

Arrêt de la Cour
Asia C-137/02

Finanzamt Offenbach am Main-Land

vastaan

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR

(Bundesfinanzhofin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

«Ennakkoratkaisupyyntö – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin tulkinta – Vorgründungsgesellschaft GbR:n (siviilioikeudellinen yhtymä, jonka tarkoituksena on valmistella perustettavana olevan osakeyhtiön liiketoiminnan aloittamista) oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero – Varallisuuskokonaisuuden siirtäminen vastikkeellisesti perustetulle osakeyhtiölle – Siirtäminen, josta ei peritä arvonlisäveroa, kun jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädettyä valintamahdollisuutta»

Julkisasiamies F. G. Jacobsin ratkaisuehdotus 23.10.2003 Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 29.4.2004

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Siviilioikeudellinen yhtymä, jonka ainoana tarkoituksena on perustaa pääomayhtiö – Sen varallisuuskokonaisuuden siirtäminen mainitulle pääomayhtiölle sitten, kun tämä on perustettu – Se seikka, että jäsenvaltio ei pidä tällaista luovutusta tavaroiden luovutuksena – Vähennysoikeus (Neuvoston direktiivin 77/388 5 artiklan 8 kohta, 6 artiklan 5 kohta ja 17 artiklan 2 kohta)

Henkilöyhtiöllä, jonka ainoana tarkoituksena on perustaa pääomayhtiö, on oikeus vähentää palvelujen ja tavaroiden hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero, kun sen ainoana myyntitapahtumana on ollut tarkoituksensa mukaisesti luovuttaa pääomayhtiön perustamisen jälkeen yhdellä oikeustoimella vastikkeellisesti nämä hankkimansa suoritteet tälle pääomayhtiölle ja kun siksi, että kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt sille jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa säädettyjä mahdollisuuksia, kokonaisvarallisuuden siirron yhteydessä ei tapahdu mitään tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta.

Nimittäin, vaikka kyseisellä henkilöyhtiöllä ei ollut aikomusta itse suorittaa verollisia liiketoimia, koska sen ainoana tarkoituksena oli valmistella pääomayhtiön liiketoiminnan aloittamista, tästä huolimatta se vero, jonka se pyrki vähentämään, liittyi suoritteisiin, jotka se oli hankkinut verollisten liiketoimien toteuttamiseksi, olkoonkin, että niiden toteuttamista suunnitteli pääomayhtiö.

(ks. 41 ja 43 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

29 päivänä huhtikuuta 2004(1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin tulkinta – Vorgründungsgesellschaft

GbR:n (siviilioikeudellinen yhtymä, jonka tarkoituksena on valmistella perustettavana olevan osakeyhtiön liiketoiminnan aloittamista) oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero – Varallisuuskokonaisuuden siirtäminen vastikkeellisesti perustetulle osakeyhtiölle – Siirtäminen, josta ei peritä arvonlisäveroa, kun jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädettyä valintamahdollisuutta

Asiassa C-137/02,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadaksesen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Offenbach am Main-Land

vastaan

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 17 artiklan 2 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),,

toimien kokoonpanossa: tuomari P. Jann, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Rosas ja S. von Bahr (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: F. G. Jacobs,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, edustajinaan Rechtsanwalt R. W. Horn ja Rechtsanwalt A. Kowol,

– Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja M. Lumma,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, avustajanaan Rechtsanwalt A. Böhlke,

kuultuaan Finanzamt Offenbach am Main-Landin, edustajanaan J. Aue, Faxworld

Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR:n, edustajanaan R. W. Horn, Saksan hallituksen, asiamiehenään M. Lumma, ja komission, asiamiehenään K. Gross, avustajanaan A. Böhlke, 11.9.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.10.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 23.1.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.4.2002, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä

toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/ETY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan 2 kohdan tulkinnasta.

