

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 6. februar 2003¹

1. I denne sag drejer den tvivl, som næres af Bundesfinanzhof (den øverste domstol i skatte- og afgiftssager) (Tyskland), sig om fortolkningen af artikel 2, nr. 1, og artikel 19, stk. 2, i sjette direktiv om merværdiafgift² (herefter »sjette direktiv«).

I — De faktiske omstændigheder, retshandlingerne i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

3. KapHag Renditefonds (herefter »KapHag«) er et civilt selskab, hvis deltagere er selskaberne LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (LOGOS 1), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (LOGOS 2) samt tre fysiske personer: Moegelin, Tiemann og Mehnert.

2. Den tyske domstol ønsker at vide, om begrebet ydelse mod vederlag i den første af de nævnte artikler omfatter optagelse af en ny selskabsdeltager i et personselskab mod kontant indskud. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, spørger den, om der er tale om en bitransaktion som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, andet punktum, der følgelig kan udelukkes fra beregningen af pro rata-satsen for afgiftsfradraget.

4. Det sagsøgende selskab har til formål at erhverve bebyggelsesret til en grund beliggende i Berlin og dér at opføre og vedligeholde bygninger, der i sig selv udgør en helhed i et indkøbscenter. Selskabet drives som en lukket fast ejendomsfond.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

5. For at blive deltager i selskabet skulle der indbetales et indskud på 38 402 000 DEM med tillæg af 5% overkurs.

6. Oprindeligt bestod KapHag kun af to selskabsdeltagere, LOGOS 1 og LOGOS 2, som erhvervede bebyggelsesretten. Moegelin og Tiemann indtrådte senere, nemlig den 2. august 1991.

stadfæstet efter administrativ klage samt efter søgsmål anlagt ved Finanzgericht Berlin (Tyskland).

7. Den 12. november samme år meddelte Mehnert, at han havde til hensigt at indtræde som deltager i selskabet ved indbetaling af det nødvendige indskud i kontanter.

8. Den 19. december 1991 udstedte advokat Severin en regning til KapHag med et salær på 75 000 DEM plus 10 500 DEM i merværdiafgift (herefter »moms«) for juridisk rådgivning.

10. Denne ret fandt, at KapHag havde overdraget den nye selskabsdeltager en andel af selskabet ved en udveksling af ydelser, en transaktion, der er fritaget for afgift i henhold til UStG's § 4, stk. 8, litra f), og henviste til Bundesfinanzhofs praksis, hvorefter optagelse af kommanditister i et kommanditaktieselskab er en afgiftsfri transaktion. Ifølge denne ret kunne det i § 15, stk. 4, omhandlende pro rata-fradrag⁴ ikke finde anvendelse, da advokatens ydelser udelukkende vedrørte optagelse af nye selskabsdeltagere.

9. KapHag fradrog denne afgift i sin merværdiangivelse for 1991, men Finanzamt Charlottenburg (Tyskland) afslog ved afgørelse af 17. februar 1998 at godkende fradraget under henvisning til § 15, stk. 2, og § 4, stk. 8, litra f), i Umsatzsteuergesetz 1991³ (den tyske lov om merværdiafgift, herefter »UStG«). Denne afgørelse blev

11. Det nævnte selskab indgav »revisionsanke« af denne afgørelse til Bundesfinanzhof. Det gjorde til støtte for sit krav gældende, at det ikke var et kommanditaktieselskab, således at Mehnerts indtræden som selskabsdeltager var en afgiftspligtig transaktion, og at advokatens tjene-

3 — BGBl. 1991 I, s. 351, § 4, stk. 8, litra f), bestemmer, at »transaktioner, herunder forhandlinger, i forbindelse med andele i selskaber eller andre sammenslutninger« er afgiftsfrie. § 15, stk. 2, bestemmer, at »fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer og indførsel af goder samt på andre ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med [...] afgiftspligtige transaktioner«.

