

## Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2014 (\*)

Verotus – Arvonlisävero – Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus – Se, että yhtiömies purkaa yhtiön – Kyseisen yhtiön asiakaskunnan osan hankkiminen – Apportti toiselle yhtiölle – Ostoihin sisältyvän veron maksaminen – Mahdollinen vähentäminen

Asiassa C-204/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 20.2.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.4.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Finanzamt Saarlouis**

vastaaan

### **Heinz Malburg,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Borg Barthet sekä tuomarit S. Rodin ja F. Biltgen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Heinz Malburg, edustajanaan Rechtsanwalt K. Koch,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja A. Cordewener,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 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; jäljempänä kuudes direktiivi), 4 artiklan 1 ja 2 kohdan ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Saarlouis (Saarlouisin verohallinto, jäljempänä Finanzamt) ja Heinz Malburg ja joka koskee oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka yhtiömies on maksanut veroneuvontaa harjoittavan yhtiön varojen jaon yhteydessä toteutetusta asiakaskunnan osan siirrosta.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Unionin oikeus*

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.”

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa 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 jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

— —”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan[.]

a) arvonlisäver[o]n, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

### *Saksan oikeus*

6 Vuoden 2003 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 2003; BGBl. 2003 I, s. 2645; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan liikevaihtoveroa (jäljempänä arvonlisävero) maksetaan tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa yrityksensä osana maan alueella vastikkeellisesti.

7 Elinkeinonharjoittaja on UStG:n 2 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. UStG:n 2 §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaan yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken liike- ja ammattitoiminnan. ”Liike- tai ammattitoimintaa” on kyseisen säännöksen kolmannen virkkeen mukaan kaikki jatkuvaluonteinen toiminta tulonsaantitarkoituksessa, vaikka sillä ei tavoiteltaisikaan voittoa tai vaikka henkilöiden yhteenliittymä toimisi vain suhteessa jäseniinsä.

8 UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa säädetään, että elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostoihin sisältyvinä veroina toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi

mainitulle elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista maksettavan lakisääteisen veron. UStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan mukaan vähennysoikeutta ei ole kuitenkaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita elinkeinonharjoittaja käyttää verosta vapautettujen liiketoimien suorittamiseen.

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

9 Malburg omisti 31.12.1994 saakka yhtiömiehenä 60 prosenttia Saksan oikeuden mukaan perustetusta Malburg & Partner -nimisestä siviiliyhtiöstä (jäljempänä alkuperäinen yhtiö), ja kaksi muuta yhtiömiestä omisti kumpikin 20 prosenttia siitä. Alkuperäinen yhtiö purettiin 31.12.1994 siten, että kukin yhtiömiehistä sai osan asiakaskunnasta. Kaksi muuta yhtiömiestä toimi 1.1.1995 alkaen veroneuvontaa harjoittavina yksityisyrittäjinä.

10 Malburg perusti 31.12.1994 uuden siviiliyhtiön, josta hän omisti 95 prosenttia (jäljempänä uusi yhtiö). Alioikeuden toteamusten, jotka sitovat ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta, mukaan Malburg luovutti alkuperäisen yhtiön purkamisen seurauksena hankkimansa asiakaskunnan vastikkeetta uuden yhtiön käyttöön liiketoimintaa varten.

11 Alioikeus totesi 24.9.2003 antamassaan tuomiossa, että alkuperäinen yhtiö oli purettu 31.12.1994 jakamalla sen varat. Finanzamt määräsi tämän perusteella arvonlisäveron, joka alkuperäisen yhtiön oli suoritettava asiakaskunnan siirrosta vuodelta 1994. Vuoden 1994 arvonlisäveropäätös sai lainvoiman, ja arvonlisävero maksettiin.

12 Malburgin edustama alkuperäinen yhtiö lähetti Malburgille 16.8.2004 päivätyyn 1 548 968,53 euron suuruisen laskun, joka koski ”31.12.1994 toteutettua varojen jakoa” ja johon oli merkitty erikseen arvonlisävero.

