

Arrêt de la Cour
Mål C-137/02

**Finanzamt Offenbach am Main-Land
mot**

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

«Begäran om förhandsavgörande – Tolkning av sjätte mervärdesskattedirektivet – Rätt att dra av ingående mervärdesskatt som inbetalats av ett Vorgründungsgesellschaft (civilrättsligt bolag vars verksamhet består i att förbereda nödvändiga medel för verksamheten i ett aktiebolag som skall bildas) – Överföring mot vederlag av samtliga nämnda medel till aktiebolaget när det har bildats – Överföring som inte omfattas av mervärdesskatt till följd av den berörda medlemsstatens användning av valmöjligheten (enligt artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet)»

Förslag till avgörande av generaladvokat F.G. Jacobs föredraget den 23 oktober 2003

Domstolens dom (femte avdelningen) av den 29 april 2004

Sammanfattning av domen

Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftningen – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående skatt – Civilrättsligt bolag som bildats endast i syfte att bilda en kapitalassociation – Överföring av samtliga dess tillgångar till nämnda kapitalassociation när denna har bildats – Medlemsstat som inte anser att en sådan överföring utgör en leverans av varor – Avdragsrätt

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 5.8, 6.5 och 17.2) Ett enkelt bolag som bildats endast i syfte att bilda en kapitalassociation har rätt att dra av ingående skatt för tillhandahållande av tjänster och leverans av varor då nämnda enkla bolags enda tidigare transaktion, i enlighet med dess bolagsändamål, utgörs av överföringen mot vederlag – enligt en rättsakt – av dess tillgångar till nämnda kapitalassociation när denna har bildats, och då någon leverans av varor eller något tillhandahållande av tjänster inte äger rum vid en överföring av samtliga tillgångar på grund av att den berörda medlemsstaten har använt sig av den valmöjlighet som anges i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 95/7.

Även om detta enkla bolag inte har för avsikt att självt genomföra skattepliktiga transaktioner, utan dess enda bolagsändamål är att förbereda kapitalassociationens verksamhet, så förhåller det sig icke desto mindre så, att den skatt som det vill dra av hänför sig till de transaktioner som det genomfört i syfte att möjliggöra skattepliktiga transaktioner, även om dessa transaktioner endast utgjordes av kapitalassociationens planerade transaktioner.

(se punkterna 41, 43 och domslutet)

den 29 april 2004(1)

Begäran om förhandsavgörande – Tolkning av sjätte mervärdesskattedirektivet – Rätt att dra av ingående mervärdesskatt som inbetalats av ett Vorgründungsgesellschaft (civilrättsligt bolag vars verksamhet består i att förbereda nödvändiga medel för verksamheten i ett aktiebolag som skall bildas) – Överföring mot vederlag av samtliga nämnda medel till aktiebolaget när det har bildats – Överföring som inte omfattas av mervärdesskatt till följd av den berörda medlemsstatens användning av valmöjligheten (enligt artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet)

I mål C-137/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga ärendet mellan

Finanzamt Offenbach am Main-Land

och

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR,

angående tolkningen av artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18), meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna A. Rosas och S. von Bahr (referent),
generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,
med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

– Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, genom R.W. Horn och A. Kowol, Rechtsanwälte,
– Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och M. Lumma, båda i egenskap av ombud,
– Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,
efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 11 september 2003 av: Finanzamt Offenbach am Main-Land, företrätt av J. Aue, i egenskap av ombud, Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, företrätt av R.W. Horn, Tysklands regering, företrädd av M. Lumma, och kommissionen, företrädd av K. Gross, biträdd av A. Böhlke,

och efter att den 23 oktober 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 23 januari 2002 som inkom till domstolen den 12 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga rörande tolkningen av artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Finanzamt Offenbach am Main?Land (nedan kallad Finanzamt) och Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (nedan kallat Faxworld GbR), rörande Finanzamts beslut att inte medge sistnämnda bolag rätt till avdrag för mervärdesskatt hänförlig till transaktioner avseende vilka det var mottagare.

