

Arrêt de la Cour
Sag C-137/02

Finanzamt Offenbach am Main-Land

mod

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und

Wolfgang Klein GbR

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzamt Offenbach am Main-Land)

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – fortolkning af sjette momsdirektiv – ret til fradrag for moms betalt i tidligere led af et Vorgründungsgesellschaft (et selskab, som reguleres af borgerligretlige regler, og hvis selskabsformål er at tilvejebringe aktiver, der er nødvendige for den virksomhed, der skal udøves af et aktieselskab, der skal stiftes) – overdragelse mod vederlag af samtlige disse aktiver til aktieselskabet efter dets stiftelse – afgiftsfritaget overdragelse, idet den pågældende medlemsstat har gjort brug af i sin valgmulighed (i henhold til sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8)«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – et selskab, som reguleres af borgerligretlige regler, som er etableret med det formål alene at stifte et kapitalselskab – overdragelse af den samlede formuemasse til kapitalselskabet efter dets stiftelse – medlemsstat, der ikke betragter en sådan overdragelse som levering af goder – fradragsret

(Rådets direktiv 77/388, art. 5, stk. 8, art. 6, stk. 5, og art. 17, stk. 2)

Et personselskab, der kun er oprettet med henblik på at stifte et kapitalselskab, er berettiget til fradrag for indgående moms for levering af tjenesteydelser og goder, når selskabets eneste transaktion i senere led i overensstemmelse med dets selskabsformål har været ved en retshandel at overdrage de leverede ydelser til det senere stiftede kapitalselskab mod vederlag, og når der ved overdragelse af en samlet formuemasse i den pågældende medlemsstat antages ikke at være sket en levering af goder eller tjenesteydelser, idet medlemsstaten har gjort brug af sin valgmulighed i henhold til artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 95/7.

Selv om et sådant personselskab ikke har til hensigt selv at udføre afgiftspligtige transaktioner, idet dets eneste selskabsformål er at forberede kapitalselskabets virksomhed, gælder det dog ikke desto mindre, at den moms, som personselskabet ønsker at fradrage, er forbundet med de ydelser, selskabet erhvervede med henblik på udførelsen af afgiftspligtige transaktioner, selv om der kun var tale om transaktioner, som kapitalselskabet planlagde.

(jf. præmis 41 og 43 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
29. april 2004(1)

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – fortolkning af sjette momsdirektiv – ret til fradrag for moms betalt i tidligere led af et Vorgründungsgesellschaft (et selskab, som reguleres af borgerligretlige regler, og hvis selskabsformål er at tilvejebringe aktiver, der er nødvendige for den virksomhed, der skal udøves af et aktieselskab, der skal stiftes) – overdragelse mod vederlag af samtlige disse aktiver til aktieselskabet efter dets stiftelse – afgiftsfritaget overdragelse, idet den pågældende medlemsstat har gjort brug af i sin valgmulighed (i henhold til sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8)«

I sag C-137/02,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Offenbach am Main-Land

mod

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR,

at opnå en præjudiciel afgørelse om fortolkningen af artikel 17, stk. 2, 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18), har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),,

sammensat af P. Jann, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne A. Rosas og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: F. G. Jacobs,

justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

– Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR ved Rechtsanwälte R.W. Horn og A. Kowol

– den tyske regering ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

efter at der i retsmødet den 11. september 2003 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzamt

Offenbach am Main-Land ved J. Aue, som befuldmægtiget, af Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR ved R.W. Horn, af den tyske regering ved M. Lumma og af Kommissionen ved K. Gross, bistået af A. Böhlke,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. oktober 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 23. januar 2002, indgået til Domstolen den 12. april 2002, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af artikel 17, stk. 2, 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Offenbach am Main-Land (herefter »Finanzamt«) og Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (herefter »Faxworld GbR«) vedrørende Finanzamts afslag på at give Faxworld GbR tilladelse til at fradrage den merværdiafgift (herefter »moms«), som selskabet havde betalt i forbindelse med ydelser leveret til det.

