

Sag C-437/06

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

mod

Finanzamt Göttingen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht)

»Sjette momsdirektiv – afgiftspligtig person, der samtidig udøver økonomisk, afgiftspligtig eller afgiftsfritaget, virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed – ret til fradrag af indgående moms – udgifter forbundet med udstedelsen af aktier og særlige passive kapitalandele – opdeling af den indgående moms efter virksomhedens økonomiske karakter – beregning af pro rata-satsen for fradraget«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Mazák fremsat den 11. december 2007

Domstolens dom (Fjerde Afdeling) af 13. marts 2008

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – afgiftspligtig person, der samtidig udøver økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed*

(Rådets direktiv 77/388, art. 2, stk. 1)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – afgiftspligtig person, der samtidig udøver økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed*

(Rådets direktiv 77/388)

1. Når en afgiftspligtig person samtidig udøver økonomisk, afgiftspligtig eller afgiftsfritaget, virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, kan der kun foretages fradrag af merværdiafgift, der er blevet pålagt udgifter forbundet med udstedelsen af aktier og særlige passive kapitalandele, i det omfang disse udgifter kan henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i dette direktivs artikel 2, nr. 1.

(jf. præmis 31 og domskonkl. 1)

2. Fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, jf. sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse, idet medlemsstaterne under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed.

Medlemsstaterne er beføjede til i givet fald at anvende en fordelingsnøgle baseret på investeringens art eller en fordelingsnøgle baseret på transaktionens art eller enhver anden egnet fordelingsnøgle uden at være forpligtede til kun at anvende en enkelt af disse metoder.

(jf. præmis 38 og 39 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

13. marts 2008 (*)

»Sjette momsdirektiv – afgiftspligtig person, der samtidig udøver økonomisk, afgiftspligtig eller afgiftsfritaget, virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed – ret til fradrag af indgående moms – udgifter forbundet med udstedelsen af aktier og særlige passive kapitalandele – opdeling af den indgående moms efter virksomhedens økonomiske karakter – beregning af pro rata-satsen for fradraget«

I sag C-437/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht (Tyskland) ved afgørelse af 5. oktober 2006, indgået til Domstolen den 24. oktober 2006, i sagen:

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

mod

Finanzamt Göttingen,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), E. Juhász, J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG ved Rechtsanwalt R. Jouvenal
 - den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
 - den portugisiske regering ved L. Fernandes og R. Laires, som befuldmægtigede
 - Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Bryanston-Cross, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Harris
 - Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. december 2007, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1, og artikel 17, 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (herefter »Securenta«) og Finanzamt Göttingen (herefter »Finanzamt«) vedrørende omfanget af retten til at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

[...]«

4 Sjette direktivs artikel 4 bestemmer:

»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.

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

d) følgende transaktioner:

[...]

5. transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer og andre adkomstbeviser, [...]

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 17 er affattet som følger:

»[...]

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 til ham af en anden afgiftspligtig person

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder

c) den merværdiafgift, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag [...], som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

- a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes
- d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige varer og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner
- e) fastsætte, at såfremt den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.

[...]«

7 Sjette direktivs artikel 19 bestemmer:

»1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3
- i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret [...]

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører [...] bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål [...].

3. Den pro rata-sats, som foreløbig er gældende for et år, er den sats, der beregnes på grundlag af transaktionerne i det foregående år. Såfremt et sådant grundlag ikke foreligger eller ikke er tilstrækkeligt oplysende, fastsættes en foreløbig pro rata-sats skønsmæssigt af den afgiftspligtige person under administrationens kontrol. Medlemsstaterne kan dog opretholde de for tiden gældende regler.

Fastsættelsen af den endelige pro rata-sats, der for hvert år beregnes i løbet af det følgende år, medfører en berigtigelse af de fradrag, der er foretaget på grundlag af de foreløbige pro rata-satser.«

De nationale bestemmelser

8 Ifølge § 1, stk. 1, i lov om omsætningsafgift af 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993

I, s. 565, herefter »UStG 1993«) opkræves der moms af transaktioner, som en erhvervsdrivende foretager mod vederlag i indlandet som led i sin virksomhed.

9 I henhold til UStG's § 4, stk. 8, litra e) og f), er transaktioner, herunder formidling, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, samt transaktioner og formidling i forbindelse med andele i selskaber eller andre sammenslutninger fritaget for afgift.

10 UStG's § 15 bestemmer:

»1) Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende afgifter:

1. afgifter på levering af goder og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre erhvervsdrivende, og som er særskilt angivet i en faktura [...]