2 Kysymys on esitetty asiassa, jossa valittajana on Finanzamt Offenbach am Main-Land (jäljempänä Finanzamt) ja sen vastapuolena Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (jäljempänä Faxworld GbR) ja joka koskee sitä, että Finanzamt ei ole antanut Faxworld GbR:n vähentää liiketoimiin liittyvää arvonlisäveroa, kun se on ollut näiden liiketoimien luovutuksensaajana.

3 Asiassa on kysymys ennen kaikkea Vorgründungsgesellschaftin, joka on siviilioikeudellinen yhtymä, jonka tarkoituksena on valmistella perustettavana olevan osakeyhtiön liiketoiminnan aloittamista, oikeudesta vähentää arvonlisävero tilanteessa, jossa yhtymän ainoana myyntitapahtumana tarkoituksensa mukaisesti oli sen varallisuuskokonaisuuden siirtäminen mainitulle osakeyhtiölle, sitten kun tämä on perustettu. Lisäksi kysymyksessä oleva jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa tarjottua oikeutta varallisuuskokonaisuuden (tai sen osan) siirron osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

5 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetään tavaroiden luovutuksesta seuraavaa:

”8. Jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana. Jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kilpailun vääristymisen välttämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan veronmaksuvelvollinen.”

7 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 5 kohdassa säädetään, että 5 artiklan 8 kohtaa on sovellettava samoin edellytyksin palvelujen suoritukseen.

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään vähennysoikeudesta seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

– – .”

Kansallinen lainsäädäntö

9 Kuudennen direktiivin asiaa koskevat säännökset on pantu Saksan oikeudessa täytäntöön vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzillä (vuoden 1993 arvonlisäverolaki, BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä vuoden 1993 UStG). Kysymyksessä olevaan varainhoitovuoteen 1996

sovellettavan kyseisen lain 1 §:n 1 momentissa säädetään yleisenä sääntönä, että liikevaihtoveroa suoritetaan yrittäjän yritystoimintaan liittyvien tavaroiden luovuttamisesta ja muista vastikkeellisista suorituksista.

10 Koska Saksan liittotasavalta on kuitenkin käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa jäsenvaltioille säädettyjä mahdollisuuksia, UStG:n 1 §:n 1 a momentissa säädetään seuraavaa:

”(1a) Arvonlisäveroa ei suoriteta myynnistä, joka liittyy liikkeen luovutukseen toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän liiketoimintaa varten. Liikkeen luovutuksella tarkoitetaan sitä, että koko yritys tai sen erikseen johdettu osa luovutetaan kokonaisuudessaan vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti tai saatetaan yhtiön osaksi. Vastaanottava elinkeinonharjoittaja tulee luovuttajan sijaan.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Faxworld GbR on 1.10.1996 perustettu yksityisoikeudellinen yhtymä. Sen ainoana tarkoituksena oli valmistella Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft -nimisen osakeyhtiön (jäljempänä Faxworld AG) perustamista.

12 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Aktiengesellschaftin (Saksan oikeuden mukainen osakeyhtiö) perustamista voi edeltää, kuten kysymyksessä olevassa tapauksessa, Vorgründungsgesellschaftin perustaminen. Viimeksi mainittu yhtymä perustuu perustajien esisopimukseen, ja perustajien tarkoituksena on ollut toimia Aktiengesellschaftin perustamiseksi. Näin ollen, jos viimeksi mainittu yhtiö tultuaan perustetuksi haluaa ottaa vastaan Vorgründungsgesellschaftin hankkiman varallisuuden samoin kuin sen oikeudet ja velvollisuudet ja koska nämä eivät siirry automaattisesti Aktiengesellschaftille, luovutus on tehtävä erityisellä oikeustoimella.