4 — Denne paragraf bestemmer, at »såfremt den erhvervsdrivende kun delvis anvender et gode eller anden ydelse, der er leveret eller indført til virksomheden, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som økonomisk må henregnes til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages. Den erhvervsdrivende kan beregne de ikke fradragsberettigede delbeløb på grundlag af et sagligt skøn«.

steydelser ikke kun skulle fremme optagelsen af denne nye deltager, men også blev anvendt til den senere udlejningsvirksomhed, som er afgiftspligtig.

til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, og nærer i så fald tvivl om, hvorvidt der er tale om en bitransaktion i henhold til artikel 19, stk. 2, andet punktum. For at afhjælpe denne uvished må Domstolen tage stilling til følgende spørgsmål:

12. Bundesfinanzhof finder, at ved stiftelse af et selskab eller optagelsen af en ny selskabsdeltager ved et indskud i kontanter eller i naturalier udfører et personselskab en ydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Den finder dog, at denne opfattelse i nærværende sag er tvivlsom, hvis det tages i betragtning, at selskabsdeltageren ikke er indtrådt i selskabet på grundlag af en gensidig kontrakt med den juridiske person, men i henhold til selskabskontrakten mellem selskabsdeltagerne. For at fjerne denne tvivl har den forelæggende ret ved kendelse af 27. september 2001 forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Er der i så fald tale om en bitransaktion som omhandlet i artikel 19, stk. 2, andet punktum, i direktiv 77/388/EØF, og kan den afgiftspligtige person påberåbe sig bestemmelsen i artikel 19, stk. 2, andet punktum, i direktiv 77/388/EØF, hvorefter sådanne bitransaktioner ikke udelukker fradrag for indgående moms?«

II — Retsforhandlingerne ved Domstolen

»Leverer et personselskab, der ved optagelsen af en selskabsdeltager modtager betaling af et kontant indskud, en tjenesteydelse mod vederlag til denne som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i direktiv 77/388/EØF?«

14. Kommissionen og KapHag har indgivet skriftlige indlæg inden for fristen i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen.

13. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, finder den forelæggende ret, at ydelsen bør fritages for afgift i henhold

15. Ingen af de mødende, der har deltaget i den skriftlige forhandling, har anmodet om at afgive mundtlige indlæg, men den tyske regering, som ikke har deltaget heri, har anmodet om at afgive mundtligt indlæg, og Domstolen har derfor besluttet, at der skal holdes et retsmøde.

16. Retsmødet blev holdt den 15. januar 2003, hvorunder den tyske regering og Kommissionen afgav deres indlæg.

18. Artikel 4, stk. 1, definerer afgiftspligtige personer således:

»[...] 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«.

III — De relevante bestemmelser i sjette direktiv

17. I artikel 2 defineres den afgiftspligtige transaktion:

19. Disse former for økonomisk virksomhed er ifølge artikel 4, stk. 2:

»Merværdiafgift pålægges:

»[...] alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed side-stillede 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«.

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

20. I artikel 13 fastsættes undtagelserne for transaktioner i indlandet. I punkt B, litra d), nr. 5, som er af interesse for det foreliggende præjudicielle spørgsmål, fritages følgende aktiviteter:

2. [...]«

»transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning,

i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer og andre adkomstbeviser, bortset fra:

leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

— varerepræsentativer

b) [...]

— de i artikel 5, stk. 3, omhandlede rettigheder og adkomstbeviser«.

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

21. Artikel 17 fastsætter den dato, hvor fradragsretten for moms indtræder, og denne rets omfang. Stk. 1, 2, 3 og 5 bestemmer følgende:

[...]

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

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør i artikel 13, punkt B, litra a), og litra d), nr. 1-5, såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet

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

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner,

der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

leren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

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

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

[...]«

22. Den sidstnævnte artikel, der har overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget«, bestemmer følgende:

»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 tæl-

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), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål. Når medlemsstaterne anvender den i artikel 20, stk. 5, omhandlede mulighed for ikke at kræve berigtigelse med hensyn til investeringsgoder, kan de medregne provenuet ved overdragelse af sådanne goder ved beregningen af pro rata-satsen.

3. [...]«

IV — Stillingtagen til de præjudicielle spørgsmål

A — Det første præjudicielle spørgsmål

23. Bundesfinanzhof ønsker at vide, om optagelse i et personselskab mod et kontant indskud er en transaktion, der er pålagt moms, da den afgift, som er overvæltet af advokat Severin⁵, efter en modsætningslutning fra sjettede direktivs artikel 17, stk. 1, i modsat fald ikke kan fradrages.