2. den betalte omsætningsafgift ved indførsel af goder, der er indført til indlandet til brug for virksomheden [...]

3. afgift på erhvervelse inden for Fællesskabet af goder til brug for virksomheden.

[...]

2) Fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1. afgiftsfrie transaktioner

[...]

4) Såfremt den erhvervsdrivende kun delvis anvender et gode, som er leveret, indført eller erhvervet inden for Fællesskabet, til brug for virksomheden, eller en anden ydelse, der er blevet leveret, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som kan henføres til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages. Den erhvervsdrivende kan beregne de ikke-fradragsberettigede delbeløb på grundlag af et sagligt skøn.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Securenta beskæftigede sig i det omtvistede afgiftsår, 1994, med erhvervelse, administration og salg af fast ejendom, værdipapirer, kapitalandele og formueanbringelser af enhver art. Den hertil fornødne kapital fremskaffede selskabet ved at udbyde kapitalandele offentligt, idet det udstedte aktier og særlige passive kapitalandele. Derigennem optog det som »publikumsselskab« en lang række passive selskabsdeltagere. De personer, som herved blev deltagere i selskabet, indskød kapital, som blev geninvesteret af Securenta.

12 I løbet af 1994 gennemførte Securenta afgiftspligtige transaktioner til et beløb af 2 959 800 DEM. Sagsøgerens samlede omsætning udgjorde 6 480 006 DEM. Heraf udgjorde udbytteindkomster 226 642 DEM og indkomster hidrørende fra salg af værdipapirer 1 389 930 DEM, dvs. i alt 1 616 572 DEM. Af det beløb, der svarede til den indgående moms, i alt 6 838 535 DEM, kunne hovedparten, 6 161 679 DEM, ikke henføres til bestemte transaktioner i senere omsætningsled.

13 Under den administrative procedure vedrørende fastsættelsen af Securentas afgiftspligt anførte selskabet, at al indgående moms, der var pålagt udgifter forbundet med tilførslen af ny kapital, kunne fradrages, fordi aktieudstedelsen var forbundet med en kapitalforøgelse, og denne transaktion havde været til fordel for selskabets økonomiske virksomhed i almindelighed.

14 Finanzamt afslog at godkende fradrag af dels indgående moms på udgifter forbundet med udstedelsen af særlige passive kapitalandele, som udgjorde 4 171 424 DEM, dels indgående moms på udlejningstransaktioner, som Securenta havde gennemført, som udgjorde 676 856 DEM. Efter Finanzamts opfattelse resterede der herefter et beløb på 1 990 254 DEM i indgående moms, der ikke direkte kunne henføres til bestemte udgående transaktioner. Af dette beløb fastsatte Finanzamt med en fordelingsnøgle på ca. 45%, som var fremkommet ved anvendelse af et kriterium baseret på omfanget af de foretagne investeringer, således, at den indgående moms, som kunne fradrages, udgjorde 1 567 616 DEM, og det beløb, som skulle tilbagebetales for 1994, udgjorde 1 123 647 DEM.

15 Securenta anlagde herefter sag til prøvelse af denne afgørelse. Ved dom af 18. oktober 2001 frifandt Niedersächsisches Finanzgericht Finanzamt.

16 Securenta indbragte denne afgørelse for Bundesfinanzhof, som ved dom afsagt den 18. november 2004 ophævede den dom, som Niedersächsisches Finanzgericht havde afsagt.

17 Niedersächsisches Finanzgericht, hvortil sagen blev hjemvist, besluttede herefter at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Afhænger fradragsretten for indgående moms, når en afgiftspligtig person samtidig udøver erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed, af forholdet mellem de afgiftspligtige transaktioner på den ene side og de afgiftsfrie transaktioner på den anden side (sagsøgerens opfattelse), eller kan der kun foretages fradrag i det omfang, de udgifter, der er forbundet med udstedelsen af aktier og passive kapitalandele, kan henføres til sagsøgerens økonomiske virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [sjette direktivs] artikel 2, nr. 1 [...]?

2) Såfremt der kun kan foretages fradrag i det omfang, de udgifter, der er forbundet med udstedelsen af aktier og passive kapitalandele, kan henføres til sagsøgerens erhvervsmæssige virksomhed, skal opdelingen af den indgående moms i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig sektor da ske på grundlag af en såkaldt »investeringsnøgle«, eller er det – som anført af sagsøgeren – ved analog anvendelse af [sjette direktivs] artikel 17, stk. 5 [...] tillige muligt at anvende en »omsætningsnøgle«?