13 Faxworld GbR vuokrasi ja varusti Vorgründungsgesellschaftin ominaisuudessa toimistotiloja sekä hankki investointihyödykkeitä. Se lähetti lisäksi tiedottamistarkoituksessa esitteitä ja mainosti perustettavaa yhtiötä. Kun Faxworld AG oli perustettu notaarin vahvistamalla perustamiskirjalla 28.11.1996, Faxworld GbR lopetti toimintansa ja luovutti Faxworld AG:lle kaiken hankkimansa omaisuuden kirjanpitoarvoltaan hieman alle 90 000 Saksan markkaa (DEM). Faxworld AG saattoi tämän jälkeen välittömästi aloittaa liiketoimintansa Faxworld GbR:n vuokraamissa ja varustamissa tiloissa.

14 Faxworld GbR ei tarkoituksensa mukaisesti siten suorittanut arvonlisäverollisia myyntitapahtumia lukuun ottamatta hankkimansa varallisuuden siirtämistä Faxworld AG:lle.

15 Riidanalaisena varainhoitovuonna 1996 Faxworld GbR katsoi tämän siirron vuoden 1993 UStG:n 1 §:n 1 a momentin mukaiseksi verottomaksi liikkeen luovutukseksi. Samana varainhoitovuonna Finanzamt epäsi Faxworld GbR:ltä ostoihin sisältyvän lähes 13 000 DEM:n suuruisen arvonlisäveron vähennysoikeuden. Finanzamt perusteli epäämistä 5.1.1998 tehdyssä arvonlisäveropäätöksessä sillä, että Faxworld GbR:ää ei voitu katsoa vuoden 1993 UStG:n 2 §:ssä tarkoitetuksi elinkeinonharjoittajaksi, koska ainoana sen suunnittelemana myyntitapahtumana oli liikkeen luovutus perustettavalle yhtiölle, eikä tätä ole pidettävä vuoden 1993 UStG:n 1 §:n 1 a momentin mukaisesti veronalaisena luovutuksena.

16 Sitä vastoin Finanzgericht antoi tuomion, jossa se hyväksyi Faxworld GbR:n kanteen sillä perusteella, että se oli likeyritys ja että sillä oli näin ollen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen mukaan ostoihin sisältyvä arvonlisävero on otettava huomioon, vaikka Faxworld GbR:llä ei Vorgründungsgesellschaftin ominaisuudessa ollut missään vaiheessa aikomusta käyttää suoritteiden hankintoja omiin arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa.

17 Finanzamt teki tähän tuomioon Bundesfinanzhofissa Revision-valituksen väittäen, että Faxworld GbR:llä ei ollut mitään vähennysoikeutta, ensinnäkin siksi, ettei se ollut elinkeinonharjoittaja, koska sillä ei missään vaiheessa ollut aikomusta itse suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia, ja toisaalta, koska Faxworld AG:n liiketoimintaa ei voitu

katsoa Faxworld GbR:n toiminnaksi.

18 Bundesfinanzhof oli puolestaan taipuvainen hyväksymään Faxworld GbR:n oikeuden ostoihin sisältyvään veron vähennykseen ja katsoi, että Faxworld GbR:n perustettavaksi aiotun pääomayhtiön rajoissa suorittamat liiketoimet merkitsevät kustannuksia, jotka ovat ominaisia yhtiön koko toiminnalle (asia C?408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I?1361, 35 ja 36 kohta).

19 Toisaalta Bundesfinanzhof arvioi, että jos Faxworld GbR:n ainoana myyntitapahtumana suorittamaansa kaikkien varojen siirtoa Faxworld AG:lle olisi pidettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettuna varallisuuskokonaisuuden siirtona eikä mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna verollisena liiketoimena, olisi houkuttelevaa yhdistää Faxworld GbR:n suorittamat hankinnat Faxworld AG:n suunnittelemiin verollisiin liiketoimiin.