3 Frågan avser i huvudsak rätten för ett Vorgründungsgesellschaft, som är ett civilrättsligt bolag vars verksamhet består i att förbereda nödvändiga medel för verksamheten i ett aktiebolag som skall bildas, att dra av mervärdesskatt när dess enda tidigare transaktion i enlighet med dess bolagsändamål är att överföra samtliga sina tillgångar till nämnda aktiebolag när det har bildats. Frågan baserar sig på antagandet att den berörda medlemsstaten har använt sig av den valmöjlighet som anges i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet att anse att inte någon leverans av varor eller något tillhandahållande av varor har ägt rum, när samtliga eller någon del av tillgångarna överförs, och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftning

4 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

5 Enligt artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet gäller följande:

”1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

6 Vad gäller leverans av varor föreskrivs följande i artikel 5.8 i sjätte direktivet:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Vid behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut.”

7 I artikel 6.5 i sjätte direktivet anges att ”artikel 5.8 skall tillämpas på enahanda sätt på tillhandahållande av tjänster”.

8 Vad gäller avdragsrätt föreskrivs följande i artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...”.

Den nationella lagstiftningen

9 De relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet har införlivats med tysk rätt genom Umsatzsteuergesetz 1993 (1993 års mervärdesskattelag, BGBl. 1993 I, s. 565, nedan kallad UstG 1993). I den lydelse som var tillämplig för det omtvistade taxeringsåret 1996 föreskrevs i 1 § punkt 1 UstG 1993 som allmän regel att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor och andra tjänster som utförs mot vederlag inom landet av ett företag i denna egenskap.

10 Förbundsrepubliken Tyskland har emellertid använt sig av de valmöjligheter som medlemsstaterna har enligt artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet och föreskrivit följande i 1 § punkt 1a UstG 1993:

”(1a) [Mervärdesskatt] skall inte betalas för transaktioner som genomförs inom ramen för en överföring av en rörelse till ett annat företag för detta företags räkning. En överföring av en rörelse föreligger när ett företag eller en rörelse som förvaltas separat inom företaget överförs i sin helhet, vare sig det sker mot vederlag eller ej, eller helt införlivas med ett bolag. Det mottagande företaget träder därvid i överlåtarens ställe.”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Faxworld GbR är ett civilrättsligt enkelt bolag bildat den 1 oktober 1996, som har som enda bolagsändamål att förbereda bildandet av aktiebolaget Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft (nedan kallat Faxworld AG).

12 Såsom den nationella domstolen förklarat kan bildandet av ett Aktiengesellschaft (tyskt aktiebolag) föregås – såsom har skett i förevarande fall – av ett Vorgründungsgesellschaft. Detta sistnämnda bolag baserar sig på ett föravtal mellan grundarna av bolaget i syfte att samarbeta vid bildandet av ett Aktiengesellschaft. Om det sistnämnda bolaget, när det har bildats, vill överta de tillgångar som Vorgründungsgesellschaft har förvärvat samt dess rättigheter och skyldigheter, överförs dessa således inte automatiskt utan måste överföras till det genom en särskild rättsakt.

13 Faxworld GbR har således i egenskap av Vorgründungsgesellschaft hyrt kontor, förvärvat utrustning och genomfört installationer i kontoren. Det har dessutom sänt ut informationsskrivelser och gjort reklam för det bolag som skall bildas. Efter det att Faxworld AG bildades genom rättsakt inför notarius publicus av den 28 november 1996 upphörde Faxworld GbR med sin verksamhet och överförde samtliga tillgångar som det dittills hade förvärvat till Faxworld mot ett vederlag av något mindre än 90 000 DEM, motsvarande tillgångarnas bokföringsmässiga värde. Faxworld AG kunde således inleda sin verksamhet i de kontor som för dess räkning hade hyrts och utrustats av Faxworld GbR, utan att vidta några ytterligare åtgärder.

14 Faxworld GbR hade således i enlighet med sitt bolagsändamål inte genomfört några tidigare transaktioner, förutom överföringen av de tillgångar det förvärvat till Faxworld AG.

15 Faxworld GbR behandlade för det omtvistade taxeringsåret 1996 denna överföring som en icke skattepliktig överföring av ett företag i enlighet med 1 § punkt 1a i UstG 1993.