24. Domstolens svar må tage udgangspunkt i en forudsætning, som, skønt den er indlysende, ikke må glemmes: fællesskabslovgiver har villet lægge moms på levering af goder samt udførelse af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en medlemsstat af personer, som udøver de former for økonomisk virksomhed, der nævnes i sjettede direktivs artikel 4, stk. 2, da der er tale om en generel forbrugsafgift⁶.

5 — Spørgsmålet, om det saler, som denne advokat har faktureret, er vederlag for hans tjenesteydelser i forbindelse med optagelsen af den nye selskabsdeltager eller i bredere forstand også stod i forbindelse med andre tjenesteydelser vedrørende selskabets stiftelse og drift, skal ikke behandles som led i dette præjudicielle spørgsmål. Den tyske ret ønsker at vide, om den afgift, som denne advokat har overvæltet, kan fradrages, og nærer i denne forbindelse tvivl om, hvorvidt optagelse af en ny selskabsdeltager i et personselskab er en ydelse, der er pålagt moms. Når Domstolen har besvaret dette, skal den træffe afgørelse i tvisten under hensyntagen til dette svar og de faktiske omstændigheder i hovedsagen, som Fællesskabets retsinstanser ikke kan udtale sig om.

6 — Jf. dom af 18.12.1997, sag C-384/95, Landboden-Agrardienste, Sml. I, s. 7387, præmis 13.

25. Ved afgørelsen af, hvilket transaktioner der pålagt moms, skal begrebet afgiftspligtig person defineres, en opgave som i betragtning af ånden i sjettede direktiv indebærer en afgrænsning af begrebet »økonomisk virksomhed«⁷.

26. Dette begreb har et vidt anvendelsesområde⁸. Det omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder⁹, uanset hvem der udøver disse former for virksomhed¹⁰, og uanset disses retlige form. Det afgørende er, at disse transaktioner har til formål at opnå indtægter af permanent karakter, uanset resultaterne. Denne objektive karakter¹¹ er et krav, der følger af princippet om det fælles merværdiafgiftssystems neutralitet¹². Domstolen har gentagne gange lagt denne dobbelte opfattelse om dette begrebs vide anvendelsesområde og objektive karakter til grund i sin praksis vedrørende betalingsmotorveje¹³.

7 — Et begreb som generaladvokat Léger fornylig har behandlet i det forslag til afgørelse, som han fremsatte den 12.9.2002 i EDM-sagen (sag C-77/01), som Domstolen endnu ikke har udtalt sig om.

8 — Jf. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17.

9 — Jf. den i foregående fodnote nævnte dom (samme præmis) samt dom af 6.2.1997, sag C-80/95, Harnas & Helm, Sml. I, s. 745, præmis 13.

10 — Man vil erindre, at Domstolen har anset notarers udøvelse af offentlige funktioner for »økonomisk virksomhed« i sjettede direktivs forstand, i det omfang de permanent og mod vederlag erlægger tjenesteydelser for private (jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 9).

11 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 8.

12 — Jf. Van Tiem-dommen, præmis 18, og Harnas & Helmdommen, præmis 14. Der kan ligeledes henvises til dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 12.

13 — Domme af 12.9.2000, sag C-276/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6251, præmis 31, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 29, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 41, sag C-408/97, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 6417, præmis 25, og sag C-260/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6537, præmis 26.

27. Dette begreb er også defineret negativt. En indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret kan således ikke i sig selv betragtes som en økonomisk virksomhed¹⁴. Af denne grund udelukker fællesskabsretspraksis den blotte erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele fra denne betegnelse, da der ikke herved er tale om en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte kun er en følge af ejendomsretten til godet¹⁵. Derimod kan transaktionen være afgiftspligtig, når den ledsages af en direkte eller indirekte indgriben i administrationen af selskabet, bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, der indehaves i egenskab af aktionær eller selskabsdeltager¹⁶.

28. Når en sådan virksomhed ikke i sig selv udgør en økonomisk virksomhed i direktivets forstand, gælder det samme for en virksomhed, der består i at afhænde sådanne kapitalinteresser¹⁷.