20 Toteamalla, että edellä mainitussa asiassa Abbey National annetun tuomion mukaan verovelvollinen voi vähentää vain sellaisiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, joita käytetään sen omiin verotettaviin liiketoimiin, ja että sen vuoksi ei pitäisi olla mahdollista ottaa huomioon luovutuksensaajan suorittamia liiketoimia, Bundesfinanzhof esittää, että liiketoiminnan oikeudellisen jatkuvuuden puuttuminen pääasiassa Faxworld GbR:n ja Faxworld AG:n välillä johtuu ainoastaan Saksan pääomayhtiön perustamista koskevien siviilioikeudellisten säännösten erityispiirteistä. Korostamalla, että arvonlisäverojärjestelmään sovellettavan verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan on kiellettyä, että samanlaisia liiketoimia suorittaneita taloudellisia toimijoita kohdellaan verotuksessa eri tavalla, Bundesfinanzhof katsoo, että Saksan pääomayhtiön perustamista koskevat siviilioikeudellisten säännösten erityispiirteet estävät mahdollisuuden arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttöön yhtiön perustamisvaiheessa (asia C?216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I?4947, 20 kohta).

21 Ottaen huomioon nämä väitteet Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:
”Onko sellaisella yhtymällä (henkilöyhtiöllä), jonka ainoana tarkoituksena on pääomayhtiön perustaminen, oikeus vähentää palvelujen ja tavaroiden hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero, kun se pääomayhtiön perustamisen jälkeen luovuttaa yhdellä oikeustoimella vastikkeellisesti nämä hankkimansa suoritteet tälle myöhemmin perustamalleen pääomayhtiölle ja kun sen tarkoituksena ei alun perinkään ole ollut muiden myyntitapahtumien toteuttaminen ja kun kyseisessä jäsenvaltiossa kokonaisvarallisuuden siirtoa ei käsitellä arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutuksena tai palvelujen suorituksena ([kuudennen direktiivin] 5 artiklan 8 kohdan ensimmäinen virke ja 6 artiklan 5 kohta)?”

22 Täsmentämällä, että siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuimen vastaus edellä mainittuun kysymykseen on kielteinen, Bundesfinanzhof kysyy toissijaisesti, saako pääomayhtiö – tässä tapauksessa Faxworld AG – vähentää Vorgründungsgesellschaftin – tässä tapauksessa Faxworld GbR:n – hankkimiin suoritteisiin sisältyvän arvonlisäveron huolimatta siitä, ettei pääomayhtiötä ollut vielä perustettu silloin, kun nuo suoritteet hankittiin.

Ennakkoratkaisukysymys

23 Bundesfinanzhofin keskeisenä kysymyksenä on, onko kuudennen direktiivin nojalla oikeus vähentää sellaisen yhtymän maksama arvonlisävero, jonka perustamisen ainoana tarkoituksena on pääomayhtiön perustaminen, kun yhtymän ainoana myyntitapahtumana oli sen kaikkien varojen siirto pääomayhtiölle tämän tultua perustetuksi, ja kun siksi, että kysymyksessä oleva jäsenvaltio on käyttänyt hyväkseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa säädettyjä mahdollisuuksia, katsotaan, ettei siirrosta ole kysymys mistään tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta.

24 Verovähennysoikeuden osalta kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että mikäli tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen,

arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen, ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin”. Säännöksen sanamuodosta ilmenee siten, että verovähennysoikeuden edellytyksenä on, että asianomainen on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen ja että kysymyksessä olevat tavarat ja palvelut käytetään kyseisen verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

Faxworld GbR:n asema verovelvollisena

25 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Mainitun artiklan 2 kohdan mukaan 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta.

26 Saksan hallitus katsoo, että koska Faxworld GbR ei ole harjoittanut taloudellista toimintaa, se ei ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Väitteensä tueksi hallitus korostaa yhtäältä, että kaikki Faxworld GbR:n suorittamat myyntitapahtumat liittyivät ainoastaan perustettavana olevan toisen oikeushenkilön eli Faxworld AG:n, liiketoiminnan aloittamisen valmisteluun. Toisaalta Faxworld GbR:n varojen luovuttamisessa Faxworld AG:lle, joka oli Faxworld GbR:n ainoa myyntitapahtuma, oli kysymys liikkeen luovutuksesta, joka ei kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan perusteella ole verollinen liiketoimi.