13 Malburg ilmoitti vuoden 2004 elokuuta koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan ostoihin sisältyvänä verona 232 345,28 euron suuruisen arvonlisäveron, joka häneltä oli laskutettu asiakaskunnan hankinnasta. Finanzamt epäsi kyseisen arvonlisäveron vähennyksen.

14 Malburg haki oikaisua kyseiseen Finanzamtin päätökseen ja jätti vuotta 2004 koskevan arvonlisäveron vuosi-ilmoituksen, jossa hän ilmoitti vaatimansa kyseisen asiakaskunnan hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen lisäksi uuden yhtiön johtajana toimimisesta ansaitut 44 990 euron suuruiset tulot. Finanzamt hylkäsi kyseisen oikaisuvaatimuksen sillä perusteella, että Malburg ei ollut käyttänyt kyseistä asiakaskuntaa omassa liiketoiminnassaan. Finanzamtin mukaan Malburgista erillisenä yrityksenä toimiva uusi yhtiö on käyttänyt kyseisestä asiakaskunnasta muodostuvaa taloushyödykettä. Malburgilla ei näin ollen ole oikeutta vähentää asiakaskunnan hankintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

15 Malburg saattoi asian käsiteltäväksi Finanzgericht des Saarlandesiin, joka hyväksyi hänen kanteensa.

16 Revision-valituksensa tueksi Finanzamt väittää, että Finanzgericht des Saarlandesin ratkaisu on lainvastainen ja että unionin tuomioistuimen asiassa C-280/10, Polski Trawertyn, 1.3.2012 antamassaan tuomiossa vahvistamia periaatteita ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, koska siinä ei ole kyse siitä, että avoin yhtiö vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, vaan siitä, että perustajaosakas vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

17 Bundesfinanzhofin XI jaosto, jonka käsiteltäväksi asia on saatettu, toteaa, että se kallistuu sen näkemyksen kannalle, että Malburgilla on oikeus vähentää asiakaskunnan hankintaan sisältyvä arvonlisävero.

18 Näin ollen ensinnäkin kuudennen direktiivin säännösten mukaisesti, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut, elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, jos hän hankkii palveluita liiketoimintaansa varten ja jos niitä käytetään hänen verollisiin liiketoimiinsa (ks. mm. asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5547, 24 kohta; asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11087, 52 kohta; asia C-257/11, Gran Via Moine?ti, tuomio 29.11.2012, 23 kohta ja asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 29 kohta).

19 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että valmistelevia toimia on pidettävä taloudellisena toimintana (ts. liiketoimintana) (ks. mm. em. asia Polski Trawertyn, tuomion 28 kohta ja em. asia Gran Via Moine?ti, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), sillä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä liiketoimintana.

20 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa – arvioimatta sitä, voidaanko Malburgia pitää elinkeinonharjoittajana mahdollisesti sellaisen aseman perusteella, joka hänellä oli uuden yhtiön johtajana, jona hän oli toiminut arvonlisäveroilmoituksen mukaan kyseisenä vuonna 2004 –, että Malburg harjoitti asiakaskunnan, jonka hän luovutti myöhemmin vastikkeetta uuden yhtiön käyttöön liiketoimintaa varten, hankinnan yhteydessä kyseiseen uuteen yhtiöön liittyvää liiketoimintaa suorittamalla valmistelevia toimia.

21 Se toteaa seuraavaksi, että asiakaskunta luovutettiin Malburgille lisäksi niin, että tätä pidettiin luovutuksensaajana. Malburg hankki nimittäin asiakaskunnan omissa nimissään ja omaan lukuunsa varojen jaon yhteydessä ja luovutti vasta myöhemmin asiakaskunnan vastikkeetta uuden yhtiön käyttöön.

22 Se katsoo lopuksi, että UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa tarkoitettu edellytys täyttyy käsiteltävässä asiassa, sillä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen perusteella oli maksettava lakisääteistä arvonlisäveroa. Finanzamt oli nimittäin määrittänyt arvonlisäveron, joka alkuperäisen yhtiön oli maksettava vuonna 1994 Malburgille suoritettuna asiakaskunnan luovutuksen perusteella ja joka myös maksettiin.