3 Spørgsmålet er nærmere bestemt, om et Vorgründungsgesellschaft – der er et selskab, som reguleres af borgerligretlige regler, og hvis virksomhed består i at tilvejebringe de aktiver, der er nødvendige for den virksomhed, der skal udøves af et aktieselskab, der skal stiftes – har ret til at fradrage moms, når selskabets eneste virksomhed i senere led, i overensstemmelse med selskabsformålet, består i at overdrage sin samlede formuemasse til aktieselskabet efter dets stiftelse. Spørgsmålet hviler på den forudsætning, at den pågældende medlemsstat har gjort brug af sin mulighed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, for at anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, ikke er sket nogen levering af goder eller tjenesteydelser, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Relevante retsfor skrifter

Fællesskabsbestemmelser

4 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer, at merværdiafgift pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

5 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6 For så vidt angår levering af goder bestemmer sjette direktivs artikel 5, stk. 8, 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.«

7 Sjette direktivs artikel 6, stk. 5, bestemmer, at »[a]rtikel 5, stk. 8, finder tilsvarende anvendelse på tjenesteydelser«.

8 Hvad angår fradragsretten bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2, følgende:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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 i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret ham af en anden afgiftspligtig person«

Nationale bestemmelser

9 De relevante bestemmelser i sjette direktiv blev gennemført i tysk ret ved Umsatzsteuergesetz 1993 (lov af 1993 om omsætningsafgifter, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG 1993«). I den affattelse, der fandt anvendelse for afgiftsperioden 1996, bestemte UStG 1993's § 1, stk. 1, at der som hovedregel opkræves omsætningsafgift af levering af goder og andre ydelser, der af en erhvervsdrivende udføres mod vederlag i indlandet som led i hans virksomhed.

10 Da Forbundsrepublikken Tyskland imidlertid har gjort brug af den valgmulighed, medlemsstaterne råder over efter sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, bestemmes det UStG 1993's § 1, stk. 1a:

»(1a) Transaktioner som led i en overdragelse af en virksomhed til en anden erhvervsdrivende til brug for dennes erhverv er ikke 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.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Faxworld GbR er et personselskab, som er reguleret af borgerligretlige regler, og som blev stiftet den 1. oktober 1996 med det ene selskabsformål at forberede stiftelsen af Faxworld Telefonmarketing AG (herefter »Faxworld AG«).

12 Således som den forelæggende ret har forklaret, kan der forud for stiftelsen af et Aktiengesellschaft (et aktieselskab efter tysk ret) – således som det er tilfældet i hovedsagen – oprettes et såkaldt Vorgründungsgesellschaft. Dette stiftes ved, at stifterne indgår en såkaldt forkontrakt om at samarbejde om stiftelsen af et Aktiengesellschaft. Hvis det sidstnævnte selskab efter stiftelsen ønsker at overtage de aktiver, som er blevet erhvervet af dette Vorgründungsgesellschaft, såvel som dets rettigheder og pligter, kan denne overdragelse ikke ske automatisk, men overdragelsen til aktieselskabet må ske ved en særskilt retshandel.

13 Således lejede Faxworld GbR, i sin egenskab af Vorgründungsgesellschaft, 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 til en salgspris på knap 90 000 DM, svarende til den bogførte værdi. Faxworld AG kunne således uden videre påbegynde sin virksomhed i de kontorlokaler, som var blevet lejet og indrettet af Faxworld GbR med henblik på dets behov.

14 I overensstemmelse med sit eneste selskabsformål gennemførte Faxworld GbR således ingen transaktioner i senere led, bortset fra overdragelsen af de erhvervede aktiver til Faxworld AG.

