

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

13. marts 2014 (*)

»Afgifter – merværdiafgift – fradragsrettens indtræden og omfang – en selskabsdeltagers opløsning af et selskab – erhvervelse af en del af dette selskabs klientgrundlag – apportindskud i et andet selskab – betaling af indgående afgift – mulighed for fradrag«

I sag C-204/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 20. februar 2013, indgået til Domstolen den 18. april 2013, i sagen:

Finanzamt Saarlouis

mod

Heinz Malburg,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Borg Barthet, og dommerne S. Rodin og F. Biltgen (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Heinz Malburg ved Rechtsanwalt K. Koch
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og A. Cordewener, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, samt 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995

(EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Finanzamt Saarlouis (skattemyndigheden i Saarlouis, herefter »Finanzamt«) og Heinz Malburg vedrørende retten til at fradrage indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er blevet betalt af en selskabsdeltager i anledning af overtagelsen af en del af klientgrundlaget i forbindelse med en opdeling af aktiver (»Realteilung«) i et privatretligt skatterådgivningsselskab.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer:

»[Moms] 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 blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), har følgende ordlyd:

»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 [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet 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.«

Tysk ret

6 Ifølge § 1, stk. 1, nr. 1, første punktum, i Umsatzsteuergesetz 2003 (momsloven af 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645, herefter »UStG«) svares der moms af levering af goder og andre ydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed.

7 I henhold til UStG's § 2, stk. 1, første punktum, er en erhvervsdrivende enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. I henhold til UStG's § 2, stk. 1, andet punktum, omfatter virksomheden alle den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige aktiviteter. Ifølge samme bestemmelses tredje punktum forstås ved »erhvervsvirksomhed eller erhverv« enhver vedvarende aktivitet med henblik på erhvervelse af indkomst, selv når der ikke foreligger en hensigt om at opnå fortjeneste, eller når der blot er tale om en forening af personer, der udøver

sin virksomhed over for sine medlemmer.

8 UStG's § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, bestemmer, at den erhvervsdrivende som indgående afgift kan fradrage de afgifter, der ifølge loven påhviler ham for leveringer og andre ydelser, som er blevet udført for hans virksomhed af en anden erhvervsdrivende. I henhold til UStG's § 15, stk. 2, første punktum, nr. 1, kan der ikke ske fradrag for leveringer og ydelser, som den erhvervsdrivende anvender til afgiftsfrie transaktioner.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Indtil den 31. december 1994 ejede Heinz Malburg 60% af andelene i det tyske privatretlige selskab Malburg & Partner (herefter »det gamle selskab«), idet de to andre selskabsdeltagere hver ejede 20% af andelene. Den 31. december 1994 blev det gamle selskab opløst, således at hver selskabsdeltager overtog en del af klientgrundlaget. Fra den 1. januar 1995 udøvede de to andre selskabsdeltagere hver for sig det liberale erhverv som skatterådgiver.

10 Den 31. december 1994 stiftede Heinz Malburg et nyt privatretligt selskab, hvori han ejede 95% af andelene (herefter »det nye selskab«). Ifølge de konstateringer, der er foretaget af retten i første instans – som er bindende for den forelæggende ret – stillede Heinz Malburg det klientgrundlag, som han havde erhvervet i forbindelse med opløsningen af det gamle selskab, til rådighed for det nye selskab uden vederlag, således at dette selskab kunne udnytte klientgrundlaget erhvervsmæssigt.

11 Ved dom af 24. september 2003 fastslog retten i første instans, at det gamle selskab var blevet opløst den 31. december 1994 ved en opdeling af selskabets aktiver. Finanzamt udstedte derfor en momsansættelse for 1994 til det gamle selskab som følge af overdragelsen af klientgrundlaget. Momsansættelsen for 1994 er blevet endelig, og den skyldige moms er blevet betalt.

12 Det gamle selskab, repræsenteret ved Heinz Malburg, udstedte til sidstnævnte en faktura dateret den 16. august 2004 på 1 548 968,53 EUR for »opdelingen af selskabets aktiver af 31. december 1994«, hvorpå momsen var angivet særskilt.

