

61994C0004

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Lenz fremsat den 26. januar 1995. - BLP GROUP PLC MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS & EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - FORENEDE KONGERIGE. - MERVAERDIAFGIFT - FORTOLKNING AF ARTIKEL 2 I DIREKTIV 67/227/EOEF OG ARTIKEL 17, STK. 2, I DIREKTIV 77/388/EOEF - FRADrag FOR INDGAAENDE AFGIFT BETALT FOR GODER ELLER TJENESTEYDELSER MED TILKNYTNING TIL FRITAGNE TRANSAKTIONER. - SAG C-4/94.

Samling af Afgørelser 1995 side I-00983

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

A ° Indledning

1. *High Court of Justice for England and Wales, Queen' s Bench Division, har anmodet Domstolen om en praejudiciel afgørelse vedroerende fortolkningen af en række bestemmelser i Raadets foerste direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (1) (herefter benaevnt "foerste direktiv") og i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (2) (herefter benaevnt "sjette direktiv").*

2. *Den for High Court verserende sag drejer sig om en anmodning fra det britiske selskab BLP Group plc (herefter benaevnt "BLP") om fradrag i den moms, der skal betales af selskabets afgiftspligtige transaktioner, af visse momsbeløb paa honorarer, som er blevet faktureret selskabet for tjenesteydelser i forbindelse med et salg af selskabsandele. Vedkommende afgiftsmyndighed afslog anmodningen med den begrundelse, at tjenesteydelserne var blevet benyttet til gennemfoerelse af en fritagen transaktion, hvilket udelukker fradrag af indgaaende afgift. De for Domstolen forelagte spoergsmaal vedroerer saaledes forudsætningerne og betingelserne for retten til fradrag af indgaaende afgift.*

3. *Denne ret er et af de vaesentlige kendetegn ved det faelles merværdiafgiftssystem, som er anfoert i foerste direktivs artikel 2. Artikel 2, stk. 2, i det foerste direktiv har nemlig foelgende ordlyd:*

"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" (3).

4. Denne bestemmelse konkretiseres ved sjette direktivs artikel 17 ff. Artikel 17 lyder:

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

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons 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

...

5. For saa vidt angaar goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes saavel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmaessigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

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

Medlemsstaterne kan dog:

...

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes;

..."

5. Artikel 19 bestemmer bl.a.:

"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; medlemsstaten kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

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 dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), naar der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål ..."

6. Det fremgaar endvidere af forelæggelsesbeslutningen, at BLP og vedkommende afgiftsmyndighed (Commissioners of Customs and Excise, herefter benævnt "Commissioners") har aftalt en særlig metode til beregning af den fradragsberettigede del af den indgående afgift paa goder eller tjenesteydelser, som ikke fuldt ud er blevet benyttet til afgiftspligtige leveringer af goder eller tjenesteydelser, og ikke fuldt ud til levering af fritagne goder eller tjenesteydelser (eller til anden aktivitet end afgiftspligtige goder eller tjenesteydelser). I henhold til denne særlige metode opdeles den indgående afgift paa grundlag af forholdet mellem værdien af de afgiftspligtige transaktioner og værdien af de samlede transaktioner. Værdien af finansielle bitransaktioner medtages dog ikke i denne beregning, og den indgående afgift heraf henføres direkte til disse transaktioner.

7. For saa vidt angaar hovedsagens nærmere omstændigheder fremgaar følgende af forelæggelsesbeslutningen.

8. BLP er et administrations- og holdingselskab. Selskabet kontrollerer en række handelsselskaber, der fremstiller varer til møbel- og "goer-det-selv"-industrien, og selskabet udfoerer tjenesteydelser for handelsselskaberne.

9. I 1989 erhvervede BLP selskabsandelene (4) i et tysk selskab ved navn Berg Mantelprofilwerk GmbH (herefter benævnt "Berg").

10. I maj 1991 besluttede BLP's direktører i lyset af selskabets dårlige økonomiske situation, at andelene i Berg skulle afhaendes. I juni 1991 afhaendede BLP 95% af andelene. Provenuet fra salget anvendtes til dækning af BLP's bankgæld.

11. I forbindelse med momsangivelsen for perioden indtil den 30. september 1991 anmodede BLP om fradrag i selskabets skyldige moms af den moms, som var opkrævet paa tre fakturaer for tjenesteydelser, udfoert af selskabets bank, advokater og revisorer. Ifølge de tre fakturaer blev de paagaeldende tjenesteydelser udfoert i forbindelse med afhaendelsen af andelene i Berg.

12. BLP og Commissioners var enige om, at afhaendelsen af andelene i Berg i henhold til momslovgivningen udgjorde en fritagen transaktion fra BLP's side, og at den indgående afgift, som blev betalt for tjenesteydelser, der i deres helhed skal henføres til en fritagen transaktion, ikke kan fradrages.