23 Tätä väitettä ei horjuta se, että Malburg on uuden yhtiön yhtiömiehenä luovuttanut hankkimansa asiakaskunnan vastikkeetta uuden yhtiön käyttöön, ettei verollista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettua liiketoimea tältä osin ole suoritettu ja ettei lähtökohtaisesti ollut edellytettyä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja verollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen välistä välitöntä yhteyttä. Edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin katsoi, että säännöksiä, jotka koskevat yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei anneta yhtiön yhtiömiehille eikä yhtiölle oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka liittyy näiden yhtiömiesten ennen kyseisen yhtiön perustamista ja rekisteröintiä yhtiön liiketoimintaa varten suorittamiin investointimenoihin. Kyseistä tuomiota voidaan soveltaa analogisesti käsiteltävään asiaan.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että Bundesfinanzhofin V jaosto ei yhdy tähän tulkintaan ja katsoo, että unionin tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn antamassaan tuomiossa esittämiä perusteluja ei voida soveltaa käsiteltävään asiaan. Se katsoo näin ollen etenkin, että riidanalainen toimi ei ole edellä mainitussa asiassa Polski

Trawertyn kyseessä olevan kaltainen ”investointitoimi”. Kyseisen jaoston mukaan käsiteltävässä asiassa ei nimittäin ole kyse siitä, että uusi yhtiö hankkii investointiomaisuutta, vaan ainoastaan tällaisen omaisuuden luovuttamisesta kyseisen yhtiön käyttöön. Lisäksi Malburgin ”myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamassa liiketoimessa” ei ole kyse verollisesta liiketoimesta – kuten edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn – vaan verotuksen ulkopuolelle jäävästä toimesta.

25 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että siitä, mikä on kuudennen direktiivin säännösten oikea tulkinta, on epäilyjä.

26 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, onko [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön yhtiömiehellä, joka hankkii kyseiseltä yhtiöltä osan asiakaskunnasta ainoastaan siinä tarkoituksessa, että hän luovuttaa kyseisen asiakaskunnan välittömästi tämän jälkeen vastikkeetta vasta perustetun veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön, jonka pääosakas hän on, käyttöön liiketoimintaa varten, on oikeus vähentää asiakaskunnan hankintaan sisältyvä vero?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

27 Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, että kun otetaan huomioon arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön yhtiömiehellä, joka hankkii kyseiseltä yhtiöltä osan asiakaskunnasta ainoastaan siinä tarkoituksessa, että hän luovuttaa kyseisen asiakaskunnan välittömästi tämän jälkeen vastikkeetta vasta perustetun veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön, jonka pääosakas hän on, käyttöön liiketoimintaa varten ilman, että kyseisestä asiakaskunnasta kuitenkaan tulee osa vasta perustetun yhtiön varoja, on oikeus vähentää kyseisen asiakaskunnan hankintaan sisältyvä arvonlisävero.

28 Kuten tämän tuomion 23 ja 24 kohdasta ilmenee, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee erityisesti, sovelletaanko unionin tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn antamassaan tuomiossa esittämän tulkinnan perusteluja, jotka koskevat ostoihin sisältyvän veron saamista takaisin sellaisten liiketoimien osalta, jotka on suoritettu avoimen yhtiön, jonka tulevat yhtiömiehet ovat maksaneet ostoihin sisältyvän veron, tulevaisuudessa harjoittamaa taloudellista toimintaa varten, analogisesti pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