13 I sin momsangivelse for august 2004 foretog Heinz Malburg et fradrag af den moms på 232 345,28 EUR, som han var blevet faktureret i forbindelse med erhvervelsen af klientgrundlaget. Finanzamt afslog at indrømme dette momsfradrag.

14 Heinz Malburg indgav klage over Finanzamts afgørelse og afgav en årlig momsangivelse for 2004, hvori han ud over at angive den indgående moms på erhvervelsen af det omhandlede klientgrundlag også angav transaktioner på 44 990 EUR i forbindelse med ledelse af det nye selskab. Finanzamt afviste klagen med den begrundelse, at Heinz Malburg ikke havde anvendt klientgrundlaget i sin egen virksomhed. Ifølge Finanzamt blev det økonomiske aktiv, som klientgrundlaget udgør, anvendt af det nye selskab, dvs. af en virksomhed, som adskiller sig fra Heinz Malburgs selskab. Heinz Malburg havde således ikke ret til fradrag af indgående moms.

15 Heinz Malburg indbragte sagen for Finanzgericht des Saarlandes, som gav ham medhold.

16 Til støtte for sin »revisionsanke« har Finanzamt gjort gældende, at afgørelsen truffet af Finanzgericht des Saarlandes er retsstridig, og at de principper, der er fastslået af Domstolen i dom af 1. marts 2012, Polski Trawertyn (sag C-280/10), ikke finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede, eftersom den ikke vedrører et interessentskabs fradrag af indgående moms, men en selskabsstifters fradrag af indgående moms.

17 Bundesfinanzhofs XI. afdeling, der skal træffe afgørelse i sagen, har anført, at den hælder til at antage det synspunkt, at Heinz Malburg har ret til at fradrage den indgående moms på erhvervelsen af klientgrundlaget.

18 For det første kan en erhvervsdrivende i henhold til sjette direktivs bestemmelser, således som disse er blevet fortolket af Domstolen, således fradrage indgående moms, i det omfang han erhverver ydelser til sin virksomhed, eller når disse ydelser anvendes eller vil blive anvendt i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, Sml. I, s. 5547, præmis 24, af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 52, af 29.11.2012, sag C-257/11, Gran Via Moine?ti, præmis 23, og af 6.12.2012, sag C-285/11, Bonik, præmis 29).

19 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at forberedende handlinger må være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed (jf. bl.a. Polski Trawertyn-dommen, præmis 28, og dommen i sagen Grand Via Moine?ti, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis), idet princippet om momsens neutralitet kræver, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed.

20 Uden herved at tage stilling til, om Heinz Malburgs egenskab af erhvervsdrivende i givet fald også kan følge af, at han arbejdede som direktør i det nye selskab – hvilket i henhold til momsangivelsen var tilfældet i det omtvistede år 2004 – er det den forelæggende rets opfattelse, at Heinz Malburg i det foreliggende tilfælde, idet han erhvervede det klientgrundlag, som han derefter overlod til det nye selskab uden vederlag, således at dette selskab kunne udnytte klientgrundlaget erhvervsmæssigt, udøvede en økonomisk virksomhed for dette nye selskab ved at foretage forberedende handlinger.

21 Overdragelsen af klientgrundlaget skete endvidere også til Heinz Malburg i hans egenskab af modtager af en ydelse. Han erhvervede nemlig klientgrundlaget i eget navn og for egen regning ved en opdeling af selskabets aktiver, og han stillede det først derefter vederlagsfrit til rådighed for det nye selskab med henblik på selskabets udnyttelse heraf.

22 Endelig er betingelsen i UStG's § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, opfyldt i det foreliggende tilfælde, idet der ifølge loven skal svares moms af den indgående transaktion. Finanzamt havde således for 1994 besluttet at pålægge det gamle selskab moms for overdragelsen af klientgrundlaget til Heinz Malburg, og denne moms er blevet betalt.