Om de præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

18 Securenta har anført, at al indgående moms på udgifter forbundet med kapitalforøgelsen er fradragsberettiget, eftersom en aktieudstedelse har til formål at forøge et selskabs økonomiske ressourcer til fordel for dets økonomiske virksomhed i almindelighed. Med henblik på at fastsætte omfanget af fradragsretten er det nødvendigt at fastsætte forholdet mellem de afgiftspligtige transaktioner på den ene side og de afgiftsfritagne transaktioner på den anden side.

19 Den tyske regering er af den opfattelse, at der kun kan foretages fradrag for den indgående moms i det omfang, de udgifter, der er forbundet med udstedelsen af aktier og passive kapitalandele, kan henføres til en erhvervsmæssig aktivitet. Denne regering har anført, at en del af den erhvervede kapital i hovedsagens tilfælde var knyttet til områder, hvor der ikke udøvedes

nogen erhvervsmæssig virksomhed, nemlig afhængelse af kapitalinteresser. Der bør derfor foretages en fordeling af indgående moms mellem erhvervsmæssige aktiviteter og private aktiviteter ved hjælp af en fordelingsnøgle baseret på investeringens art.

20 Den portugisiske regering har gjort gældende, at den indgående moms kun kan fradrages for så vidt angår transaktioner, der er gennemført inden for rammerne af en erhvervsmæssig aktivitet, og at en fordelingsnøgle baseret på investeringens art er den mest hensigtsmæssige fordelingsmetode.

21 Det Forenede Kongeriges regering har fremhævet, at den del af generalomkostningerne, som er forbundet med ikke-økonomisk virksomhed, ikke indgår i beregningen af fradrag for indgående moms. Med hensyn til fordelingsmetoden er det denne regerings opfattelse, at den ikke er reguleret i sjette direktiv og dermed henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse.

22 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, at den afgiftsmæssige behandling af en erhvervsmæssig aktivitet afhænger af, om en af de faktorer, som udløser afgiftsfritagelse, finder anvendelse. Mens transaktioner vedrørende værdipapirer er fritaget for moms, kan levering af fast ejendom i givet fald pålægges afgift. På denne baggrund tilkommer det den forelæggende ret at undersøge karakteren af de forskellige aktiviteter, *Securenta* har udøvet. I denne henseende går Kommissionen ind for en fordelingsnøgle baseret på investeringens art, som skal være udformet således, at den i tilstrækkelig grad afspejler de økonomiske realiteter.

Domstolens svar

Om det første spørgsmål

23 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvordan retten til fradrag af indgående moms skal fastsættes i et tilfælde, hvor en afgiftspligtig person samtidig udøver økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed.

24 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes for det første, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, *BP Supergaz*, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, *Gabalfrisa m.fl.*, Sml. I, s. 1577, præmis 43).

25 Den ved sjette direktiv indførte fradragsordning tilsigter således helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral, uanset virksomhedens formål eller resultater (jf. 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, og af 21.2.2006, sag C-223/03, *University of Huddersfield*, Sml. I, s. 1751, præmis 47).

26 Det fremgår af oplysningerne fra den forelæggende ret, at *Securenta* udøver tre former for økonomisk virksomhed, nemlig for det første ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, for det andet økonomisk virksomhed, som, følgelig, er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde, men fritaget for moms, og for det tredje afgiftspligtig virksomhed. Dermed opstår i denne sammenhæng spørgsmålet, om, og i givet fald i hvilket omfang, en sådan afgiftspligtig person har ret til at fradrage indgående moms på udgifter, som ikke kan knyttes til bestemte aktiviteter i senere omsætningsled.

27 Hvad angår udgifter afholdt i forbindelse med en udstedelse af særlige passive kapitalandele

bemærkes, at for at indgående moms vedrørende en sådan transaktion kan give anledning til en fradragsret, skal de udgifter, der er afholdt i forbindelse med transaktionen, indgå blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 28, af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 31, og af 8.2.2007, sag C-435/05, Investstrand, Sml. I, s. 1315, præmis 23).

28 På denne baggrund kan den indgående moms på udgifter forbundet med udstedelsen af aktier og særlige passive kapitalandele kun give fradragsret, hvis den derved erhvervede kapital er blevet anvendt til den pågældendes økonomiske virksomhed. Domstolen har således fastslået, at den fradragsordning, der er fastsat i sjette direktiv, gælder for den afgiftspligtiges samlede økonomiske virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. 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).