29. Tanken om en gensidig udveksling af ydelser er væsentlig¹⁸. Den giver Domsto-

rets netop nævnte retspraksis fuld mening. F.eks. er overdragelse af areal -udnyttelsesretten til en fast ejendom, som ejeren af denne ejendom foretager til en tredjemand, afgiftspligtig, når retten overdrages mod vederlag¹⁹.

30. Af samme grund har et holdingselskab, hvis formål kun er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, ikke ret til at fradrage moms, fordi det ikke er momsafgiftspligtigt, da det, i mangel af vederlag, ikke udøver en økonomisk aktivitet i sjette direktivs forstand²⁰; dette vederlag foreligger heller ikke, når det modtager aktieudbytte, som således er fællesskabslovgivningens fradragssystem uvedkommende²¹. I sådanne tilfælde er der blot tale om formueforvaltning. Det samme gælder erhvervelser og besiddelser af obligationer²² samt erhvervelse og overdragelse af aktier og andre værdipapirer med henblik på at maksimere det afkast, der skal anvendes til at fremme medicinsk forskning²³.

31. Selv når der til egenskaben af selskabsdeltager og til retten til at modtage udbytte eller overskud af driften føjes en direkte eller en indirekte indgriben i selskabets

14 — Jf. dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 32.

15 — Jf. dommen i sagen Polysar Investments Netherlands, præmis 13. I denne forbindelse kan der også henvises til dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis 12, og Harnas & Helm, præmis 15, af 14.11.2000, sag C-142/99, Floridienne og Berginvest, Sml. I, s. 9567, præmis 17, og af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 19. Jf. hertil ligeledes kendelsen af 12.7.2001, sag C-102/00, Welthgrove, Sml. I, s. 5679, præmis 14.

16 — Jf. Polysar Investments Netherlands-dommen, præmis 14, Floridienne og Berginvest-dommen, præmis 18, og Cibo Participations-dommen, præmis 20. Der kan ligeledes henvises til kendelsen i Welthgrove-sagen, præmis 15.

17 — Jf. Wellcome Trust-dommen, præmis 33.

18 — Jf. dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14.

19 — Van Tiem-dommen.

20 — Polysar Investments Netherlands-dommen.

21 — Sofitam-dommen.

22 — Harnas & Helm-dommen.

23 — Wellcome Trust-dommen.

administration, er der ikke tale om »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, såfremt afkastet af den kapital, der er investeret i virksomheden, ikke er modydelsen for forvaltningen, dvs. såfremt der ikke er en direkte forbindelse mellem den udøvede virksomhed og den modtagne modværdi²⁴. Hvis der derimod er en sådan forbindelse, hvis de investeringer, der giver renter, hidrører fra midler, der er betalt af kunder som led i en tjenesteydelse mod vederlag, som følgelig er afgiftspligtig (administration af fast ejendom), henhører disse renter under anvendelsesområdet for momsen²⁵.

32. Det spørgsmål, som den forelæggende ret stiller, kræver derfor, at Domstolen tager stilling til den retlige karakter af det forhold, som opstår mellem et personselskab og en ny selskabsdeltager, som for at opnå denne egenskab betaler et indskud i kontanter til det selskab, som han indtræder i.

33. Der er ingen tvivl om, at den fremtidige selskabsdeltager foretager en disposition over sin formue, som hans indtræden i selskabet ikke er en modydelse for. Med andre ord, hans indtræden i et selskab er ikke en tjenesteydelse, hvorved selskabet giver den nye selskabsdeltager en økonomisk fordel.

34. Jeg kan ikke tilslutte mig Bundesfinanzhofs praksis, som der henvises til i forelæggelseskendelsen, og som går ud på, at da den selskabsdeltager, der stifter et personselskab, opnår rettigheder som modydelse for sit indskud²⁶, erlægger det nyoprettede selskab en ydelse mod vederlag, som er pålagt moms.