27 Näitä väitteitä ei voida hyväksyä. Ensinnäkin on syytä muistaa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan arvonlisäveroa koskeva soveltamisala on hyvin laaja ja kattaa kaikki tuotannon, jakelun ja palveluiden tarjoamisen vaiheet (ks. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 7 kohta; asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 10 kohta ja asia C?186/89, van Tiem, tuomio 4.12.1990, Kok. 1990, s. I?4363, 17 kohta).

28 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksityinen, joka hankkii tavaroita taloudellista toimintaa varten, on verovelvollinen kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettulla tavalla (asia C?97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I?3795, Kok. Ep. XI, s. I?311, 14 kohta; yhdistetyt asiat C?110/98–C?147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I?1577, 47 kohta ja asia C?400/98, asia Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I?4321, 34 kohta), vaikka tavaroita ei välittömästi käytetäkään sanottuun taloudelliseen toimintaan (ks. vastaavasti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 22 kohta). Vastoin Saksan hallituksen esittämää kantaa näiden toteamusten paikkansapitävyyteen ei lainkaan vaikuta sen elinkeinonharjoittajan henkilöllisyys, joka harjoittaa kyseessä olevaa taloudellista toimintaa.

29 Toiseksi Saksan hallituksen esittämä väite, joka perustuu kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädettyyn, Saksan liittotasavallan käyttämään mahdollisuuteen ja jonka mukaan Faxworld GbR:n ainoa myyntitapahtuma ei kuulu mainitun direktiivin 4 artiklan soveltamisalaan, on virheellinen. Kuudennen direktiivin tarkoituksen mukaisesti, joka tähtää erityisesti siihen, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu yhtenäiseen verovelvollisen määritelmään, verovelvollisen asema on arvioitava yksinomaan niiden edellytysten pohjalta, joista säädetään kuudennen direktiivin 4 artiklassa (em. asia van Tiem, tuomion 25 kohta). Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan soveltamisalaa ei voi muuttaa sen mukaan, onko jäsenvaltio käyttänyt mainitun direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa sille tarjottua mahdollisuutta katsoa, että siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei käsitellä tavaroiden luovutuksena (ks. jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdassa säädetystä mahdollisuudesta em. asia van Tiem, tuomion 26 kohta).

30 Näin ollen on todettava, että Faxworld GbR on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu veroverollinen.

Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettut arvonlisäverolliset liiketoimet

31 Kuten tämän tuomion 24 kohdassa on todettu, kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista ja palveluista, jotka ”käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin”. Verovelvollisen arvonlisäverollisten liiketoimien yksilöinnistä säädetään kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa yleisenä sääntönä, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

32 Mikäli jäsenvaltio on kuitenkin käyttänyt hyväkseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa säädettyjä mahdollisuuksia, katsotaan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirrossa, ettei siinä ole tapahtunut tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta.

33 Ottaen huomioon, että Faxworld GbR:n ainoa myyntitapahtuma Saksan liittotasavallan hyväkseen käyttämän, kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa säädettyjen mahdollisuuksien yhteydessä oli sen hankkiman varallisuuskokonaisuuden siirto, tästä seuraa, että Faxworld GbR ei itse ole suorittanut kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja arvonlisäverollisia liiketoimia.