15 For afgiftsperioden 1996 anså Faxworld GbR denne overdragelse for en ikke-afgiftspligtig virksomhedsoverdragelse i overensstemmelse med UStG 1993's § 1, stk. 1a. For samme afgiftsperiode gav Finanzamt Faxworld GbR afslag på at gøre et beløb på knap 13 000 DEM, som det havde betalt i moms i tidligere led, gældende som indgående moms. Finanzamt begrundede ved momsafgørelse af 5. januar 1998 denne afgørelse med, at Faxworld GbR ikke kunne anses for erhvervsdrivende i UStG 1993's forstand, eftersom dets eneste planlagte transaktion i senere led var den virksomhedsoverdragelse (til selskabet under stiftelse), som ikke kunne anses for en afgiftspligtig leverance i henhold til UStG 1993's § 1, stk. 1a.

16 Derimod gav Finanzgericht Faxworld GbR medhold i den af selskabet anlagte sag til prøvelse af Finanzamts afgørelse med den begrundelse, at Faxworld GbR var en virksomhed, og at den i denne egenskab havde ret til at fradrage indgående moms. Princippet om momsens neutralitet indebærer, at der skal tages hensyn til indgående

moms, også selv om Faxworld GbR som et Vorgründungsgesellschaft fra starten aldrig havde til hensigt at anvende de indgående ydelser til selv at foretage afgiftspligtige transaktioner.

17 Finanzamt iværksatte revisionsanke til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof, idet Finanzamt gjorde gældende, at Faxworld GbR ikke havde nogen fradragsret, idet det for det første ikke var erhvervsdrivende, fordi selskabet på intet tidspunkt havde haft til hensigt selv at levere afgiftspligtige ydelser, og for det andet, at Faxworld AG's virksomhed ikke kunne tilregnes Faxworld GbR.

18 Bundesfinanzhof hælder til den opfattelse, at Faxworld GbR bør have fradragsret for den indgående moms, og har for det første bemærket, at de til Faxworld GbR leverede ydelser inden for rammerne af den planlagte stiftelse af kapitalselskabet må anses for udgifter, som i sagens natur skal anses for en del af virksomhedens samlede økonomiske virksomhed (dom af 22.1.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 35 og 36).

19 For det andet har Bundesfinanzhof bemærket, at hvis Faxworld GbR's overdragelse af samtlige sine aktiver til Faxworld AG, hvilket var selskabets eneste transaktion i senere led, skal anses for »overdragelse af en samlet formuemasse« i sjette direktivs artikel 5, stk. 8's forstand og ikke for en afgiftspligtig transaktion i samme direktivs artikel 17, stk. 2's forstand, er det nærliggende at henføre Faxworld GbR's indgående ydelser til Faxworld AG's planlagte transaktioner.

20 Under henvisning til, at en afgiftspligtig person ifølge Abbey National-dommen kun kan fradrage moms for indgående ydelser, der anvendes i forbindelse med hans egne afgiftspligtige transaktioner, og der derfor ikke kan tages hensyn til transaktioner, som udføres af den, til hvem overdragelsen finder sted, har Bundesfinanzhof imidlertid anført, at den manglende retlige kontinuitet i den foreliggende sag for så vidt angår Faxworld GbR på den ene side og Faxworld AG på den anden alene skyldes de særlige civilretlige regler i tysk ret vedrørende stiftelsen af et kapitalselskab. Med henvisning til, at princippet om afgiftsneutralitet, der gælder inden for rammerne af momsordningen, er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms, finder Bundesfinanzhof, at de særlige civilretlige regler i tysk ret om stiftelse af et kapitalselskab ikke bør føre til, at der nægtes fradragsret i forberedelsesfasen (jf. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20).

21 På dette grundlag har Bundesfinanzhof 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 formuemasse i den pågældende medlemsstat betragtes, som om der ikke er sket nogen levering af goder eller tjenesteydelser (sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum, og artikel 6, stk. 5 [...])?«

22 Bundesfinanzhof har nærmere anført, at for det tilfælde, at Domstolen besvarer dette spørgsmål benægtende, vil der herefter opstå det yderligere spørgsmål, om kapitalselskabet – i denne sag Faxworld AG – har ret til fradrag for indgående moms for så vidt angår ydelser, der er leveret til det pågældende Vorgründungsgesellschaft – i denne sag Faxworld GbR – selv om kapitalselskabet endnu ikke var stiftet på tidspunktet for leveringen af disse ydelser.