35. Stiftelse af et personselskab (hvor selskabskontrakten er stiftelsesdokumentet) eller nye selskabsdeltageres senere indtræden heri (ved successive fornyelser af kontrakten) er en aftale, hvorved flere (fysiske eller juridiske) personer opretter en organisation — som retsordenen tillægger retsevne — udvider eller ændrer dens struktur. Ved denne aftale forpligter selskabsdeltagerne sig ganske vist til i fællesskab at foretage indskud, som kan være goder eller tjenesteydelser, for at opnå et fælles formål, som normalt er at opnå fortjeneste. Men i dette formål kan der ikke ses den tanke, så bredt som den forstås, om forbrug mod vederlag som led i et tosidigt retsforhold, som ligger til grund for fællesskabsbestemmelserne om moms²⁷. Som det klart fremgår af Domstolens ovennævnte praksis, er

26 — Efter min opfattelse er det ligegyldigt, om der er tale om et indskud i kontanter eller et indskud i natura.

27 — Man vil erindre, at ifølge artikel 2, stk.1, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) »[bygger] det fælles merværdiafgiftssystem [...] på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger for beskatningsleddet«.

24 — *Floridienne* og *Berginvest-dommen*, og *Cibo Participations-dommen*.

25 — Dom af 11.7.1996, sag C-306/94, *Régie Dauphinoise*, Sml. I, s. 3695.

der højst et håb om at opnå indtægter, som følger af ejendomsretten til en del af det selskab, som er erhvervet ved en formue-disposition, men som ikke er vederlag herfor.

36. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at besvare Bundesfinanzhofs første præjudicielle spørgsmål således, at et personselskab, som optager en selskabsdel-tager mod betaling af et kontant indskud, ikke udfører en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Med andre ord, det udfører ikke en afgiftspligtig transaktion²⁸.

37. Og dette resultat afsvækkes ikke af, at artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, i denne fællesskabsretsakt bestemmer, at blandt andet transaktioner i forbindelse med andele i selskaber er fritaget for moms, en fritagelse, som forudsætter, at de forud var afgiftspligtige. Det kan ikke udledes af denne bestemmelse, at indtræden i et selskab under alle omstændigheder altid er pålagt moms.

28 — Jeg må tilstå, at jeg ikke forstår den henvisning, som Bundesfinanzhof gør i forelæggelseskendelsen til Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførsels-afgifter (EFT 1969 II, s. 405), da den omstændighed, at den omtvistede transaktion kan være pålagt denne type afgift, er uden betydning for tvistens afgørelse, fordi pålæggelse af denne afgift ikke er afgørende for pålæggelse af moms, da direktivet begrænser sig til ikke at forbyde denne [jf. artikel 12, stk. 1, litra f) i det nævnte direktiv].

38. En transaktion er nemlig »fritaget«, når den opfylder de præcise betingelser for at være afgiftspligtig, men denne beskatning er ikke et resultat af en beslutning fra lovgiver. Hvis disse betingelser ikke er opfyldt, er der ikke tale om fritagelse, men blot om, at transaktionen ikke er afgiftspligtig. Dvs. at fritagelsen i den nævnte artikel ikke indebærer, at alle de transaktioner vedrørende adkomstbeviser eller værdipapirer, som den omhandler, er afgiftspligtige; derimod er disse transaktio-ner, som er afgiftspligtige, fordi de opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 2, stk. 1, sammenholdt med artikel 4, stk. 2, fritaget.

39. Der er følgelig ingen modsigelse mellem den løsning, som jeg foreslår, og ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5. Det er i denne retning, at Domstolen har udtalt sig; ifølge Domstolen fremgår det af denne artikel, at nogle transaktioner i forbindelse med aktier, andele i selskaber og andre sammenslut-ninger, obligationer og andre adkomstbevi-ser kan henhøre under anvendelsesområdet for moms²⁹, men ikke mere, således at der efter min opfattelse er andre transaktioner som f.eks. den i hovedsagen omhandlede, der er udelukket.

40. Jeg forstår ikke det argument, som støttes på sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og som den tyske regering har fremført under retsmødet. Ifølge denne regering

29 — Jf. Wellcome Trust-dommen, præmis 35, og Harnas & Helm-dommen, præmis 16.

giver denne artikel støtte for den opfattelse, at transaktioner som den i hovedsagen foreliggende er afgiftspligtige, da den tillader medlemsstaterne at anlægge den betragtning, at der ved overdragelse i form af indskud i et selskab ikke er sket nogen levering af goder. Det som jeg lige har sagt vedrørende artikel 13, punkt B, litra d), gælder også for denne bestemmelse. Den omstændighed, at medlemsstaterne kan udelukke alle de nævnte overdragelser fra pålæggelse af moms, betyder ikke, at ethvert indskud i et selskab under alle omstændigheder og uundgåeligt er »levering af goder« som omhandlet i direktivets artikel 2, nr. 1.