13. BLP har anmodet om fradrag af indgående afgift paa de modtagne tjenesteydelser, i alt 45 975 UKL (5). Commissioners gav BLP tilladelse til at fradrage 6 120 UKL, som vedrørte tjenesteydelser udfoert før beslutningen om afhaendelse af andelene, og som derfor indgik i BLP's almindelige driftsudgifter. Commissioners afslog at give BLP tilladelse til at fradrage de resterende 39 845 UKL med den begrundelse, at dette beløb vedrørte tjenesteydelser udfoert i forbindelse med afhaendelsen af andelene, og at afhaendelsen af andelene i henhold til momslovgivningen udgjorde en fritagen transaktion, der ikke kunne give anledning til fradrag af indgående afgift.

14. BLP anlagde sag til prøvelse af Commissioners' afgørelse ved London Value Added Tax Tribunal (herefter benævnt "Tribunal") og anførte herved, at der var sket tilsidesættelse dels af sjette direktivs artikel 17 og 19, dels af den særlige metode. Tribunal forkastede BLP's anbringende vedrørende sjette direktivs artikel 17 og 19 og traf med hensyn til den særlige

metode afgørelse om, at den omhandlede afhaendelse af selskabsandelene udgjorde en finansiel bitransaktion. Tribunal fastslog ikke endeligt, hvilke konsekvenser der følger af denne klassificering.

15. BLP appellerede denne afgørelse til den forelæggende ret, idet selskabet gjorde gældende, at Tribunal havde anlagt en fejlagtig fortolkning af sjette direktivs artikel 17 og 19. Selskabet medgav, at appelsagens udfald alene afhang af de fællesskabsretlige spørgsmål, som var blevet rejst under appelsagen.

16. Ifølge BLP skal der ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 17 og 19, og navnlig ved fortolkningen af ordene "i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner" i artikel 17, stk. 2, ikke tages udgangspunkt i den umiddelbare transaktion, hvorved BLP gennemførte en fritagen levering (afhaendelsen af andelene i Berg). Derimod bør der af hensyn til afgiftsneutralitet tages udgangspunkt i det videregående formål med denne levering, dvs. dækningen af BLP's bankgæld. Afhaendelsen af selskabsandelene udgør således en finansiel bitransaktion som en del af BLP's overordnede strategi i forbindelse med udoevelsen af selskabets hovedaktivitet og udførelsen af selskabets afgiftspligtige leveringer af goder eller tjenesteydelser.

17. Heroverfor har Kommissionen gjort gældende, at i tilfælde, hvor der leveres tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, og hvor disse ° som i det foreliggende tilfælde ° bliver benyttet til en fritagen levering, er den indgående afgift ikke fradragsberettiget. Formålet med den fritagne levering er uden betydning, frem for alt fordi der kun kan fradrages det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer ved en afgiftspligtig transaktion efter første direktivs artikel 2. Hvor en afgiftspligtig person ° som i det foreliggende tilfælde ° foretager en fritagen levering med henblik på at tilvejebringe midler til dækning af sin gæld, udgør den indgående afgift på omkostningselementerne ved den fritagne levering ikke en merværdiafgift, som umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer ved den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

18. Inden den mundtlige forhandling i appelsagen havde BLP begæret en præjudiciel forelæggelse for Domstolen i medfør af traktatens artikel 177. High Court afviste begæringen. BLP indbragte denne afgørelse for Court of Appeal, der gav BLP medhold og hjemviste sagen til behandling for en anden dommer ved High Court med den begrundelse, at High Court ikke fuldt ud havde fulgt de retningslinjer for anvendelsen af EF-traktatens artikel 177, som Court of Appeal havde fastsat i afgørelsen i sagen *Bulmer mod Bollinger* (6). High Court forelagde herefter følgende spørgsmål for Domstolen:

"1) Naar en afgiftspligtig person ('A') udfører tjenesteydelser for en anden afgiftspligtig person ('B'), og disse tjenesteydelser benyttes af B til en afgiftsfri transaktion (salg af selskabsandele), der må anses for en 'finansiel bitransaktion', og hvis formål og resultat var at rejse penge til dækning af hele B's gæld, skal disse tjenesteydelser, som A har udført, da under hensyn til artikel 2 i første direktiv og artikel 17 i sjette direktiv betragtes som:

a) tjenesteydelser, der benyttes til en afgiftsfri transaktion, således at indgående afgift på disse tjenesteydelser ikke er fradragsberettiget?

b) tjenesteydelser, der benyttes til afgiftspligtige transaktioner (nemlig B's centrale virksomhed bestående i at udføre afgiftspligtige transaktioner), således at den indgående afgift på disse tjenesteydelser er fuldt ud fradragsberettiget?

c) tjenesteydelser, der benyttes til baade fritagne og afgiftspligtige transaktioner, saaledes at indgaaende afgift paa disse tjenesteydelser er fradragsberettiget i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 5?

2) Hvis svaret paa det foerste spoergsmaal er indeholdt i litra c), og en medlemsstat under udoevelse af sine beføjelser i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, har vedtaget en saerlig metode, jf. artikel 17, stk. 5, litra c), til beregning af den fradragsberettigede del af den indgaaende afgift, finder sjette direktivs artikel 19 da anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgaaende afgift, der er fradragsberettiget?