34 Tältä osin Faxworld GbR kuitenkin väittää, että se ja Faxworld AG muodostavat yhden ainoan taloudellisen yksikön. Koska Faxworld GbR:n hankkimia tavaroita ja palveluja oli tarkoitus käyttää Faxworld AG:n verollisiin liiketoimiin, Faxworld GbR oli oikeutettu vähentämään kyseisten tavaroiden ja palvelujen hankintahintaan sisältyvän veron. Lisäksi Faxworld GbR huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Breitsohl, että suunnitellun taloudellisen toiminnan aloittamista varten hankituista tavaroista ja palveluista maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että aiottua taloudellista toimintaa, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei harjoiteta. Tätä sääntöä sovelletaan sitä suuremmalla syyllä silloin, kun taloudellista toimintaa on harjoitettu, kuten pääasiassa.

35 Saksan hallituksen mukaan, jos vastoin sen kantaa Faxworld GbR:ää pidetään kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena, yhtiöllä ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa siitä verosta, jonka maksamiseen se on suoritteiden hankinnan perusteella velvollinen. Saksan hallituksen mukaan edellä mainitussa asiassa Abbey National annetusta tuomiosta seuraa, että oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero liikkeen luovutuksen yhteydessä silloin, kun kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt hyväkseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, on olemassa ainoastaan silloin, kun suoritteiden hankintaan liittyvät liiketoimet kuuluvat elinkeinonharjoittajan yleiskuluihin. Pääasiassa ainoa Faxworld GbR:n suorittama myyntitapahtuma oli kuitenkin sen hankkiman omaisuuden luovuttaminen Faxworld AG:lle, mikä merkitsee sitä, ettei Faxworld GbR:llä ole kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettua oikeutta verovähennykseen.

36 Vaikka komissio ei kiistä Faxworld GbR:n asemaa verovelvollisena, sen tulkinta poikkeaa Saksan hallituksen kannasta siltä osin kuin kysymys on mainitun yhtymän oikeudesta verovähennykseen. Vetoamalla edellä mainitussa asiassa Abbey National annetun tuomion 28 kohtaan, jonka mukaan suoritteiden hankinnasta kannetun arvonlisäveron vähentäminen edellyttää, että niiden hankintakulut ovat muodostaneet osan verollisten liiketoimien hinnan kustannustekijöistä, komissio väittää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen edellyttää verollisia liiketoimia, joita Faxworld GbR:llä ei koskaan ollut aikomusta toteuttaa.

37 Aluksi on todettava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa siten kaikkeen taloudelliseen toimintaan kohdistuvan verorasituksen neutraalisuuden toiminnan päämäärästä ja tuloksesta riippumatta, jos kyseinen toiminta itse on periaatteessa arvonlisäverollista (ks. em. asia Rompelman, tuomion 19 kohta; asia C-37/95, Ghent Coal

Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I?1, 15 kohta; em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 44 kohta; asia C?98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I?4177, 19 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 24 kohta). Ottaen huomioon, että kyseessä on yleinen oikeus, siitä on mahdollista poiketa ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa (ks. vastaavasti em. asia Ghent Coal Terminal, tuomion 16 kohta).

38 Edellä mainitussa asiassa Abbey National verovelvollinen, joka oli luovuttanut liikkeensä, halusi käyttää hyväkseen niistä palveluista kannetun arvonlisäveron vähennysoikeutta, jotka oli suoritettu mainitun liikkeen luovutuksen toteuttamiseksi, mutta jäsenvaltion käytettyä kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarjottua mahdollisuutta, kyseinen liikkeen luovutus ei ollut verollinen liiketoimi.

39 Samalla kun tunnustettiin mainitun verovelvollisen oikeus lähtökohtaisesti vähentää arvonlisävero, todettiin, että kyseessä olleista palveluista aiheutuneet kulut olivat kuitenkin osa verovelvollisen yleiskuluista ja että myös silloin, kun siirretään varallisuuskokonaisuus ja kun verovelvollinen ei enää näiden palvelujen käyttämisen jälkeen toteuta liiketoimia, näiden palvelujen kustannusten on katsottava olevan osa yrityksen koko liiketoiminnasta ennen siirtoa. Muussa tapauksessa tehtäisiin mielivaltaisen jako yhtäältä kuluihin, joita yritykselle on syntynyt ennen yrityksen varsinaisen toiminnan aloittamista, ja kuluihin, joita sille syntyy kyseistä toimintaa harjoittaessaan, ja toisaalta kuluihin, joita syntyy tämän toiminnan lopettamisesta (em. asia Abbey National, tuomion 35 kohta).