23 Dette synspunkt anfægtes ikke af den omstændighed, at Heinz Malburg i sin egenskab af selskabsdeltager i det nye selskab har stillet det erhvervede klientgrundlag til rådighed uden vederlag for det nye selskab med henblik på dets udnyttelse heraf, at der således i dette omfang ikke har været en udgående transaktion, der kunne pålægges afgift, og at der i princippet mangler den påkrævede direkte tilknytning mellem den indgående transaktion og en afgiftspligtig udgående transaktion. I Polski Trawertyn-dommen fastslog Domstolen, at bestemmelserne vedrørende det fælles momssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der hverken tillader interessenter i et selskab eller selskabet at gøre en ret til fradrag for indgående moms på investeringsomkostninger, som til brug for nævnte selskab og med henblik på dets økonomiske virksomhed er blevet afholdt af disse interessenter inden stiftelsen og registreringen af selskabet, gældende. Denne dom bør således finde analog anvendelse i det foreliggende tilfælde.

24 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at Bundesfinanzhofs V afdeling ikke er enig i denne fortolkning, idet den finder, at Domstolens begrundelse i Polski Trawertyn-dommen ikke kan overføres til det foreliggende tilfælde. Den omtvistede transaktion udgør således bl.a. ikke en

»investeringstransaktion« som den, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til Polski Trawertyn-dommen. Ifølge denne afdeling er der nemlig i det foreliggende tilfælde ikke tale om, at det nye selskab har erhvervet et investeringsgode, men udelukkende om, at et sådant gode stilles til rådighed for selskabet. Den »udgående transaktion«, som Heinz Malburg har foretaget, udgør desuden ikke en afgiftspligtig transaktion som i den sag, der gav anledning til Polski Trawertyn-dommen, men en transaktion, der uden videre ikke pålægges afgift.

25 I denne forbindelse er det den forelæggende rets vurdering, at der består tvivl for så vidt angår den nøjagtige fortolkning af sjette direktivs bestemmelser.

26 På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [sjette direktivs] artikel 4, stk. 1 og 2, samt artikel 17, stk. 2, litra a), [...] henset til neutralitetsprincippet, fortolkes således, at en selskabsdeltager i et »Steuerberatungs-GbR« (et privatretligt skatterådgivningsselskab), der erhverver en del af selskabets klientgrundlag af selskabet udelukkende for umiddelbart derefter vederlagsfrit at overlade klientgrundlaget til et nystiftet Steuerberatungs-GbR, som han ejer en afgørende andel i, med henblik på erhvervsmæssig udnyttelse, kan have ret til fradrag af indgående afgift forbundet med erhvervelsen af klientgrundlaget?«

Om det præjudicielle spørgsmål

27 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, samt artikel 17, stk. 2, litra a), henset til princippet om momsens neutralitet, skal fortolkes således, at en selskabsdeltager i et privatretligt skatterådgivningsselskab, der af dette selskab erhverver en del af dets klientgrundlag med det ene formål direkte derefter at stille klientgrundlaget vederlagsfrit til rådighed for et nystiftet privatretligt skatterådgivningsselskab, som han ejer den afgørende andel i, med henblik på det nye selskabs erhvervsmæssige udnyttelse heraf, uden at dette klientgrundlag dog herved indgår i det nystiftede selskabs formue, har ret til at fradrage den indgående moms på erhvervelsen af det omhandlede klientgrundlag.

28 Som det fremgår af denne doms præmis 23 og 24, ønsker den forelæggende ret navnlig oplyst, om den begrundelse, der ligger til grund for den fortolkning, som Domstolen anlagde i Polski Trawertyn-dommen vedrørende tilbagebetaling af indgående afgift på transaktioner, der var foretaget med henblik på en fremtidig økonomisk virksomhed, som skulle udøves af et interessentskab, hvis fremtidige interessenter havde betalt indgående afgift, finder analog anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede.