Finanzamt beslutade avseende samma taxeringsår att Faxworld GbR inte hade rätt att göra gällande mervärdesskatt om cirka 13 000 DEM avseende tidigare transaktioner som ingående skatt. Finanzamt motiverade i taxeringsbesked av den 5 januari 1998 detta beslut med att Faxworld GbR inte kunde anses som ett företag i den mening som avses i 2 § UstG 1993, eftersom den enda tidigare transaktion den hade haft för avsikt att genomföra var överföringen av rörelsen till det bolag som skulle bildas, vilken överföring i enlighet med 1 § punkt 1a UstG 1993 inte kunde anses utgöra en skattepliktig leverans.

16 Finanzgericht biföll däremot Faxworld GbR:s talan mot Finanzamts beslut, med motiveringen att detta bolag utgjorde ett företag och i denna egenskap hade rätt att dra av den ingående skatten. Principen om mervärdesskattens neutralitet innebär att ingående skatt måste beaktas även där Faxworld GbR, i egenskap av Vorgründungsgesellschaft, aldrig haft för avsikt att använda sig av de tidigare transaktionerna för att självt genomföra skattepliktiga transaktioner.

17 Finanzamt överklagade denna dom genom en revisionstalan i Bundesfinanzhof och gjorde gällande att Faxworld GbR inte hade någon avdragsrätt eftersom, för det första, det inte utgjorde ett företag på grund av att det inte vid någon tidpunkt haft för avsikt att självt genomföra skattepliktiga transaktioner och, för det andra, Faxworld AG:s verksamhet inte kunde hänföras till Faxworld GbR.

18 Bundesfinanzhof är böjd att medge Faxworld GbR rätt att dra av den aktuella ingående skatten och anser för det första att Faxworld GbR:s tjänster inom ramen för det planerade bildandet av kapitalassociationen avser utgifter som redan på grund av sin natur har ett samband med företagets hela verksamhet (dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkterna 35 och 36).

19 Bundesfinanzhof har för det andra anfört att även om Faxworld GbR:s överföring av samtliga tillgångar till Faxworld AG, vilket utgjorde dess enda tidigare transaktion, skall anses utgöra "en överföring av samtliga tillgångar" i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet och inte som en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 i samma direktiv, lutar den åt att hänföra Faxworld GbR:s tidigare transaktioner till Faxworld AG:s planerade transaktioner.

20 Bundesfinanzhof har dock konstaterat att enligt domen i det ovannämnda målet Abbey National kan en skattepliktig person endast dra av mervärdesskatt avseende de tidigare transaktioner som använts i samband med dess egna skattepliktiga transaktioner, och det bör således inte vara möjligt att ta hänsyn till överföringens mottagares transaktioner, och har vidare anfört att frånan i förevarande fall av rättslig kontinuitet mellan Faxworld GbR och Faxworld AG endast beror på särskilda regler i tysk civilrätt vad gäller bildande av kapitalassociationer. Bundesfinanzhof har påpekat att den princip om skattemässig neutralitet som är tillämplig på mervärdesskattesystemet utgör hinder för att ekonomiska aktörer som har genomfört samma transaktioner behandlas olika i skattehänseende och anser att de särskilda reglerna i tysk civilrätt rörande bildande av kapitalassociationer inte kan ha till följd att någon avdragsrätt inte föreligger för förberedelsefasen (dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 20).

21 Mot bakgrund av dessa överväganden har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

"Ett (enkelt) bolag har bildats endast i syfte att en kapitalassociation skall bildas. Efter det att kapitalassociationen bildats överför bolaget, mot vederlag och genom en rättsakt, samtliga tillgångar till den senare bildade kapitalassociationen. Någon avsikt att genomföra någon annan tidigare transaktion har aldrig funnits. Överföringen av samtliga tillgångar behandlas i den berörda medlemsstaten på så sätt att det anses att någon leverans eller något tillhandahållande av en tjänst inte har ägt rum (artikel 5.8 första meningen och artikel 6.5 i sjätte direktivet). Har bolaget under angivna omständigheter rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende leverans av varor och tillhandahållande av tjänster?"