3) Hvis svaret paa det andet spoergsmaal er, at artikel 19 finder anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgaaende afgift, der er fradragsberettiget, giver artikel 19, stk. 2, da mulighed for fuldt ud at fradrage den indgaaende afgift, idet salget af selskabsandele betragtes som en 'finansiel bitransaktion', som der skal ses bort fra ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget i henhold til artikel 19, stk. 1?"

19. BLP, Det Forenede Kongerige, Den Helleniske Republik og Kommissionen har indgivet skriftlige indlaeg og afgivet mundtlige indlaeg vedroerende enten alle eller nogle af disse spoergsmaal.

20. Kommissionen har i sine skriftlige indlaeg ° foer den egentlige droeftelse af de praejudicielle spoergsmaal ° anfoert en raekke udfoerlige bemaerkninger angaaende problemet, om afhaendelsen af selskabsandelene overhovedet er omfattet af sjette direktivs anvendelsesomraade. Saafernt det ikke er tilfaeldet, finder Kommissionen, at spoergsmaalet om adgang til fradrag bortfalder. Hvis denne transaktion derimod er omfattet af sjette direktiv, saaledes at afhaendelsen af selskabsandelene fremstaar som en tjenesteydelse mod vederlag til fordel for BLP's datterselskaber, skal adgangen til fradrag af den indgaaende afgift vurderes efter dette direktivs artikel 17. Hvilken af disse to muligheder der gaelder, afhaenger i henhold til dommen i sagen Polysar Investments Netherland (7) af, om BLP gennemfoerte afhaendelsen ud fra egne hensyn, dvs. i egenskab af holdingselskab, eller i egenskab af administrationselskab (management company), dvs. i forbindelse med og som en del af de samlede administrations- og andre tjenesteydelser, som BLP udfoerer for sine datterselskaber mod vederlag. Ifoelge Kommissionen boer dette punkt vurderes paa baggrund af de faktiske omstaendigheder og de relevante nationale retsregler.

21. Under den mundtlige forhandling erklærede Kommissionen imidlertid, at dette problem alene var blevet rejst for fuldstaendighedens skyld. Diskussionen for Domstolen boer finde sted inden for de rammer, som de praejudicielle spoergsmaal har afstukket. Derfor laegger ogsaa Kommissionen den af alle parter accepterede forudsætning til grund, hvorefter det foreliggende salg af selskabsandelene udgoer en fritagen transaktion efter sjette direktivs artikel 13.

22. For saa vidt det er noedvendigt, vil jeg komme ind paa naermere detaljer i parternes argumentation i det foelgende afsnit.

B ° Stillingtagen

Genstanden for det foerste spoergsmaal

23. Ifoelge ordlyden og opbygningen af forelaeggelsesbeslutningen falder saavel BLP's saakaldte hovedaktivitet som salget af selskabsandelene ind under sjette direktivs anvendelsesomraade. Det fremgaar af Kommissionens indlaeg under den mundtlige forhandling, at Kommissionen ikke laengere stiller spoergsmaalstegn ved dette udgangspunkt.

24. Det kan ligeledes udledes af forelaeggelsesbeslutningen, at BLP' s "hovedaktivitet", dvs. den samlede virksomhed ° med undtagelse af salget af selskabsandelene ° som BLP har udoevet som afgiftspligtig person i loebet af den her omhandlede periode, udelukkende omfattede afgiftspligtige transaktioner, hvorimod selve salget af selskabsandelene udgoer en fritagen transaktion [jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5].

25. Paa denne baggrund stiller High Court spoergsmaalet, om den indgaaende afgift paa tjenesteydelser, der af den afgiftspligtige person "benyttes til en afgiftsfri transaktion", og som paa grund af denne opdeling (8) er udelukket fra fradrag i overensstemmelse med princippet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), alligevel kan fradrages under hensyn til sagens saerlige omstaendigheder. Ifoelge den opfattelse, som BLP fremfoerte for High Court, og som denne ret har forelagt Domstolen til proevelse, skulle der nemlig her bestaa et krav paa fradrag af indgaaende afgift, fordi der eksisterer en forbindelse mellem den fritagne transaktion (salget af selskabsandelene) og de afgiftspligtige transaktioner (BLP' s hovedaktivitet). I det foerste praejudicielle spoergsmaal hedder det om den foerstnaevnte transaktion, at

° den blev behandlet som en "finansiel bitransaktion"

° dens formaal og resultat var at rejse penge til daekning af den afgiftspligtige persons samlede gaeld.

26. I forbindelse med det foerste spoergsmaal skal det derfor undersoeges, hvorledes disse elementer, der af BLP betragtes som forbindelsesled mellem den fritagne transaktion og de afgiftspligtige transaktioner, indvirker paa princippet om, og (i givet fald) omfanget af retten til fradrag af indgaaende afgift.

Besvarelse af det foerste spoergsmaal

27. I. Ifoelge BLP' s hovedargument til stoette for den opfattelse, som selskabet detaljeret har redegjort for i sine skriftlige indlaeg, skal udtrykket "i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner", som er indeholdt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fortolkes vidt. Der boer ikke tages udgangspunkt i den (fritagne) transaktion, som tjenesteydelsen umiddelbart har tjent, men i den afgiftspligtige persons forretningsmaessige hovedaktivitet (her altsaa de afgiftspligtige transaktioner), naar daekningen af gaelden i kraft af den foerstnaevnte transaktion ° som her ° er til fordel for denne aktivitet.