41. Den tyske regering kan heller ikke påberåbe sig dommen af 27. januar 2000, Heerma³⁰, hvori Domstolen fastslog, at en selskabsdeltager, som udlejer en fast ejendom til et civilt selskab, som han er deltager i, udøver selvstændig virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1. Man kan ikke konkludere deraf, at optagelse af en ny selskabsdeltager i et personselskab mod et kontant indskud er en afgiftspligtig transaktion. Der er tale om to forskellige former for virksomhed, som intet har tilfælles. Den første er optagelse i selskabsstrukturen og den anden en handling vedrørende administration af fast ejendom, hvis eneste særlige kendetegn er, at den, der overdrager brugen og nydelsen af godet, ikke er en tredjemand, men en deltager i selskabet, som under alle omstændigheder herved handler som en uvedkommende.

B — *Det andet præjudicielle spørgsmål*

42. Såfremt Domstolen følger mit forslag vedrørende det første præjudicielle spørgsmål, som Bundesfinanzhof har stillet, bliver en gennemgang af det andet spørgsmål overflødig.

43. Selv hvis den imidlertid måtte finde, at optagelse i et personselskab mod et kontant indskud er pålagt moms, ville en sådan gennemgang også være unyttig, da transaktionen, som Bundesfinanzhof selv fastslår i forelæggelseskendelsen, ville være fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5.

44. Spørgsmålet, om de transaktioner, der er tale om i hovedsagen, er bitransaktioner som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, er følgelig ikke af betydning for tvistens afgørelse, og det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, giver derfor ingen mening.

45. Neutralitetsprincippet, som gælder for fællesskabsbestemmelserne om moms, kræ-

ver, at den afgiftspligtige kan fradrage den moms, som skyldes for goder eller tjenesteydelser, som han anvender til sine afgiftspligtige transaktioner³¹. Ved betalingen af afgiften skal den afgiftspligtige kunne fradrage den moms, som allerede er blevet pålagt varer eller tjenesteydelser i det foregående omsætningstrin³². Anvendelsen af dette princip på fradrag har som første konsekvens, at deres objektive indhold skal svare til den afgiftspligtige persons virksomhed. Med andre ord, »fradragsmekanismen« skal anvendes således, at »dens anvendelsesområde så vidt muligt svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet«³³.

46. Når en afgiftspligtig person følgelig handler som endelig forbruger og erhverver goder eller tjenesteydelser til privat brug, har han ikke ret til at fradrage momsen³⁴, og når han anvender dem til brug for sine afgiftspligtige transaktioner, opstår fradragsretten kun, såfremt disse goder eller

tjenesteydelser er bestemt for disse transaktioner³⁵.

47. De foregående betragtninger forklarer sjette direktivs artikel 17, stk. 5. Med hensyn til de goder og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person anvender til både at udføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, som ikke giver ret dertil, tillades fradraget kun for den del af momsen, som er proportional med det beløb, der er knyttet til de førstnævnte transaktioner. Fordelingen fremgår af en brøk, hvis tæller er omsætningens samlede størrelse for det pågældende kalenderår uden moms for de transaktioner, der giver ret til fradrag, og hvis nævner er det samlede beløb for samme periode og ligeledes uden moms for alle de transaktioner, som den afgiftspligtige person har foretaget, herunder dem, der ikke giver ret til fradrag. Ifølge artikel 19, stk. 2, ses der imidlertid bort fra bitransaktioner ved beregning af pro rata-satsen. Denne udelukkelse skal sikre det fælles merværdi-afgiftssystems neutralitet³⁶.

31 — Dette er ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2. Med hensyn til fradragsordningen som instrument i afgiftsneutralitetens tjeneste, se dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 44, og af 25.10.2001, sag C-78/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8195, præmis 30.

32 — Jf. dom af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785, præmis 23.

