiviteter må også være bestemmende for retten til at fradrage moms for udgifter, som denne har afholdt med henblik på at gennemføre overdragelsen. Hvis den afgiftspligtige alene foretager transaktioner, der er fritaget for afgifter, er der ingen fradragsret. Hvis den afgiftspligtige både foretager afgiftspålagte transaktioner og transaktioner, der er fritaget for afgifter, finder pro rata-bestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 anvendelse. Når overdragerens almindelige økonomiske aktiviteter forud for en overdragelse henhørende under sjette direktivs artikel 5, stk. 8, er blevet pålagt fuld afgift, kan den indgående moms, der er betalt for de erlagte udgifter, der er afholdt med henblik på ophøret af disse aktiviteter, fradrages.

20 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at da udgifterne med henblik på at gennemføre overdragelsen er blevet anvendt i forbindelse med en transaktion, der ikke er blevet pålagt afgift, består der ikke nogen ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt for disse udgifter. Den modsatte løsning ville bringe momsens neutralitet i fare, idet den afgiftspligtige for den samme transaktion ville opnå den finansielle fordel ved et fradrag af den indgående moms, uden at være forpligtet til tilsvarende at fakturere den udgående moms.

21 Det Forenede Kongeriges regering har subsidiært gjort gældende, at de omkostninger, der er afholdt på grund af ophør af en afgiftspligtig aktivitet inden for rammerne af en økonomisk hovedaktivitet, som både omfatter afgiftspligtige og afgiftsfritagne leveringer, kan kvalificeres som almindelige omkostninger. Da der er tale om en indgående afgift, der ikke kan henføres, skal den del af afgiften, som kan fradrages, bestemmes efter en metode, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5.

22 Kommissionen har gjort gældende, at det er nødvendigt at undersøge, om de tjenesteydelser, der er erhvervet af overdrageren med henblik på at gennemføre overdragelsen, har en tilstrækkelig direkte og umiddelbar tilknytning til en afgiftspålagt økonomisk virksomhed. I denne henseende følger det af sjette direktivs artikel 5, stk. 8, at der ikke sker nogen levering af goder ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, og at den samme økonomiske virksomhed fortsætter. Således er de udgifter, der er betalt for at erhverve de nævnte tjenesteydelser, omkostninger, der er afholdt med henblik på denne økonomiske virksomhed, dvs. almindelige omkostninger for den overdragne virksomhed.

23 For så vidt angår anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, begrænser Kommissionen sig dog til at bemærke, at de udgifter, der er betalt for de nævnte tjenesteydelser, kan anses enten som almindelige omkostninger i forbindelse med den økonomiske virksomhed, der er blevet overdraget, hvorved overdrageren fuldt ud kan fradrage den moms, der påhviler den, eller som almindelige omkostninger i forbindelse med overdragerens samlede økonomiske virksomhed.

Domstolens bemærkninger

24 Indledningsvis bemærkes, 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 (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 44, og af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 19).

25 Sjette direktivs artikel 17, stk. 5 — som artikel 17, stk. 2, skal fortolkes på baggrund af — opstiller reglerne for fradragsretten for moms med hensyn til tilfælde, hvor momsen vedrører indgående transaktioner, som af en afgiftspligtig

person »benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag«. I denne bestemmelse viser brugen af udtrykket »benyttes til«, at fradragsretten efter stk. 2 forudsætter, at de erhvervede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, og at det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at nå, herved er uden betydning (jf. dom af 6.4.1995, sag C -4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 18 og 19, og Midland Bank-dommen, præmis 20).

26 Som Domstolen har udtalt i præmis 24 i Midland Bank-dommen, skal artikel 2 i første direktiv og artikel 17, stk. 2, 3 og 5, i sjette direktiv fortolkes således, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges.

27 Det bemærkes endvidere, at det er et grundlæggende princip i momssystemet, jf. herved artikel 2 i første og sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer (jf. Midland Bank-dommen, præmis 29).