29 Aluksi on todettava, että – kuten edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn annetun tuomion 26 kohdasta ja kyseisessä asiassa annettuun tuomioon liittyvän julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 63 kohdasta ilmenee – kyseisessä asiassa oli kyse erityisestä tilanteesta. Tulevan yhtiön yhtiömiehet eivät nimittäin voineet sovellettavan kansallisen säännösten mukaisesti vedota sellaisiin investointimenoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen, jotka he olivat henkilökohtaisesti suorittaneet kyseisen yhtiön taloudellista toimintaa varten ennen sen rekisteröimistä yhtiöksi ja rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, koska kyseinen investointiomaisuuden apporti oli verosta vapautettu liiketoimi. Unionin tuomioistuin totesi näin luonnehdittujen tosiseikkojen perusteella, että sen lisäksi, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kansallisessa säännöstössä sallittu sitä, että kyseinen yhtiö vähentää kyseessä olevasta investointiomaisuudesta maksetun arvonlisäveron, siinä estettiin myös yhtiömiehiä, jotka olivat suorittaneet investointimenot, käyttämästä vähennysoikeutta.

30 Edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin katsoi näin ollen, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston

direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 9, 168 ja 169 artiklaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei anneta yhtiön yhtiömiehille eikä yhtiölle oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka liittyy näiden yhtiömiesten ennen kyseisen yhtiön perustamista ja rekisteröintiä yhtiön liiketoimintaa varten suorittamiin investointimenoihin.

31 Näiden seikkojen valossa on seuraavaksi tutkittava, sovelletaanko edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn annetun tuomion taustalla olevalle tilanteelle ominaisia seikkoja analogisesti pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

32 Jotta esitettyyn kysymykseen voidaan vastata, on ensiksi muistutettava yhtäältä, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan taloudellinen toiminta ja etenkin sellainen toiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, on veronalaista ja antaa tarvittaessa oikeuden kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun veron myöhempään vähentämiseen.

33 Toisaalta on muistutettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.

34 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus (ks. asia C-104/12, Becker, tuomio 21.2.2013, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 On kuitenkin todettava, että edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn kahden tulevan yhtiömiehen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttama liiketoimi eli kiinteistöapportti yhtiöön investointimenona kyseisen yhtiön taloudellista toimintaa varten kuului kyllä arvonlisäveron soveltamisalaan mutta oli kyseisestä verosta vapautettu liiketoimi. Pääasiassa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettu toimi ei sen sijaan kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, sillä asiakaskunnan luovuttamista vastikkeetta uuden yhtiön käyttöön ei voida pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna ”taloudellisena toimintana”.

36 Kyseinen asiakaskunnan luovuttaminen uuden yhtiön käyttöön on nimittäin ”vastikkeeton”, ja se ei näin ollen kuulu kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan, joka koskee ainoastaan vastikkeellisia luovutuksia ja suorituksia, eikä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan, jotka koskevat aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, soveltamisalaan.

37 Näin ollen käsiteltävässä asiassa ei ole myöskään olemassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaista tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välistä suoraa ja välitöntä yhteyttä.

38 Unionin tuomioistuin on kuitenkin myöntänyt verovelvolliselle vähennysoikeuden myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kuluilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen

koko taloudelliseen toimintaan (asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4177, 31 kohta; asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4357, 36 kohta ja em. asia Becker, tuomion 20 kohta). Tilanne voi olla tällainen etenkin silloin, kun on osoitettu, että verovelvollinen on itse hankkinut kyseisen asiakaskunnan vasta perustetun yhtiön johtajana toimiessaan ja että kyseisestä hankinnasta aiheutuneiden kulujen oli katsottava olevan osa hänen johtajana toimimiseensa liittyviä yleiskuluja.

39 Kuten tämän tuomion 20 kohdasta ilmenee, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tästä ei kuitenkaan voi olla kyse, joten unionin tuomioistuimen ei ole syytä lausua siitä.

40 Toiseksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, sovelletaanko asiassa Polski Trawertyn annettua tuomiota – kun verotuksen neutraalisuuden periaate otetaan huomioon – analogisesti käsiteltävään asiaan.