22 Bundesfinanzhof har påpekat att om domstolen besvarar denna fråga nekande uppkommer i andra hand frågan huruvida kapitalassociationen – i förevarande fall Faxworld AG – har rätt att dra av ingående skatt för de transaktioner som Vorgründungsgesellschaft – i förevarande fall Faxworld GbR – har genomfört, även om kapitalassociationen ännu inte hade bildats vid den tidpunkt då dessa transaktioner genomfördes.

Domstolens svar

23 Bundesfinanzhof vill genom sin fråga i huvudsak få klarhet i huruvida sjätte direktivet innebär en rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts av ett enkelt bolag som bildats endast i syfte att bilda en kapitalassociation, när den enda tidigare transaktionen i nämnda enkla bolag utgjordes av överföringen av samtliga dess tillgångar till nämnda kapitalassociation när det hade bildats, och när det, på grund av att den berörda medlemsstaten har använt sig av den valmöjlighet som anges i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet, anses att inte någon leverans av varor eller något tillhandahållande av tjänster äger rum vid en sådan överföring.

24 Vad gäller avdragsrätten, föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet att den skattepliktiga personen har rätt att från den skatt han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner". Det framgår således av lydelsen av denna bestämmelse att för att en person skall ha avdragsrätt krävs det dels att den berörda personen är skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna har använts i samband med dess skattepliktiga transaktioner.

Frågan huruvida Faxworld GbR är att anse som en skattepliktig person

25 Vad gäller frågan huruvida Faxworld GbR är att anse som en skattskyldig person, föreskrivs i artikel 4.1 i sjätte direktivet att med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Enligt nämnda punkt 2 skall de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster.

26 Endast den tyska regeringen anser att Faxworld GbR inte är skattepliktigt i den mening som avses i sjätte direktivet, eftersom det inte anses bedriva ekonomisk verksamhet. Till stöd för detta argument har den för det första gjort gällande att den tidigare verksamheten i Faxworld GbR endast hade till syfte att förbereda den ekonomiska verksamheten i en annan rättslig enhet som skulle bildas, nämligen Faxworld AG. För det andra var Faxworld GbR:s överföring av tillgångar till Faxworld AG – Faxworld GbR:s enda tidigare verksamhet – en icke skattepliktig överföring av ett företag i enlighet med artikel 5.8 i sjätte direktivet.

27 Dessa argument kan inte godtas. För det första skall det erinras om att det i artikel 4 i sjätte direktivet fastställs ett mycket omfattande tillämpningsområde för mervärdesskatten, vilket omfattar samtliga led för produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster (se domar av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 7, av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 10, och av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tiem, REG 1990, s. I-4363, punkt 17).

28 Enligt fast rättspraxis är en enskild person som förvärvar tillgångar i samband med en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet därvid att anse som skattskyldig (domar av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 11, s. 299, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 47, och av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 34), även om dessa tillgångar inte omedelbart används för nämnda ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 22; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83). I motsats till vad den tyska regeringen har hävdat är inte giltigheten av dessa konstateranden begränsad med hänsyn till vilket företag som den ifrågavarande ekonomiska verksamheten kan hänföras till.

29 För det andra är den tyska regeringens argument rörande Förbundsrepubliken Tysklands användning av valmöjligheten enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet, för att kunna anse att Faxworld GbR:s enda tidigare transaktion inte skall omfattas av tillämpningsområdet för artikel 4 i nämnda direktiv, felaktigt. I enlighet med syftet för sjätte direktivet, vilket bland annat syftar till att inrätta ett gemensamt mervärdesskattesystem på grundval av en enhetlig definition av begreppet skattskyldig person, skall frågan huruvida en person är skattskyldig bedömas enbart på grundval av de kriterier som anges i artikel 4 i sjätte direktivet (dom i det ovannämnda målet van Tiem, punkt 25). Härav följer att tillämpningsområdet för artikel 4 i sjätte direktivet inte ändras beroende på huruvida en medlemsstat har använt sig av den valmöjlighet som anges i artikel 5.8 i nämnda direktiv att anse att någon leverans av varor inte har ägt rum när samtliga eller en del av egendomen överförs eller ej (vad gäller en medlemsstats användning av den valmöjlighet som anges i artikel 5.3 i sjätte direktivet, se domen i det ovannämnda målet van Tiem, punkt

26).