28 Det følger af dette princip såvel som af reglen, hvorefter de erhvervede goder og tjenesteydelser for at give ret til fradrag skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner, at retten til at fradrage den moms, der er betalt af disse goder og tjenesteydelser, er betinget af, at de udgifter, der er afholdt til at erhverve disse goder eller tjenesteydelser, skal være indgået blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige transaktioner. De nævnte udgifter skal således udgøre en del af omkostningerne ved disse udgående transaktioner, til brug for hvilke de erhvervede goder og tjenesteydelser finder

anvendelse. Dette er begrundelsen for, at disse omkostningselementer normalt skal være opstået, før den afgiftspligtige har gennemført de afgiftspligtige transaktioner, som de har tilknytning til (jf. Midland Bank-dommen, præmis 30).

29 Det skal derfor undersøges, om der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de forskellige tjenesteydelser, der er erhvervet af overdrageren med henblik på at gennemføre en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, og en eller flere udgående afgiftspligtige transaktioner.

30 Ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 8, 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. Det følger heraf, at når en medlemsstat har gjort brug af denne mulighed, skal en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke anses for en levering af goder i sjette direktivs forstand. Efter sjette direktivs artikel 2 er en sådan overdragelse ikke pålagt moms og kan følgelig ikke udgøre en afgiftspligtig transaktion i sjette direktivs artikel 17, stk. 2's forstand.

31 Efter Abbey National's opfattelse kan overdrageren — idet erhververen i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, træder i overdragerens sted — tage hensyn til erhververens afgiftspligtige leveringer med henblik på at kunne fradrage hele den moms, der er betalt af de udgifter, som er blevet afholdt til de tjenesteydelser, som er blevet erhvervet med henblik på at gennemføre overdragelsen.

32 Dette argument kan ikke tages til følge. Dels fremgår det af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at en afgiftspligtig person alene kan fradrage momsen for de goder og tjenesteydelser, der anvendes med henblik på hans egne afgiftspligtige transaktioner. Dels belaster det momsbeløb, som overdrageren har betalt 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 formuemasse, ikke umiddelbart de forskellige omkostningselementer i erhverve-

rens afgiftspligtige transaktioner, som det kræves i henhold til første direktivs artikel 2. Disse udgifter er nemlig ikke en del af omkostningerne ved de udgående transaktioner, der anvender de erhvervede goder og tjenesteydelser.

33 Abbey National's argument, hvorefter Scottish Mutual — hvis der ved transaktionen havde været tale om en almindelig overdragelse af virksomhedsaktiver og dermed en afgiftspligtig transaktion — havde kunnet fradrage den moms, der er betalt af de udgifter, som er blevet afholdt til de forskellige tjenesteydelser, som er blevet erhvervet med henblik på at gennemføre denne overdragelse i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, må ligeledes forkastes. Den omstændighed, at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke udgør en afgiftspligtig transaktion i relation til den nævnte artikel, er alene den uundgåelige følge af den omstændighed, at den pågældende medlemsstat har valgt at anvende sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og at overdragelsen derfor ikke anses for en levering af goder. Det er derfor uden relevans, om overdragelsen af virksomhedsaktiverne ville have udgjort en afgiftspligtig transaktion, der gav ret til fradrag af de nævnte udgifter, hvis medlemsstaten ikke havde gjort brug af den mulighed, der fremgår af denne artikel.

34 Det følger heraf, at de forskellige tjenesteydelser, som overdrageren har erhvervet med henblik på at gennemføre en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, ikke har en direkte og umiddelbar tilknytning til en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag.

35 Udgifterne til disse tjenesteydelser udgør imidlertid en del af den afgiftspligtige persons almindelige omkostninger og er således omkostningselementer i en virksomheds produktpriser. Selv i tilfælde af en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, hvor den afgiftspligtige person ikke længere gennemfører transaktioner efter anvendelsen af de nævnte tjenesteydelser, skal udgifterne til disse tjenesteydelser anses for 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 neutral, og vil pålægge

erhvervsdrivende momsomkostningerne i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at der gives ham mulighed for at fradrage denne (jf. i denne retning Gabalfrisa m.fl.-dommen, præmis 45). Dermed ville der blive foretaget en vilkårlig sondring mellem udgifter til brug for en virksomhed før påbegyndelsen af dennes faktiske virksomhed og udgifter afholdt under denne virksomhed og udgifter til brug for afslutningen af denne virksomhed.

36 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 virksomhed.