28. a) Til stoette for denne opfattelse har BLP for det foerste gjort gaeldende, at faellesskabsbestemmelserne om mervaerdiafgift ikke kraever, at det med indgaaende afgift belastede omkostningselement umiddelbart skal indgaa i faerdigvaren. BLP paaberaaber sig saaledes det system, som faellesskabsbestemmelserne om mervaerdiafgift foreskriver med hensyn til fradrag af indgaaende afgift. Derfor boer ovenstaaende argument, herunder de enkeltheder, som er blevet fremfoert til stoette herfor, vurderes inden for rammerne af dette system.

29. Ifoelge foerste direktivs artikel 2, stk. 1, bygger det faelles mervaerdiafgiftssystem paa den grundaetning, at der paa ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er noejagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsaetninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger foer beskatningsleddet. For at sikre, at "antallet af omsaetninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger foer beskatningsleddet", ikke paavirker det mervaerdiafgiftsbeloeb, som i sidste ende tilfalder afgiftsmyndighederne, indfoeres i foerste direktivs artikel 2, stk. 2, mekanismen med fradrag af indgaaende afgift.

30. Betragtes disse bestemmelser samlet, ses det, at Faellesskabets lovgiver ° med udgangspunkt i et idealbillede af "transaktionskaeder", hvilket var det rammende udtryk, som Det Forenede

Kongeriges repraesentant anvendte under den mundtlige forhandling ° kun oenskede at knytte netop saa stor en skyldig merværdiafgift til hver transaktion, som svarer til den merværdi, der opstaar ved den paagaeldende transaktion, saaledes at der sker fradrag i det samlede beloeb af den afgift, som det forudgaaende "led i kaeden" har givet anledning til (9).

31. For saa vidt angaar spoergsmaalet, om de med indgaaende afgift belagte goder og tjenesteydelser, der er blevet leveret til den afgiftspligtige person, kan henfoeres til en transaktion foretaget af den afgiftspligtige person paa en saadan maade, at fradrag af indgaaende afgift er berettiget, har Faellesskabets lovgiver besluttet sig for et kriterium i overensstemmelse med dette system: Det beloeb, der skal fradrages som indgaaende afgift, skal "umiddelbart (have) belastet de forskellige omkostningselementer".

32. Sjette direktivs artikel 17 ff. fastsaetter saerlige regler om fradrag af indgaaende afgift; af interesse for denne sag sker dette i to henseender. For det foerste tages der deri hensyn til, at Faellesskabets lovgiver i artikel 13 ff. har fritaget visse transaktioner for merværdiafgift. I henhold til det faelles merværdiafgiftssystem er indgaaende afgift paa fritagne transaktioner imidlertid ikke fradragsberettiget, da den afgiftspligtige person i et saadant tilfaelde fremstaar som slutforbruger, da han ikke kan overvaelte merværdiafgiften paa tredjemaend (10). For det andet tages der i artikel 17 ff. hensyn til, at visse goder og tjenesteydelser efter deres art maa henfoeres til flere end én af den afgiftspligtige persons transaktioner, og at denne opdeling samtidigt kan vedroere saavel gruppen af afgiftspligtige transaktioner som gruppen af fritagne transaktioner.

33. Disse detaljer aendrer logisk set ikke ved det forhold, at der kun kan ske fradrag af indgaaende afgift, saafremt de goder eller tjenesteydelser, som denne belaster, fremstaar som "omkostningselementer" ved en afgiftspligtig transaktion. I modsætning hertil bliver identificeringen af goderne og tjenesteydelserne som saadanne omkostningselementer saa meget desto vigtigere paa grund af indfoerelsen af kategorien fritagne transaktioner. Thi disse transaktioner berettiger lige saa lidt til fradrag af indgaaende afgift som oekonomiske aktiviteter, der falder uden for merværdiafgiftssystemet, og som derfor allerede i medfoer af foerste direktiv ikke giver ret til fradrag af indgaaende afgift.

34. Heraf foelger, at der ° med forbehold for modstaaende regler, navnlig sjette direktivs artikel 17 ff. ° skal foretages en saa klar opdeling som muligt mellem den afgiftspligtige persons forskellige former for transaktioner. Navnlig gaelder det, saaledes som det fremgaar af det beskrevne system, at der ved anvendelse af artikel 17, stk. 2, litra a), ikke maa henfoeres goder eller tjenesteydelser, der er blevet identificeret som omkostningselementer ved en specifik, fritagen levering eller tjenesteydelse, til andre leveringer eller tjenesteydelser, som er belagt med merværdiafgift. Begrebet "i forbindelse med" i artikel 17, stk. 2, skal fortolkes i dette lys. Dette begreb tillader derfor ikke, at den klare opdeling mellem afgiftspligtige og fritagne transaktioner udviskes i kraft af betragtninger, som intet har at goere med dette system.