40 Tällaisella tulkinnalla voidaan helpottaa verovelvollisen verorasitusta silloin, kun arvonlisävero on maksettu hänen liiketoimintansa yhteydessä. Tämän vuoksi verovelvollisen lisävaitetta, jonka mukaan sen täytyi voida vedota luovutuksensaajan suorittamiin verollisiin liiketoimiin kyetäkseen vähentämään kokonaan sen arvonlisäveron, joka on maksettu mainituista palveluista, ei voida hyväksyä (em. asia Abbey National, tuomion 31 ja 32 kohta).

41 Edellä mainitussa asiassa Abbey National olosuhteet kuitenkin erosivat pääasiassa verovelvollisena olevan Faxworld GbR:n tilanteesta, jossa viimeksi mainitulla yhtymällä Vorgründungsgesellschaftin ominaisuudessa ei ollut edes aikomusta itse suorittaa verollisia liiketoimia vaan jonka ainoana tarkoituksena oli valmistella Aktiengesellschaftin liiketoiminnan aloittamista. Tästä huolimatta pitää paikkansa, että se arvonlisävero, jonka Faxworld GbR pyrki vähentämään, liittyi suoritteisiin, jotka se oli hankkinut verollisten liiketoimien toteuttamiseksi, olkoonkin, että niiden toteuttamista suunnitteli Faxworld AG.

42 Nimenomaan tällaisessa tilanteessa, ja jotta voitaisiin taata verorasituksen neutraalisuus, on katsottava, että kun jäsenvaltio on käyttänyt hyväkseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa tarkoitettuja mahdollisuuksia, ja koska näiden säännösten mukaan luovutuksensaajaa ”on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana”, Vorgründungsgesellschaftin on liikkeenluovuttajana voitava ottaa huomioon luovutuksensaajan eli Aktiengesellschaftin verolliset liiketoimet kyetäkseen vähentämään hankkimiinsa suoritteisiin sisältyvän arvonlisäveron, kun nämä suoritteet käytetään luovutuksensaajan arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

43 Näin ollen Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen on vastattava, että henkilöyhtiöllä, jonka ainoana tarkoituksena on perustaa pääomayhtiö, on oikeus vähentää palvelujen ja tavaroiden hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero, kun sen ainoana myyntitapahtumana on ollut tarkoituksensa mukaisesti luovuttaa pääomayhtiön perustamisen jälkeen yhdellä oikeustoimella vastikkeellisesti nämä hankkimansa suoritteet tälle pääomayhtiölle ja kun siksi, että kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt sille kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa säädetyjä mahdollisuuksia, kokonaisvarallisuuden siirron yhteydessä ei tapahdu mitään tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta.

Oikeudenkäyntikulut

44 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe

ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 23.1.2002 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Henkilöyhtiöllä, jonka ainoana tarkoituksena on perustaa pääomayhtiö, on oikeus vähentää palvelujen ja tavaroiden hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero, kun sen ainoana myyntitapahtumana on ollut tarkoituksensa mukaisesti luovuttaa pääomayhtiön perustamisen jälkeen yhdellä oikeustoimella vastikkeellisesti nämä hankkimansa suoritteet tälle pääomayhtiölle ja kun siksi, että kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt sille jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa säädetyjä mahdollisuuksia, kokonaisvarallisuuden siirron yhteydessä ei tapahdu mitään tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta.

Jann

Rosas

von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 29 päivänä huhtikuuta 2004.

R. Grass

V. Skouris

kirjaaja

presidentti

1 – Oikeudenkäyntikieli: saksa.