37 Ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 5, kan en afgiftspligtig person, der såvel udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, alene fradrage den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

38 Som Domstolen har udtalt i præmis 26 i Midland Bank-dommen, kan en afgiftspligtig person, der udfører såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, dog fratrække den moms, der har belastet de goder eller tjenesteydelser, han har erhvervet, såfremt disse har en direkte og umiddelbar tilknytning til de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, hvorved der ikke skal sondres efter, om stk. 2, stk. 3 eller stk. 5, i sjette direktivs artikel 17 finder anvendelse.

39 Denne regel skal også anvendes på udgifter til goder og tjenesteydelser, der er en del af de almindelige omkostninger, som er forbundet med en del af en

afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed, der er klart afgrænset, og hvis omsætning fuldt ud er pålagt moms, idet disse goder og tjenesteydelser dermed har en direkte og umiddelbar tilknytning til denne del af den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

40 Hvis de forskellige tjenesteydelser, som overdrageren har erhvervet med henblik på at gennemføre en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, har en direkte og umiddelbar tilknytning til en klart afgrænset del af hans økonomiske virksomhed, således at omkostningerne for de nævnte tjenesteydelser er en del af de almindelige omkostninger, som er forbundet med denne del af virksomheden, og alle transaktionerne fra denne del er pålagt moms, kan den afgiftspligtige fradrage hele den moms, der har belastet de udgifter, som han har afholdt med henblik på at erhverve disse tjenesteydelser.

41 Det tilkommer den forelæggende ret at tage stilling til, om disse kriterier er opfyldt i hovedsagen.

42 De præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at når en medlemsstat har gjort brug af den mulighed, der er foreskrevet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, på en sådan måde, at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse betragtes, som om der ikke foreligger en levering af goder, udgør de udgifter, som overdrageren har afholdt for de tjenesteydelser, der er erhvervet for at gennemføre denne overdragelse, en del af denne afgiftspligtige persons almindelige omkostninger og har således i princippet en direkte og umiddelbar tilknytning til den nævnte skattepligtige persons samlede økonomiske virksomhed. Hvis overdrageren foretager såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, følger det af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at overdrageren alene kan fradrage den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Hvis de forskellige tjenesteydelser, som overdrageren har erhvervet med henblik på at gennemføre overdragelsen, har en direkte og umiddelbar tilknytning til en klart afgrænset del af hans økonomiske virksomhed, således at omkostningerne for de nævnte tjenesteydelser er en del af de almindelige omkostninger, som er forbundet med denne del af virksomheden, og alle transaktionerne fra denne del af virksomheden er pålagt moms, kan den afgiftspligtige dog fradrage hele den moms, der har belastet de udgifter, som han har afholdt med henblik på at erhverve disse tjenesteydelser.

Sagens omkostninger

43 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, af den nederlandske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) ved kendelse af 2. november 1998, for ret:

Når en medlemsstat har gjort brug af den mulighed, der er foreskrevet i artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, på en sådan måde, at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse betragtes, som om der ikke foreligger en levering af goder, udgør de udgifter, som overdrageren har afholdt for de tjenesteydelser, der er erhvervet for at gennemføre denne overdragelse, en del af denne afgiftspligtige persons almindelige omkostninger, og har således i princippet en direkte og umiddelbar tilknytning til den nævnte skattepligtige

persons samlede økonomiske virksomhed. Hvis overdrageren foretager såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, følger det af artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv 77/388, at overdrageren alene kan fradrage den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Hvis de forskellige tjenesteydelser, som overdrageren har erhvervet med henblik på at gennemføre overdragelsen, har en direkte og umiddelbar tilknytning til en klart afgrænset del af hans økonomiske virksomhed, således at omkostningerne for de nævnte tjenesteydelser er en del af de almindelige omkostninger, som er forbundet med denne del af virksomheden, og alle transaktionerne fra denne del af virksomheden er pålagt merværdiafgift, kan den afgiftspligtige dog fradrage hele den merværdiafgift, der har belastet de udgifter, som han har afholdt med henblik på at erhverve disse tjenesteydelser.

Edward Jann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 22. februar 2001.

R. Grass

Justitssekretær

A. La Pergola

Formand for Femte Afdeling