29 Det bemærkes indledningsvis, at som det fremgår af Polski Trawertyn-dommens præmis 26 og af punkt 63 i generaladvokatens forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til denne dom, var de faktiske omstændigheder i denne sag særlige herfor. Interessenterne i et fremtidigt selskab kunne således i henhold til den nationale lovgivning, der fandt anvendelse, ikke påberåbe sig en ret til fradrag af momsen på investeringsomkostninger, som de til brug for og med henblik på udøvelsen af selskabets økonomiske virksomhed personligt havde afholdt inden momsregistreringen og ?identifikationen af dette selskab, på grund af den omstændighed, at indskuddet af det omhandlede investeringsgode udgjorde en afgiftsfritaget transaktion. Domstolen fastslog på baggrund af de således karakteriserede faktiske omstændigheder, at nævnte nationale lovgivning i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke blot ikke gjorde det muligt for nævnte selskab at gøre en ret til fradrag af den moms, der var blevet betalt for det pågældende investeringsgode, gældende, men også forhindrede de interessenter, som havde afholdt investeringsomkostningerne, i at gøre denne ret gældende.

30 I Polski Trawertyn-dommen udtalte Domstolen således, at artikel 9, 168 og 169 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der hverken tillader interessenter i et selskab eller selskabet at gøre en ret til fradrag for indgående moms på investeringsomkostninger, som til brug for nævnte selskab og med henblik på dets økonomiske virksomhed er blevet afholdt af disse interessenter inden stiftelsen og registreringen af selskabet, gældende.

31 Det er i lyset af disse betragtninger, at det dernæst skal efterprøves, om de forhold, der karakteriserede den situation, der var omhandlet i Polski Trawertyn-dommen, finder analog anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede.

32 Med henblik på at besvare det forelagte spørgsmål bemærkes for det første dels, at ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, pålægges økonomisk virksomhed, herunder nærmere bestemt transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, moms, og denne virksomhed giver i givet fald ret til det fradrag af udgående afgift, der er omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a).

33 Dels bemærkes, at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt i indlandet 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.

34 Som Domstolen allerede har fastslået, er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (jf. dom af 21.2.2013, sag C-104/12, Becker, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

35 Det bemærkes dog, at i den sag, der gav anledning til Polski Trawertyn-dommen, var den udgående transaktion, som de to fremtidige interessenter havde foretaget, nemlig et apportindskud af en fast ejendom i selskabet som investeringsomkostning med henblik på dette selskabs økonomiske virksomhed, ganske vist omfattet af momsens anvendelsesområde, men udgjorde en momsfritaget transaktion. I hovedsagen er den udgående transaktion derimod ikke omfattet af momsens anvendelsesområde, idet den vederlagsfri tilrådighedsstillelse af klientgrundlaget for det nye selskab ikke kan anses for at udgøre »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktiv.

36 Denne tilrådighedsstillelse af klientgrundlaget for det nye selskab er »vederlagsfri« og dermed hverken omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 2, stk. 1, der alene omhandler leveringer og ydelser, som foretages mod vederlag, eller sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, der omhandler udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

37 I det foreliggende tilfælde foreligger der derfor heller ikke den direkte og umiddelbare tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og en udgående transaktion, som i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), giver ret til fradrag.

38 Domstolen har imidlertid ligeledes anerkendt, at den afgiftspligtige har ret til fradrag, når de omhandlede udgifter til ydelser indgår i den pågældendes generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 31, af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 36, og Becker-dommen, præmis 20). Dette vil bl.a. være tilfældet, såfremt det fastslås, at den afgiftspligtige selv har erhvervet det omhandlede klientgrundlag som et led i sin virksomhed som direktør for et nystiftet selskab, og såfremt omkostningerne vedrørende denne erhvervelse skal anses for at indgå i de generelle omkostninger i forbindelse med hans direktørvirksomhed.

39 Som det fremgår af denne doms præmis 20, har den forelæggende ret imidlertid selv udelukket dette synspunkt fra sine overvejelser, således at det er uforholdsmæssigt for Domstolen at udtale sig herom.

40 For det andet bemærkes, at den forelæggende ret har rejst spørgsmålet, om Polski Trawertyn-dommen, henset til princippet om afgiftsneutralitet, finder analog anvendelse i det foreliggende tilfælde.

41 I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen gentagne gange har udtalt, at princippet om afgiftsneutralitet afspejles i fradragsordningen, som tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende 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 at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

42 Princippet om afgiftsneutralitet finder derfor ikke anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede, når den vederlagsfri tilrådighedsstillelse af klientgrundlaget for et selskab ikke er en transaktion, der henhører under momsens anvendelsesområde, således som det fremgår af denne doms præmis 35 og 36.