41 Tässä yhteydessä on muistutettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että verotuksen neutraalisuuden periaate heijastuu vähennysjärjestelmästä, jolla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta ja asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005, Kok., s. I-1599, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei näin ollen sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, sillä – kuten tämän tuomion 35 ja 36 kohdasta ilmenee – asiakaskunnan luovuttaminen vastikkeetta yhtiön käyttöön ei ole arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluva liiketoimi.

43 Lisäksi – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut – verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole primaarioikeuden määräys vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti periaatteen, jota sillä rajoitetaan, kanssa (asia C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012, 45 kohta). Sillä ei näin ollen voida laajentaa veron myöhemmän vähentämisen soveltamisalaa kuudennen direktiivin yksiselitteiseen säännökseen nähden. Edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn oli käynyt ilmi, että kyseisen kansallisen säännösten soveltaminen ei mahdollistanut sitä, että perustettavan yhtiön tulevat yhtiömiehet tai kyseinen yhtiö voivat vedota menestyksekkäästi neutraalisuuden periaatteeseen.

44 Kolmanneksi on todettava, että edellä mainitun asian Polski Trawertyn taustalla olevat tosiseikat eroavat myös muilta osin pääasiassa kyseessä olevasta tilanteesta. Viimeksi mainitussa asiassa uusi yhtiö oli jo perustettu, kun Malburg hankki asiakaskunnan, ja – toisin kuin edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn kyseessä olleessa tilanteessa – investointimaisuutta, käsiteltävässä asiassa asiakaskuntaa, ei ole sijoitettu apportina kyseiseen yhtiöön. Lopuksi on todettava, että vasta perustettu yhtiö ei ole pyytänyt, että se voisi vähentää yhtiömiehen kyseisen yhtiön toimintaa valmistelevan toimen yhteydessä maksaman arvonlisäveron.

45 Näin ollen unionin tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Polski Trawertyn antamassaan tuomiossa esittämän tulkinnan perustana olevaa päättelyä ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

46 Tätä päätelmää tukee se, että – kuten Saksan hallitus toteaa – asiakaskunnan luovuttamista käyttöön vastikkeetta ei voida rinnastaa muihin kansallisen lainsäädännön mukaan juridisesti mahdollisiin ratkaisuihin, jotka olisivat oikeuttaneet saman lainsäädännön mukaan vähennykseen

mutta joita Malburg ei ole itse valinnut. Toisin kuin edellä mainitun asian Polski Trawertyn taustalla oleva kansallinen lainsäädäntö, jossa ei mahdollistettu sitä, että kantajaan sovelletaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö ei ole – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava – lähtökohtaisesti esteenä verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamiselle pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jolle on luonteenomaista se, että kantaja olisi voinut turvautua muihin vaihtoehtoihin.

47 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kun otetaan huomioon arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate, kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön yhtiömiehellä, joka hankkii kyseiseltä yhtiöltä osan asiakaskunnasta ainoastaan siinä tarkoituksessa, että hän luovuttaa kyseisen asiakaskunnan välittömästi tämän jälkeen vastikkeetta vasta perustetun veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön, jonka pääosakas hän on, käyttöön liiketoimintaa varten ilman, että kyseisestä asiakaskunnasta kuitenkaan tulee osa vasta perustetun yhtiön varoja, ei ole oikeutta vähentää kyseisen asiakaskunnan hankintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

### **Oikeudenkäyntikulut**

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Kun otetaan huomioon arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön yhtiömiehellä, joka hankkii kyseiseltä yhtiöltä osan asiakaskunnasta ainoastaan siinä tarkoituksessa, että hän luovuttaa kyseisen asiakaskunnan välittömästi tämän jälkeen vastikkeetta vasta perustetun veroneuvontaa harjoittavan siviiliyhtiön, jonka pääosakas hän on, käyttöön liiketoimintaa varten ilman, että kyseisestä asiakaskunnasta kuitenkaan tulee osa vasta perustetun yhtiön varoja, ei ole oikeutta vähentää kyseisen asiakaskunnan hankintaan sisältyvää arvonlisäveroa.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.