35. Denne konklusion bekræftes for det foerste af sjette direktivs artikel 17, stk. 5. Uden at anvende udtrykket "i forbindelse med" tales der i denne bestemmelse blot om goder og tjenesteydelser, som "benyttes ... til transaktioner ...". Selvfølgelig gaelder der inden for rammerne af denne bestemmelse de samme kriterier som i artikel 17, stk. 2, for opdeling af goder og tjenesteydelser, som er belastet af indgaaende afgift. For det andet bekræftes den anfoerte konklusion af artikel 17, stk. 3. Bestemmelsens litra c) fastsaetter en noje afgraenset undtagelse fra reglen om, at transaktioner, der (som det her omhandlede salg af selskabsandelene) i medfoer af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, er fritaget for merværdiafgift, ikke medfoerer fradragsret. Denne undtagelse finder kun anvendelse, "saafremt aftageren er etableret uden for Faellesskabet, eller saafremt de paagaeldende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udfoeres til et land uden for Faellesskabet".

36. Som allerede naevnt, har High Court med henblik paa den foreliggende sag fastslaaet, at de omtvistede tjenesteydelser, som var belastet med merværdiafgift, af den afgiftspligtige person er

blevet benyttet "til en afgiftsfri transaktion" (11), da disse tjenesteydelser i henhold til de paagaeldende fakturaer var blevet "udført i forbindelse med afhaendelsen af andelene i Berg" (12). Det staar derfor fast, at disse tjenesteydelser netop udgør et omkostningselement ved den fritagne levering (bestaaende i salget af selskabsandelene).

37. Det af BLP under den mundtlige forhandling fremførte anbringende om, at udgifterne til tjenesteydelserne, belastet med indgaaende afgift (og saaledes denne indgaaende afgift selv), i sidste ende ogsaa indgaar i prisen paa de goder og tjenesteydelser, som selskabet sælger i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, ændrer intet herved. Selv om det var muligt at konstruere en saadan virkning forretningsmaessigt eller regnskabsmaessigt, ville der alene være tale om en flerledseffekt, som altid kan indtraeffe, naar der i en og samme virksomhed samtidig udfoeres afgiftspligtige og fritagne transaktioner. Dette forhold indebaerer ikke, at de omhandlede tjenesteydelser er omkostningselementer ved afgiftspligtige transaktioner og kan derfor ikke ændre den ovennaevnte opdeling.

38. Paa grundlag af denne opdeling er fradrag af indgaaende afgift udelukket i denne sag uden hensyn til, om salget af selskabsandelene har været til fordel for den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed paa grund af den tilsigtede og opnaaede dækning af gælden.

39. Denne konklusion bekræftes, hvis man ° saa at sige som en kontrol af det allerede anførte ° indordner den omhandlede fremgangsmaade (dvs. at der ved en transaktion tilvejebringes midler til fordel for den paagaeldendes afgiftspligtige virksomhed) i merværdiafgiftssystemet. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, paalaegges levering af goder og tjenesteydelser kun merværdiafgift, hvis de foretages "mod vederlag". Dette forudsætter en modydelse [jf. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)], som kan udtrykkes i penge (13). I erhvervslivets virkelighed er der næsten altid tale om en pengeydelse. I praksis kan enhver transaktion, som falder inden for sjette direktivs anvendelsesomraade, derfor anses for en tilvejebringelse af midler til fordel for den afgiftspligtiges virksomhed, og naermere bestemt til fordel for denne persons eventuelt gennemførte afgiftspligtige transaktioner. Denne egenskab, som er knyttet til enhver saadan transaktion, er aabenlyst uegnet til at slaa bro over opdelingen mellem afgiftspligtige og fritagne transaktioner, og til at rejse tvivl om den opdeling, som er foretaget paa grundlag af det ovenfor udviklede kriterium.

40. Alle disse betragtninger gælder uafhængigt af, om den fritagne transaktion er omfattet af den afgiftspligtige persons selskabs egentlige formaal. Saaledes ser jeg, i modsætning til hvad BLP tilsyneladende mener, ingen forskel mellem det foreliggende tilfaelde og tilfaeldet med en afgiftspligtig person, hvis egentlige forretningsmaessige virksomhed omfatter saavel fritagne som afgiftspligtige transaktioner, og som i stigende grad udfoerer fritagne transaktioner for at tilvejebringe midler til den del af sin virksomhed, som vedroerer afgiftspligtige transaktioner (14).

41. Inden jeg afslutter dette afsnit om systemet med merværdiafgiftsbestemmelser, skal jeg kort omtale et anbringende, som BLP har fremført i form af et eksempel.

42. Eksemplet vedroerer en cykelproducent, der gør brug af tjenesteydelser til revision og juridisk bistand. BLP har anført, at revisorens eller den juridiske raadgivers aktivitet ikke indgaar i cykelproducentens færdigvare og heller ikke bidrager til fremstillingen heraf. Ikke desto mindre kan der ske fradrag af indgaaende afgift paa disse tjenesteydelser. Dette eksempel viser ifølge BLP, at det ikke er noedvendigt, at det paagaeldende omkostningselement umiddelbart indgaar i færdigvaren.