33 — Jf. dom af 8.3.1988, sag 165/86, Intiem, Sml. s. 1471, præmis 14. Jf. i denne retning også Sofitam-dommen, præmis 11.

34 — Jf. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 9.

48. Til syvende og sidst henhører den artikel, som det andet præjudicielle spørgsmål angår, under sjette direktivs fradrags-

35 — Jf. dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 27.

36 — Jf. Régie dauphinoise-dommen, præmis 21.

ordning. For at den kan finde anvendelse, kræves det, at fradragsretten er opstået, hvilket ifølge artikel 17, stk. 1 og 2, først er tilfældet, når afgiften forfalder for goder og tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner³⁷. Hvis de derimod er knyttet til ikke afgiftspligtige aktiviteter eller aktiviteter, der er afgiftspligtige, men fritaget, er der ingen udløsende begivenhed, og fradragsretten opstår ikke³⁸. Fradragsretten opstår kun, såfremt der består en afgiftsmæssig forpligtigelse, som den kan anvendes på³⁹. Beviset herfor er, at artikel 17, stk. 3, litra b) og c), selv tillader undtagelsesvis at fradrage moms for goder og tjenesteydelser, der anvendes til visse fritagne transaktioner, blandt andet dem, der omhandles i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, når de er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet, eller såfremt

aftageren er etableret uden for Fællesskabet.

49. I BLP Group-dommen⁴⁰, har Domstolen fastslået, at når en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms, heller ikke når den fritagne transaktions endelige formål er gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion.

37 — I virkeligheden bestemmes fradragsretten af to faktorer: Den udløsende begivenhed for fradragsberettigede afgifter og anvendelsen af goder og tjenesteydelser i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner (jf. P. Alguacil Mari og G. Orón Moratal, »La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva«, i *Noticia/CEE*, nr. 67 og 68, august/september 1990, s. 96).

38 — Som jeg har anført i fodnote 3, udelukker UStG's § 15, stk. 2, fradragsret for indgående afgift betalt ved erhvervelse af goder og tjenesteydelser, som anvendes i forbindelse med fritagne transaktioner. Den spanske lov om merværdiafgift (lov nr. 37/1992 af 28.12.1992, *Boletín Oficial del Estado* af 29.12.1992, s. 44247) er meget klar på dette punkt: dens artikel 94, stk. 1, litra a), bestemmer, at den afgiftspligtige kan fradrage den merværdiafgift, der skal betales ved erhvervelse og indførelse af goder og tjenesteydelser, som han anvender til *afgiftspligtige og ikke fritagne transaktioner* (min fremhævelse).

39 — Jf. P. Alguacil Mari og G. Orón Moratal, a.st., s. 101, s. Colmenar Valdés, »El derecho a la deducción en el IVA« i *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n^o 157, 1982, s. 327, udtaler, »da fradrag af indgående afgift funktionelt er knyttet til den afgift, som skal betales i de efterfølgende omsætningsled, må det formodes, at når der ikke er nogen afgiftsmæssig forpligtigelse, skal der heller være nogen fradragsret for indgående afgift, fordi den egentlige begrundelse for fradragsretten er forsvundet«.

50. De foregående ræsonnementer giver mig grundlag for at fastslå, at optagelse af en ny selskabsdeltager i et personselskab mod et kontant indskud under alle omstændigheder er udelukket fra momsens anvendelsesområde, og at der i tvisten i hovedsagen derfor ikke kan fradrages den moms, der er betalt for udførelsen af tjenesteydelser i forbindelse med optagelsen i dette selskab. Følgelig finder pro rata-reglen og bestemmelsen i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, andet punktum, ikke anvendelse på tvisten, og Bundesfinanzhofs andet præjudicielle spørgsmål er følgelig uden genstand.

40 — Dom af 6.4.1995, sag C-4/94, Sml. I, s. 983.

V — Forslag til afgørelse

51. På baggrund af de foregående bemærkninger foreslår jeg Domstolen:

1) at besvare det første præjudicielle spørgsmål således:

»Et personselskab, der optager en selskabsdeltager mod betaling af et kontant indskud, udfører ikke en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og udfører følgelig ikke en afgiftspligtig transaktion.«

2) ikke at besvare det andet præjudicielle spørgsmål, da dette er uden genstand.