Det præjudicielle spørgsmål

23 Med sit spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv tillader fradrag for moms betalt af et personselskab, der er oprettet med det ene formål at stifte et kapitalselskab, når den eneste transaktion i senere led, som personselskabet har udført, har været at overdrage alle sine aktiver til kapitalselskabet efter dets stiftelse, og når det i den pågældende medlemsstat antages, at der ikke er sket levering af goder eller

tjenesteydelser i forbindelse med en sådan overdragelse, idet medlemsstaten har gjort brug af sin valgmulighed efter sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5.

24 For så vidt angår fradragsretten bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at den afgiftspligtige person kan fradrage 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 »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner«. Det følger således af denne bestemmelses ordlyd, at det, for at en person kan få ret til fradrag, for det første er nødvendigt, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i sjette direktivs forstand, og for det andet, at de pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

Kvalifikationen af Faxworld GbR som en afgiftspligtig person

25 Hvad angår kvalifikationen af Faxworld GbR som en afgiftspligtig person følger det af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, at enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for virksomhed, betragtes som en afgiftspligtig person uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ifølge stk. 2 er de former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.

26 Kun den tyske regering har anført, at Faxworld GbR ikke er en afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand, idet selskabet ikke udøvede økonomisk virksomhed. Til støtte for dette synspunkt har den tyske regering for det første gjort gældende, at al Faxworld GbR's virksomhed i tidligere led udelukkende var virksomhed udført med henblik på at forberede den økonomiske virksomhed, der skulle udøves af en anden juridisk person, der skulle stiftes, dvs. Faxworld AG. For det andet var Faxworld GbR's overdragelse af aktiver til Faxworld AG – som var Faxworld GbR's eneste virksomhed i senere led – en ikke-afgiftspligtig virksomhedsoverdragelse i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 5, stk. 8.

27 Disse argumenter kan ikke tiltrædes. For det første bemærkes, at der ved sjette direktivs artikel 4 er givet momsens et meget vidt anvendelsesområde, som omfatter alle stadier i forbindelse med produktion, distribution eller levering af tjenesteydelser (jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 7, af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 10, og af 4.12.1990, sag C-186/89, van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17).

28 Det følger af fast retspraksis, at en person, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed, som er omhandlet i artikel 4, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig person (dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 14, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 47, og af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34), selv om disse goder ikke anvendes straks med henblik på den økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 22). I modsætning til, hvad den tyske regering har gjort gældende, afhænger det på ingen måde af identiteten af den erhvervsdrivende, der udøver den pågældende økonomiske virksomhed, om disse regler er gældende.

29 For det andet er det argument vedrørende Forbundsrepublikkens anvendelse af valgmuligheden i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, som den tyske regering har fremført til støtte for sit synspunkt om, at dét, der var Faxworld GbR's eneste transaktion i senere led, ikke skulle være omfattet af samme direktivs artikel 4's anvendelsesområde, fejlagtigt. I overensstemmelse med formålet med det sjette direktiv, som bl.a. er, at det fælles merværdiafgiftssystem baseres på en ensartet definition af begrebet »afgiftspligtige personer«, skal spørgsmålet om, hvorvidt en person er afgiftspligtig, udelukkende bedømmes på grundlag af kriterierne i sjette direktivs artikel 4 (van Tiem-dommen, præmis 25). Følgelig påvirkes anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 4 ikke af, om en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed for i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 3, at anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet

formuemasse, ikke er sket nogen levering af goder (jf. for så vidt angår en medlemsstats brug af sin valgmulighed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 3, van Tiem-dommen, præmis 26).