30 Det skall således anses att ett bolag sådant som Faxworld GbR är en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet.

Förekomsten av skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet

31 Såsom har konstaterats i punkt 24 i förevarande dom föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet att en skattskyldig kan dra av den mervärdesskatt som betalats för varor och tjänster som används ”i samband med skattepliktiga transaktioner”. Vad gäller frågan om vilka en skattskyldigs skattepliktiga transaktioner är, anges i artikel 2.1 i sjätte direktivet som allmän regel att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

32 När en medlemsstat använder sig av den valmöjlighet som föreskrivs i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet anses det dock att någon leverans av varor eller något tillhandahållande av tjänster inte har ägt rum vid överföringen av samtliga eller delar av tillgångarna.

33 Med hänsyn till att Faxworld GbR:s enda tidigare transaktion inom ramen för Förbundsrepubliken Tysklands användning av de valmöjligheter som anges i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet utgjordes av överföringen av samtliga dess tillgångar, framgår det att Faxworld GbR inte självt har genomfört skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet.

34 Faxworld GbR har i detta hänseende gjort gällande att det och Faxworld AG måste anses utgöra en enda ekonomisk enhet. Eftersom de varor och tjänster som Faxworld GbR har förvärvat har varit avsedda att användas i samband med Faxworld AG:s skattepliktiga transaktioner, har Faxworld GbR rätt att dra av den ingående skatten. Faxworld GbR har vidare anfört att enligt domen i det ovannämnda målet Breitsohl kvarstår rätten att dra av mervärdesskatt som erlagts för varor eller tjänster som förvärvats i syfte att bedriva en ekonomisk verksamhet även när skattemyndigheterna redan vid den första skatteinbetalningen känner till att den planerade ekonomiska verksamhet som skulle leda till skattepliktiga transaktioner inte kommer att bedrivas. Denna regel gäller *a fortiori* när den ekonomiska verksamheten, såsom i förevarande fall, faktiskt har bedrivits.

35 Enligt den tyska regeringen har Faxworld GbR, om det i motsats till vad det hävdats skulle vara att anse som en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet, inte rätt att dra av mervärdesskatten avseende dess tidigare transaktioner. Enligt den tyska regeringen följer det av domen i det ovannämnda målet Abbey National att avdrag för ingående skatt vid en överföring av hela företaget, när den berörda medlemsstaten har använt sig av den valmöjlighet som föreskrivs i artikel 5.8 i sjätte direktivet, endast är möjligt när de tidigare transaktionerna avser företagets allmänna kostnader. I målet vid den nationella domstolen bestod den enda tidigare transaktionen hos Faxworld GbR i överföringen av dess tillgångar till Faxworld AG, vilket innebär att Faxworld GbR inte kan göra gällande den avdragsrätt som anges i artikel 17 i sjätte direktivet.

36 Kommissionen har visserligen inte bestritt att Faxworld GbR skall anses vara en skattskyldig person, men delar den tyska regeringens uppfattning vad gäller detta bolags avdragsrätt. Med hänvisning till punkt 28 i domen i det ovannämnda målet Abbey National, enligt vilken avdragsrätten förutsätter att utgifterna för att förvärva de ingående varorna och tjänsterna utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna, har den gjort gällande att avdraget för den ingående mervärdesskatten förutsätter att skattepliktiga transaktioner finns, transaktioner som Faxworld GbR aldrig har haft för avsikt att genomföra.

37 Domstolen konstaterar inledningsvis att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar således neutraliteten beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna

verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se i detta avseende domar i det ovannämnda målet *Rompelman*, punkt 19, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, REG 1998, s. I?1, punkt 15, i det ovannämnda målet *Gabalfrisa m.fl.*, punkt 44, av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, *Midland Bank*, REG 2000, s. I-4177, punkt 19, och i det ovannämnda målet *Abbey National*, punkt 24). Med hänsyn till denna rättighets allmänna karaktär är undantag endast tillåtna i de fall som uttryckligen anges i direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Ghent Coal Terminal*, punkt 16).