29 I hovedsagens tilfælde kunne de udgifter, der var forbundet med ydelser, der blev leveret inden for rammerne af udstedelsen af aktier og passive kapitalandele, ikke udelukkende henføres til økonomisk virksomhed udført af Securenta i senere omsætningsled, og de var dermed ikke udelukkende en del af omkostningselementerne i prisen for de transaktioner, der indgik i denne virksomhed. Hvis dette derimod havde været tilfældet, ville de omhandlede ydelser have haft en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed (jf. Abbey National-dommen, præmis 35 og 36, og Cibo Participations-dommen, præmis 33). Det fremgår imidlertid af de sagsakter, som er fremlagt for Domstolen, at de omkostninger, som blev afholdt af Securenta i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede finansielle transaktioner, i det mindste delvist tjente til udøvelse af ikke-økonomisk virksomhed.

30 Indgående moms på udgifter afholdt af en afgiftspligtig person kan imidlertid ikke give fradragsret i det omfang, den vedrører virksomhed, som henset til dens ikke-økonomiske karakter ikke falder inden for sjette direktivs anvendelsesområde.

31 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at når en afgiftspligtig person samtidig udøver økonomisk, afgiftspligtig eller afgiftsfritaget, virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, kan der kun foretages fradrag af moms, der er blevet pålagt udgifter forbundet med udstedelsen af aktier og særlige passive kapitalandele, i det omfang disse udgifter kan henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i dette direktivs artikel 2, nr. 1.

Om det andet spørgsmål

32 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om der, såfremt der kun kan foretages fradrag for indgående moms i det omfang de udgifter, den afgiftspligtige person har afholdt, kan henføres til økonomisk virksomhed, skal anvendes en fordelingsnøgle baseret på investeringens art, eller, ved en analog anvendelse af sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 5, baseret på transaktionens art ved fordelingen af den moms, der er blevet pålagt disse udgifter.

33 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at bestemmelserne i sjette direktiv ikke indeholder regler, der omhandler de metoder eller kriterier, som medlemsstaterne skal anvende, når de udsteder regler om opdeling af den moms, der er erlagt i tidligere omsætningsled, alt efter om de tilsvarende udgifter vedrører økonomisk virksomhed eller ikke-økonomisk virksomhed. Reglerne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 vedrører således, som Kommissionen har anført, indgående moms, der er blevet pålagt udgifter, som udelukkende er knyttet til økonomisk virksomhed, idet der opereres med en opdeling af denne virksomhed i

afgiftspligtig virksomhed, som giver ret til fradrag, og afgiftsfritaget virksomhed, som ikke giver ret til fradrag.

34 På denne baggrund og med henblik på, at afgiftspligtige personer kan foretage de nødvendige beregninger, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte hertil egnede metoder og kriterier under overholdelse af de principper, som det fælles momssystem hviler på.

35 I denne henseende har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne, da sjette direktiv ikke indeholder de nødvendige oplysninger for sådanne talmæssige opgørelser, skal udøve den nævnte skønsbeføjelse under hensyn til sjette direktivs formål og opbygning (jf. i denne retning dom af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 28).

36 Navnlig skal de foranstaltninger, som medlemsstaterne vedtager i denne henseende, som anført af generaladvokaten i punkt 47 i forslaget til afgørelse, overholde det princip om afgiftsneutralitet, som det fælles momssystem hviler på.

37 Følgelig skal medlemsstaterne udøve deres skønsbeføjelse på en sådan måde, at det sikres, at der kun foretages fradrag for den del af momsen, som forholdsmæssigt svarer til det beløb, der vedrører transaktioner, som giver ret til fradrag. De skal således påse, at beregningen af pro rata-satsen mellem den økonomiske virksomhed og den ikke-økonomiske virksomhed objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed.

38 Det skal tilføjes, at medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af skønsbeføjelsen er beføjede til i givet fald at anvende en fordelingsnøgle baseret på investeringens art eller en fordelingsnøgle baseret på transaktionens art eller enhver anden egnet fordelingsnøgle uden at være forpligtede til kun at anvende en enkelt af disse metoder.

39 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, jf. sjette direktiv, henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse, idet medlemsstaterne under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed.

Sagens omkostninger

40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) Når en afgiftspligtig person samtidig udøver økonomisk, afgiftspligtig eller afgiftsfritaget, virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af anvendelsesområdet for Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, kan der kun foretages fradrag af moms, der er blevet pålagt udgifter forbundet med udstedelsen af aktier og særlige passive kapitalandele, i det omfang disse udgifter kan henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i dette direktivs artikel 2, nr. 1.

2) Fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, jf. sjette direktiv 77/388, henhører under medlemsstaternes skønsmæssige beføjelse, idet medlemsstaterne under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: tysk.