43 Som Domstolen allerede har fastslået, er princippet om afgiftsneutralitet i øvrigt ikke en primærretlig regel, men et fortolkningsprincip, der skal anvendes parallelt med det princip, som det begrænser (dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, præmis 45). Dette princip kan således ikke over for en entydig bestemmelse i sjette direktiv udvide anvendelsesområdet for en fritagelse for udgående afgift. Hvad angår den sag, der gav anledning til Polski Trawertyn-dommen, viste det sig, at anvendelsen af den omhandlede nationale lovgivning hverken tillod de fremtidige interessenter i det selskab, der ville blive stiftet, eller dette selskab med føje at påberåbe sig princippet om afgiftsneutralitet.

44 For det tredje bemærkes, at de faktiske omstændigheder, der lå til grund for den sag, der gav anledning til Polski Trawertyn-dommen, også på andre punkter adskiller sig fra den i hovedsagen omhandlede situation. I hovedsagen var det nye selskab allerede blevet stiftet, da Heinz Malburg erhvervede klientgrundlaget, og i modsætning til den situation, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til Polski Trawertyn-dommen, var investeringsgodet – i det foreliggende tilfælde klientgrundlaget – ikke blevet indskudt i det nye selskabs formue. Endelig er det ikke det nystiftede selskab, der har anmodet om at kunne fradrage indgående moms afholdt af en selskabsdeltager inden for rammerne af forberedende handlinger med henblik på selskabets virksomhed.

45 Den begrundelse, der ligger til grund for den fortolkning, som Domstolen anlagde i Polski Trawertyn-dommen, kan derfor ikke overføres til en situation som den i hovedsagen omhandlede.

46 Som den tyske regering har anført, underbygges denne konklusion af den omstændighed, at den vederlagsfri tilrådighedsstillelse af klientgrundlaget ikke kan ligestilles med andre juridisk mulige løsninger, der findes i national ret, og som i henhold til national ret ville have givet ret til fradrag, men som Heinz Malburg selv har besluttet ikke at anvende. I modsætning til den nationale lovgivning, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til Polski Trawertyn-dommen, som ikke gav ansøgeren ret til at anvende princippet om afgiftsneutralitet, synes den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere – i princippet ikke at være til hinder for en gennemførelse af princippet om afgiftsneutralitet i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der er karakteriseret ved den omstændighed, at sagsøgeren har haft mulighed for at anvende andre løsninger.

47 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, samt artikel 17, stk. 2, litra a), skal, henset til princippet om momsens neutralitet, fortolkes således, at en selskabsdeltager i et privatretligt skatterådgivningsselskab, der af dette selskab erhverver en del af dets klientgrundlag med det ene formål direkte derefter at stille klientgrundlaget vederlagsfrit til rådighed for et nystiftet privatretligt skatterådgivningsselskab, som han ejer den afgørende andel i, med henblik på det nye selskabs erhvervsmæssige udnyttelse heraf, uden at dette klientgrundlag dog herved indgår i det nystiftede selskabs formue, ikke har ret til at fradrage den indgående moms på erhvervelsen af det omhandlede klientgrundlag.

Sagens omkostninger

48 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 (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 4, stk. 1 og 2, samt 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, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal, henset til princippet om merværdiafgiftens neutralitet, fortolkes således, at en selskabsdeltager i et privatretligt skatterådgivningsselskab, der af dette selskab erhverver en del af dets klientgrundlag med det ene formål direkte derefter at stille klientgrundlaget vederlagsfrit til rådighed for et nystiftet privatretligt skatterådgivningsselskab, som han ejer den afgørende andel i, med henblik på det nye selskabs erhvervsmæssige udnyttelse heraf, uden at dette klientgrundlag dog herved indgår i det nystiftede selskabs formue, ikke har ret til at fradrage den indgående merværdiafgift på erhvervelsen af det omhandlede klientgrundlag.

Underskrifter

* Processprog: tysk.