43. Jeg kan ikke tilslutte mig dette anbringende. Ganske vist er det korrekt, at de i eksemplet nævnte tjenesteydelser, belastet med merværdiafgift, ikke fysisk kan genfindes i det af den afgiftspligtige person fremstillede produkt. Møddelsen for disse tjenesteydelser indgaar imidlertid som del af de almindelige driftsomkostninger i produktets omkostningselementer og skal derfor klart henfoeres til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, og kun til saadanne transaktioner.

44. Det kan derfor udledes af systemet med fælles merværdiafgiftsbestemmelser, at der ikke kan ske fradrag af den i denne sag omhandlede indgaende afgift.

45. b) Til støtte for sit anbringende (15) har BLP desuden paaberaabt sig princippet om afgiftsneutralitet, som selskabet har udledt af betragtningerne til første direktiv (16) og af retspraksis, særligt dommene i henholdsvis Rompelman- (17) og Sofitam-sagen (18). Det er uforeneligt med dette princip at behandle forskellige former for tilvejebringelse af penge forskelligt i afgiftsmæssig henseende. BLP har navnlig henvist til den mulighed, at selskabet i stedet for at sælge selskabsandelene kunne have optaget et banklaan (langfristet, med sikkerhedsstillelse). Der ville have været fuld fradragsret for de udgifter til raadgivning, som ville være opstaaet i forbindelse med laanets optagelse. Saafernt der nu i et tilfaelde som det foreliggende nægtes fradragsret, vil det ° i strid med det nævnte princip ° føere til, at økonomiske afgørelser paavirkes af afgiftsfaktorer.

46. Dette argument er ikke holdbart.

47. Maalsætningerne med det fælles merværdiafgiftssystem fordrer paa ingen maade, at alle fremgangsmaader for tilvejebringelse af penge skal behandles ens. Saafernt den med det system indførte harmonisering skal forhindre en fordrejning af konkurrencevilkårene, saaledes som det er kommet til udtryk i betragtningerne til første direktiv, kan dette kun betyde, at ensartede fremgangsmaader skal behandles ens. Optagelse af et laan og afhaendelse af selskabsandele er imidlertid ikke ensartede fremgangsmaader i henseende til merværdiafgiftssystemets formaal (19), da dette er baseret paa transaktioner og sonder klart mellem afgiftspligtige og fritagne transaktioner. Afhaender en afgiftspligtig person selskabsandele, foretager han i henhold til de fælles merværdiafgiftsbestemmelser en (uafhaengig) transaktion, for hvilken der ikke kan ske fradrag af indgaende afgift, da der er tale om en fritagen transaktion. Optager han derimod et laan, foretager han selv ingen transaktion efter disse bestemmelser. Han er i saa fald modtager af en tjenesteydelse, som er genstand for en tredjemands transaktion. Under disse omstaendigheder kan der ske fradrag af den indgaende afgift, der paahviler de i anledning af laaneoptagelsen udførte raadgivningstjenesteydelser, saafernt den skal henfoeres til afgiftspligtige transaktioner.

48. Denne opfattelse stemmer overens med de af BLP paaberaabte domme i henholdsvis Rompelman- og Sofitam-sagen. Rompelman-dommen drejede sig om, hvorvidt erhvervelse af en fordring paa den fremtidige ejendomsret til en ejendom ° som noedvendig forudsætning for (momspligtig) udnyttelse af ejendommen ° allerede kan anses for en økonomisk virksomhed efter sjette direktivs artikel 4, stk. 1, naar udnyttelsen (paa bedømmelsestidspunktet) nok paataenkes, men endnu ikke er paabegyndt. Domstolen besvarede principielt dette spoergsmaal bekræftende. I Sofitam-sagen skulle Domstolen afgøere, hvorvidt aktieudbytte, som modtages af en virksomhed, skal medtages i nævneren ved beregningen i henhold til sjette direktivs artikel 19, stk. 1, eller skal udelades. Domstolen valgte sidstnævnte loesning, fordi udbytte ikke falder ind under merværdiafgiftens anvendelsesomraade, og fordi medtagning heraf ved beregningen i henhold til artikel 19 ville have fordrejet denne. Under hensyn til de faktiske omstaendigheder og de retlige spoergsmaal, som var rejst i disse to sager, kan ingen af dem udgøere et relevant praejudikat i denne sag.

49. Princippet om afgiftsneutralitet, som anerkendes i de nævnte domme, omtales i forbindelse med den bemærkning, at

"fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed",

og at

"det fælles merværdiafgiftssystem garanterer derfor en fuldstændig neutralitet med hensyn til skattebyrden for samtlige økonomiske aktiviteter uden hensyn til, hvad der er formålet med eller resultaterne af disse aktiviteter på den betingelse, at disse aktiviteter selv er underkastet merværdiafgift" (20).

50. Det følger af denne sammenhæng, at princippet om afgiftsneutralitet ikke kan betragtes adskilt fra det "fælles merværdiafgiftssystem", og at der ved dets anvendelse må tages hensyn til, hvorvidt den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed er "underkastet merværdiafgift".