30 Det skal derfor fastslås, at et selskab som Faxworld GbR er en afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand.

Spørgsmålet, om der er tale om afgiftspligtige transaktioner i sjette direktivs artikel 17, stk. 2's forstand

31 Således som det er fastslået i denne doms præmis 24, bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at en afgiftspligtig person kan fradrage moms, som er betalt for goder og for tjenesteydelser, som »anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner«. For så vidt angår definitionen af en afgiftspligtig persons afgiftspligtige transaktioner bestemmer sjette direktivs artikel 2, nr. 1, som generel regel, at moms pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

32 Når en medlemsstat har gjort brug af sin valgmulighed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, antages det imidlertid, at der i forbindelse med en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke sker levering af goder eller tjenesteydelser.

33 For så vidt angår Faxworld GbR bemærkes, at da selskabets eneste transaktion i senere led har været en fuldstændig overdragelse af sin samlede formuemasse, følger det af den omstændighed, at Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af sin valgmulighed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, at selskabet ikke selv foretog afgiftspligtige transaktioner i sjette direktivs artikel 17, stk. 2's forstand.

34 I forbindelse med denne problemstilling har Faxworld GbR gjort gældende, at det og Faxworld AG skal anses for én økonomisk enhed. 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. Faxworld GbR har desuden anført, at det følger af Breitsohl-dommen, at retten til at fradrage moms, der er betalt for goder eller tjenesteydelser, der er erhvervet 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 skulle give anledning til afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet. Denne regel gælder så meget desto mere, når den økonomiske virksomhed, således som det er tilfældet i den foreliggende hovedsag, er blevet udøvet.

35 Den tyske regering har anført, at hvis det i modsætning til, hvad den har gjort gældende, lægges til grund, at Faxworld GbR er en afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand, har selskabet ikke ret til at fradrage indgående moms. Ifølge den tyske regering følger det af Abbey National-dommen, at fradrag for indgående moms i tilfælde af fuldstændig overdragelse af virksomheden – når den pågældende medlemsstat har gjort brug af sin valgmulighed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8 – alene er mulig, når de indgående transaktioner er en del af den erhvervsdrivendes almindelige omkostninger. I tvisten i hovedsagen var den eneste udgående transaktion, Faxworld GbR foretog, imidlertid overdragelsen af sine aktiver til Faxworld AG, hvilket indebærer, at Faxworld GbR ikke kan gøre fradragsretten i medfør af sjette direktivs artikel 17 gældende.

36 Selv om Kommissionen ikke bestrider kvalifikationen af Faxworld GbR som en afgiftspligtig person, deler den den tyske regerings synspunkt for så vidt angår selskabets ret til fradrag. Under henvisning til Abbey National-dommens præmis 28, hvorefter retten til at fradrage moms er betinget af, at de udgifter, der er afholdt til at erhverve de indgående tjenesteydelser, skal være indgået blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige transaktioner, har Kommissionen gjort gældende, at fradrag for indgående moms forudsætter, at der er foretaget afgiftspligtige transaktioner, hvilket Faxworld GbR aldrig har haft til hensigt.

37 Indledningsvis bemærkes, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den merværdiafgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning Rompelman-dommen, præmis 19, dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 44, dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 19, og Abbey National-dommen, præmis 24). I lyset af denne rets generelle karakter er undtagelser kun tilladte i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. i denne retning Ghent Coal Terminal-dommen, præmis 16).

38 I Abbey National-sagen ønskede den pågældende afgiftspligtige person, der havde foretaget en virksomhedsoverdragelse, at fradrage moms erlagt for de tjenesteydelser, han havde modtaget med henblik på at gennemføre overdragelsen, selv om den pågældende medlemsstat havde gjort brug af sin valgmulighed efter sjette direktivs artikel 5, stk. 8, hvorfor denne overdragelse ikke udgjorde en afgiftspligtig transaktion.