38 I det ovannämnda målet *Abbey National* ville den ifrågavarande skattskyldiga personen, som hade överfört ett företag, göra gällande sin rätt att dra av den mervärdesskatt som var hänförlig till de tjänster som den hade förvärvat i syfte att genomföra nämnda överföring i ett fall där denna överföring inte utgjorde en skattepliktig transaktion på grund av att den berörda medlemsstaten hade använt sig av den valmöjlighet som anges i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

39 Domstolen ansåg att den skattskyldiga personen i princip hade rätt att dra av mervärdesskatten och konstaterade att utgifterna för de ifrågavarande tjänsterna omfattades av denna persons allmänna kostnader. Även om den skattskyldiga personen vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte längre genomför några transaktioner efter att ha använt sig av nämnda tjänster, skall utgifterna för dessa anses utgöra en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrevs i företaget före överföringen. Varje annan tolkning skulle innebära en godtycklig skillnad mellan, å ena sidan, utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och bedrivs och, å andra sidan, utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten (domen i det ovannämnda målet *Abbey National*, punkt 35).

40 Denna tolkning gjorde det möjligt att avlasta den ifrågavarande skattskyldiga personen från den mervärdesskatt som betalats inom ramen för dess ekonomiska verksamhet. Det var mot denna bakgrund som den skattskyldiga personens kompletterande argument om att den borde ha rätt att ta hänsyn till förvärvarens skattepliktiga transaktioner för att kunna dra av hela den mervärdesskatt som avser nämnda tjänster inte godtogs av domstolen (domen i det ovannämnda målet *Abbey National*, punkterna 31 och 32).

41 Till skillnad från de omständigheter som ledde fram till domen i det ovannämnda målet *Abbey National* har den skattskyldiga personen i förevarande mål, *Faxworld GbR*, inte ens i egenskap av *Vorgründungsgesellschaft* haft för avsikt att självt genomföra skattepliktiga transaktioner, utan dess enda bolagsändamål var att förbereda *Aktiengesellschafts* verksamhet. Det förhåller sig icke desto mindre så, att den mervärdesskatt som *Faxworld GbR* vill dra av hänför sig till de transaktioner som det genomfört i syfte att möjliggöra skattepliktiga transaktioner, även om dessa transaktioner endast utgjordes av *Faxworld AG:s* planerade transaktioner.

42 Mot bakgrund av just dessa omständigheter och i syfte att kunna garantera skattebördans neutralitet, anser domstolen att ett *Vorgründungsgesellschaft*, när medlemsstaten har använt sig av de valmöjligheter som anges i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet och mot bakgrund av att "mottagaren träder i överlåtarens ställe" enligt dessa bestämmelser, i egenskap av överlåtare måste kunna ta hänsyn till de skattepliktiga transaktionerna hos mottagaren, det vill säga *Aktiengesellschaft*, i syfte att dra av mervärdesskatten avseende dess tidigare transaktioner, vilka transaktioner har genomförts i samband med nämnda mottagares skattepliktiga transaktioner.

43 Bundesfinanzhofs fråga skall därför besvaras så, att ett enkelt bolag som bildats endast i syfte att bilda en kapitalassociation har rätt att dra av ingående skatt för tillhandahållande av tjänster och leverans av varor då nämnda enkla bolags enda tidigare transaktion, i enlighet med dess bolagsändamål, utgörs av överföringen mot vederlag – enligt en rättsakt – av dess tillgångar till nämnda kapitalassociation när denna har bildats, och då någon leverans av varor eller något tillhandahållande av tjänster inte äger rum vid en överföring av samtliga tillgångar på grund av att den berörda medlemsstaten har använt sig av den valmöjlighet som anges i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

44 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

-- angående de frågor som genom beslut av den 23 januari 2002 har ställts av Bundesfinanzhof – följande dom:

Jann

Rosas

von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande

1 – Rättegångsspråk:tyska.