51. Den her forfægtede løsning strider derfor ikke mod princippet om afgiftsneutralitet, således som det er forankret i betragtningerne til første direktiv og i domspraksis. Tværtimod undgås det med denne løsning, at ensartede transaktioner bliver behandlet forskelligt alt efter, om den afgiftspligtige foruden fritagne transaktioner også foretager afgiftspligtige transaktioner. I stedet for dette behandles alle transaktioner, der udviser samme kendetegn, ens, uafhængigt af sådanne tilfældigheder.

52. II. Af forsigtighedshensyn skal jeg endelig behandle spørgsmålet, om klassificeringen af salget af selskabsandelene som "finansiel bitransaktion" giver ret til fradrag af den her omhandlede indgående afgift.

53. Jeg mener, at dette spørgsmål skal besvares benægtende.

54. Artikel 17 indeholder ingen særlig regel for sådanne transaktioner. De omtales kun i artikel 19, stk. 2. Ifølge denne bestemmelse skal de udelades ved den pro rata-beregning, som artikel 19, stk. 1, foreskriver for det tilfælde, hvor goder og tjenesteydelser benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag af indgående afgift, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (artikel 17, stk. 5, første afsnit). Her er der imidlertid ikke tale om et sådant tilfælde, da rådgivningstjenesteydelserne, som er belagt med den omtvistede indgående afgift, fuldt ud benyttes til en fritagen transaktion, hvorfor denne indgående afgift efter artikel 17, stk. 2, ikke er fradragsberettiget. Jeg skal straks drøfte fortolkningen af artikel 19, stk. 2, i forbindelse med behandlingen af det tredje spørgsmål, eftersom dette spørgsmål forudsætter, at artikel 17, stk. 5, og artikel 19 finder anvendelse i den foreliggende sag.

55. III. Af alle disse grunde bør det første præjudicielle spørgsmål besvares i overensstemmelse med det alternativ, der er anført i spørgsmålets litra a), for i en sag som den foreliggende må tjenesteydelserne, som pålægges indgående afgift, anses for at være benyttet i forbindelse med en fritagen transaktion, således at denne indgående afgift ikke kan fradrages.

56. Saafremt Domstolen tilslutter sig denne opfattelse, bortfalder genstanden for det andet og det tredje spoergsmaal. Disse spoergsmaal er nemlig kun stillet for det tilfaelde, at det foerste spoergsmaal skal besvares i overensstemmelse med det i spoergsmaalets litra c) naevnte alternativ. I modsætning til den loesning, som jeg foreslaar, ville dette betyde, at de tjenesteydelser, som BLP har benyttet, betragtes som anvendt til saavel fritagne som afgiftspligtige transaktioner, saaledes at den paalagte indgaaende afgift er fradragsberettiget "i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 5".

57. Nedenfor skal jeg derfor blot subsidiaert gennemgaa det andet og det tredje spoergsmaal.

Det andet spoergsmaal

58. Med det andet spoergsmaal oensker den forelaeggende ret at faa oplyst, om sjette direktivs artikel 19 finder anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgaaende afgift, der er fradragsberettiget, hvis en medlemsstat i henhold til artikel 17, stk. 5, litra c), har vedtaget en saerlig metode til beregning af dette beløb.

59. Svaret herpaa fremgaar efter min opfattelse klart af ordlyden af artikel 17, stk. 5. Mens denne bestemmelses andet afsnit fastsaetter, at artikel 19 som regel skal finde anvendelse ved beregning af den fradragsberettigede del, muliggøer dens tredje afsnit, der indeholder ordet "dog", at medlemsstaterne kan fastsaette undtagelser fra denne regel af stoerre eller mindre rækkevidde.

60. I det omfang en konkret sag falder ind under en saadan undtagelse, er den automatisk udelukket fra artikel 19's anvendelsesomraade. Saaledes muliggøer artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), at medlemsstaterne giver tilladelse til eller foreskriver en direkte opdeling af alle eller nogen goder eller tjenesteydelser, og dermed begrænser anvendelsen af pro rata-reglen i artikel 19, stk. 1.

61. Saaledes maatte det andet spoergsmaal besvares. Af forsigtighedshensyn skal jeg dog paapege, at den saerlige metode, som skal anvendes paa BLP, for saa vidt angaar den foreliggende sag, er forenelig med artikel 19, stk. 1 og 2, hvorfor dette svar alene har teoretisk vaerdi.

Det tredje spoergsmaal

62. Saafremt artikel 19 finder anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgaaende afgift, der er fradragsberettiget, rejser High Court spoergsmaalet, om bestemmelsens stk. 2 da giver mulighed for fuldt ud at fradrage den indgaaende afgift, idet salget af selskabsandele betragtes som en "finansiel bitransaktion", som der skal ses bort fra ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget i henhold til artikel 19, stk. 1.

63. Saafremt man i overensstemmelse med den ° som anfoert, fejlagtige ° forudsætning, som dette spoergsmaal hviler paa, betragter den foreliggende sag som et tilfaelde af blandet benyttelse, saaledes at de omhandlede udgifter til raadgivning (i form af almindelige driftsomkostninger) er blevet benyttet saavel til afgiftspligtige transaktioner som til en fritagen finansiel bitransaktion, vil den indgaaende afgift vaere fradragsberettiget i henhold til artikel 19, stk. 2.