39 Det blev anerkendt, at denne afgiftspligtige person i princippet havde ret til at fradrage moms, og det blev fastslået, at udgifterne til disse tjenesteydelser udgjorde en del af dennes almindelige omkostninger, og at udgifter til disse tjenesteydelser selv i tilfælde af en hel overdragelse af en samlet formuemasse, hvor den afgiftspligtige person ikke længere gennemfører transaktioner efter anvendelsen af de nævnte tjenesteydelser, skal anses for dele af virksomhedens samlede økonomiske virksomhed før overdragelsen. Enhver anden fortolkning ville indebære, at der blev 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 (Abbey National-dommen, præmis 35).

40 Denne fortolkning gjorde det muligt at sikre, at den afgiftspligtige person ikke blev belastet med moms betalt i forbindelse med hans økonomiske virksomhed. Det var under disse omstændigheder, at den afgiftspligtige persons supplerende argument om, at der skulle tages hensyn til erhververens afgiftspligtige leveringer med henblik på at kunne fradrage hele den moms, der var betalt af de udgifter, som var blevet afholdt til disse tjenesteydelser, ikke kunne tages til følge (Abbey National-dommen, præmis 31 og 32).

41 Til forskel fra de omstændigheder, der lå til grund for Abbey National-dommen, havde den afgiftspligtige person i den foreliggende sag, dvs. Faxworld GbR, imidlertid end ikke til hensigt – idet selskabet var et Vorgründungsgesellschaft – selv at udføre afgiftspligtige transaktioner, idet dets eneste selskabsformål var at forberede aktieselskabets virksomhed. Det gælder dog ikke desto mindre, at den moms, som Faxworld GbR ønsker at fradrage, er forbundet med de ydelser, det erhvervede med henblik på udførelsen af afgiftspligtige transaktioner, selv om der kun var tale om transaktioner, som Faxworld AG planlagde.

42 Under disse særlige omstændigheder, og for at sikre den afgiftsmæssige neutralitet, må det antages, at i tilfælde hvor medlemsstaten har gjort brug af sin valgmulighed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, og idet »modtageren træder i overdragerens sted« ifølge disse bestemmelser, bør et Vorgründungsgesellschaft som overdrager kunne tage hensyn til modtagerens, dvs. aktieselskabets, afgiftspligtige transaktioner, med henblik på at fradrage moms betalt for indgående ydelser, som blev erhvervet i forbindelse med modtagerens afgiftspligtige transaktioner.

43 Bundesfinanzhofs spørgsmål skal således besvares med, at et personselskab, der kun er oprettet med henblik på at stifte et kapitalselskab, er berettiget til fradrag for indgående moms for levering af tjenesteydelser og goder, når selskabets eneste transaktion i senere led i overensstemmelse med dets selskabsformål har været ved en retshandel at overdrage de leverede ydelser til det senere stiftede kapitalselskab mod vederlag, og når der ved overdragelse af en samlet formuemasse i den pågældende medlemsstat antages ikke at være sket en levering af goder eller tjenesteydelser, idet medlemsstaten har gjort brug af

sin valgmulighed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5.

Sagens omkostninger

44 De udgifter, der er afholdt af den tyske 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

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 23. januar 2002, for ret:

Et personselskab, der kun er oprettet med henblik på at stifte et kapitalselskab, er berettiget til fradrag for indgående moms for levering af tjenesteydelser og goder, når selskabets eneste transaktion i senere led i overensstemmelse med dets selskabsformål har været ved en retshandel at overdrage de leverede ydelser til det senere stiftede kapitalselskab mod vederlag, og når der ved overdragelse af en samlet formuemasse i den pågældende medlemsstat antages ikke at være sket en levering af goder eller tjenesteydelser, idet medlemsstaten har gjort brug af sin valgmulighed i henhold til sjette direktivs 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, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995.

Jann

Rosas

von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident

1 – Processprog: tysk.