64. Sidstnaevnte bestemmelse skal nemlig forstaas i lyset af den omstaendighed, at de deri naevnte bitransaktioner kan udgøere en stor andel af den samlede omsætning, uden af den grund at bidrage til de almindelige driftsomkostninger i naevnevaerdigt omfang. Under disse omstaendigheder ville det vaere uhensigtsmaessigt at inddrage bitransaktionerne i pro rata-beregningen i henhold til artikel 19, stk. 1. I stedet ses der bort fra disse transaktioner i

overensstemmelse med artikel 19, stk. 2. Hvis imidlertid alle den afgiftspligtige persons transaktioner, bortset fra den paagaeldende bitransaktion, er momspligtige, fremkommer der ifølge artikel 19, stk. 1, en pro rata-sats paa 1 : 1. Den indgaaende afgift er i saa fald fuldt ud fradragsberettiget. Det tredje spoergsmaal maatte besvares saaledes.

C ° Forslag til afgoerelse

65. Af de anfoerte grunde foreslaar jeg, at de af High Court forelagte spoergsmaal besvares saaledes:

"Naar en afgiftspligtig person udfoerer tjenesteydelser for en anden afgiftspligtig person, og disse tjenesteydelser benyttes af sidstnaevnte til en afgiftsfri transaktion, saaledes at de med henblik paa denne transaktion udgoer et omkostningselement, skal den indgaaende afgift paa disse tjenesteydelser anses for anvendt til en afgiftsfri transaktion efter sjette direktivs artikel 17 og kan ° med forbehold af undtagelsesbestemmelserne i det faelles merværdiafgiftssystem ° ikke fradrages. Det samme gaelder, hvis den afgiftsfrie transaktion er blevet behandlet som en 'finansiel bitransaktion', og transaktionens formaal og resultat var at rejse penge til daekning af hele den anden afgiftspligtiges gæld."

(*) Originalsprog: tysk.

(1) ° EFT 1967, s. 12.

(2) ° EFT L 145, s. 1.

(3) ° Min fremhaevelse.

(4) ° I den tyske tekst anvendes i det foelgende ° i overensstemmelse med sjette direktivs terminologi [jf. artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5 (se nedenstaaende punkt 24 for betydningen heraf)] ° begreberne Anteile, henholdsvis Gesellschaftsanteile. Der er tale om et samlebegreb for alle andele i selskaber, som ikke er aktieselskaber. Saaledes omfattes ogsaa andelene i et tysk Gesellschaft mit beskraenkter Haftung. Den relevante tyske lov om denne selskabstype (Reichsgesetzblatt 1898, s. 846, med senere aendringer) anvender betegnelsen Geschaefteanteile om saadanne andele.

(5) ° Alle de naevnte tal stammer fra forelaeggelsesbeslutningen. I modsætning til beregningen deri, er differencen mellem 45 975 og 6 120 ikke 39 845, men 39 855. Denne unøjagtighed spiller ingen rolle for besvarelsen af de praejudicielle spoergsmaal.

(6) ° H.P. Bulmer Ltd mod J. Bollinger SA [1974] 2 All ER 1226.

(7) ° Dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Sml. I, s. 3111.

(8) ° Se ligeledes nedenstaaende punkt 36 og 37.

(9) ° Se f.eks. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, praemis 16.

(10) ° Jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, praemis 44.

(11) ° Jf. ordlyden af det foerste praejudicielle spoergsmaal og ovenstaaende punkt 25.

(12) ° Jf. punkt 8 i forelaeggelsesbeslutningen samt ovenstaaende punkt 11.

(13) ° Dom af 5.2.1981, sag 154/80, *Coooperatieve Aardappelenbewarplaats*, Sml. s. 445, praemis 13, og af 23.11.1988, sag 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Sml. s. 6365, praemis 16.

(14) ° For saa vidt angaar betydningen af begrebet finansielle bitransaktioner i denne sammenhaeng henvises til nedenstaaende punkt 52, 53 og 54 samt 62, 63 og 64.

(15) ° Jf. ovenfor, punkt 27.

(16) ° Jf. foerste, anden og tredje samt ottende betragtning. Der tales i det vaesentlige om, at der paa grund af manglerne ved de for tiden gaeldende lovgivninger om omsaetningsafgift boer gennemfoeres harmoniserede bestemmelser, som ikke fordrejer konkurrencevilkaarene.

(17) ° Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Sml. s. 655. BLP paaberaabte sig saerligt denne dom for den nationale retsinstans jf. punkt 18 i forelaeggelsesbeslutningen.

(18) ° Dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sml. I, s. 3513. BLP paaberaabte sig denne dom i sine skriftlige indlaeg.

(19) ° Det er de i oevrigt heller ikke i driftsoekonomisk forstand, da provenuet fra salget af aktierne indgaar i virksomhedens egne midler, mens laanet indgaar i fremmedkapitalen.

(20) ° Praemis 19 i *Rompelman-dommen* (naevnt i fodnote 17) og praemis 10 i *Sofitam-dommen* (naevnt i fodnote 18).