

Mål C-437/06

Securita Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

mot

Finanzamt Göttingen

(begäran om förhandsavgörande från Niedersächsisches Finanzgericht)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Skattskyldig person som samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet, vilken är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, och icke-ekonomisk verksamhet – Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Kostnader som är förenade med emission av aktier och atypiska andelar – Uppdelning av ingående mervärdesskatt utifrån verksamhetens ekonomiska karaktär – Beräkning av avdragsgill andel”

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Mazák föredraget den 11 december 2007

Domstolens dom (fjärde avdelningen) av den 13 mars 2008

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Skattskyldig person som samtidigt bedriver ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 2.1)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt Skattskyldig person som samtidigt bedriver ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet*

(Rådets direktiv 77/388)

1. När en skattskyldig person samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet, vilken är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, och icke-ekonomisk verksamhet, vilken inte omfattas av rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, kan det endast medges avdrag för den mervärdesskatt som avser kostnader som har samband med emission av aktier och atypiska tysta andelar i den utsträckning som dessa kostnader går att hänföra till en ekonomisk verksamhet som bedrivs av den skattskyldige i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet 77/388.

(se punkt 31 samt punkt 1 i domslutet)

2. Fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Vid utövandet av sin skönsmässiga befogenhet skall medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet 77/388 och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.

Medlemsstaterna är, vid utövandet av denna skönsmässiga befogenhet, behöriga att, i förekommande fall, antingen använda sig av en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts eller av en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags transaktioner som har genomförts, eller av en annan lämplig fördelningsnyckel. De är därvid inte skyldiga att begränsa sig till en av dessa metoder.

(se punkterna 38 och 39 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 13 mars 2008 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Skattskyldig person som samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet, vilken är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, och icke-ekonomisk verksamhet – Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Kostnader som är förenade med emission av aktier och atypiska andelar – Uppdelning av ingående mervärdesskatt utifrån verksamhetens ekonomiska karaktär – Beräkning av avdragsgill andel”

I mål C-437/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Niedersächsisches Finanzgericht (Tyskland) genom beslut av den 5 oktober 2006, som inkom till domstolen den 24 oktober 2006, i målet

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

mot

Finanzamt Göttingen,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász, J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, genom R. Jouvenal, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom L. Fernandes och R. Laires, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross, i egenskap av ombud, biträdd av P. Harris, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 11 december 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 och 17.5 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (nedan kallat Securenta) och Finanzamt Göttingen (nedan kallad Finanzamt) rörande omfattningen av avdragsrätten för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemensapsrättsliga lagstiftningen

3 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

4 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs 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.

...”

5 I artikel 13 B i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

d) Följande transaktioner:

[...]

5. Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper ...

...”

6 Artikel 17 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”...

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.

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för

a) [t]ransaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium,

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner ... med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.

...”

7 Artikel 19 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

– täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

– nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill ...

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1 skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner ...

3. Den andel som skall gälla preliminärt för ett år skall vara den som beräknas på grundval av föregående års transaktioner. I avsaknad av sådana transaktioner att jämföra med, eller om de uppgick till obetydliga belopp, skall den skattskyldiga personen under skattemyndigheternas överinseende uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt från sina prognoser. Medlemsstaterna får dock behålla sina nuvarande regler.

Avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel skall justeras när den slutliga andelen för året bestämts under påföljande år.”

Den nationella lagstiftningen

8 Enligt 1 § punkt 1 1993 års lag om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I,

s. 565) (nedan kallad UStG) är transaktioner som genomförs i landet inom ramen för en näringsidkares verksamhet och vilka sker mot vederlag mervärdesskattepliktiga.

9 Enligt 4 § punkt 8 e UStG är värdepapperstransaktioner, inbegripet förmedling men inte förvaring och förvaltning, undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt. Enligt 4 § punkt 8 f UStG är transaktioner och förmedling av transaktioner avseende andelar i bolag och i andra sammanslutningar undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt.

10 I 15 § UStG föreskrivs följande:

”1) Den skattskyldige har rätt att dra av följande belopp av ingående mervärdesskatt:

1. [D]en skatt som uppges separat i fakturor ... och som avser varuleveranser eller andra tjänster som andra skattskyldiga har utfört åt den skattskyldiges företag.

2. [D]en mervärdesskatt vid import som har erlagts på varor som införts i landet till den skattskyldiges företag ...

3. [D]en skatt som påförs vid förvärv inom gemenskapen av varor till dennes företag.

...

2) Mervärdesskatten är inte avdragsgill avseende varuleveranser och införsel av varor, förvärv av varor inom gemenskapen samt tjänster som den skattskyldiga personen använder i samband med följande transaktioner:

1. [T]ransaktioner som är undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt.

...

4) Använder den skattskyldige en för dennes företag levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en av honom emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt, skall den del av den ingående mervärdesskatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill. Den skattskyldige kan bestämma de inte avdragsgilla delbeloppen genom en ändamålsenlig uppskattning.

...”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Securenta bedrev under år 1994, det år som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, verksamhet som bestod av förvärv, förvaltning och utnyttjande av fastigheter, värdepapper, företagsandelar och förmögenhetstillgångar av alla slag. Det kapital som behövdes för denna verksamhet anskaffade bolaget publikt genom emission av aktier och atypiska tysta andelar (Atypische stille Beteiligungen). På samma sätt som i ett publikt bolag kom därmed ett stort antal bolagsmän att ingå i Securenta. Dessa bolagsmän sköt till kapital som sedan investerades av Securenta.

12 Under år 1994 genomförde Securenta skattepliktiga transaktioner för 2 959 800 DEM. Securentas totala omsättning uppgick till 6 480 006 DEM. I detta belopp ingick utdelning om 226 642 DEM och vinst från avyttring av värdepapper om 1 389 930 DEM, sammanlagt 1 616 572 DEM. Av den ingående mervärdesskatten, vilken uppgick till sammanlagt 6 838 535 DEM, kunde den större delen – 6 161 679 DEM – inte kopplas till några bestämda transaktioner i efterföljande

omsättningsled.

13 Under det administrativa förfarandet för att fastställa Securentas skattemässiga skyldigheter gjorde bolaget gällande att den ingående mervärdesskatten i sin helhet avsåg kostnader som hade samband med anskaffandet av nytt kapital och att den var avdragsgill, eftersom den emission av aktier som hade genomförts var kopplad till en förstärkning av bolagets kapital och hade kommit dess ekonomiska verksamhet i allmänhet till godo.

14 Finanzamt nekade avdrag för den ingående mervärdesskatt som avsåg kostnaderna för emissionen av atypiska tysta andelar, vilken uppgick till 4 171 424 DEM, och för den ingående mervärdesskatt som avsåg de uthyrningstransaktioner som hade genomförts av Securenta, vilken uppgick till 676 856 DEM. Finanzamt uppskattade att den ingående mervärdesskatt som inte kunde kopplas direkt till några specifika utgående transaktioner uppgick till 1 990 254 DEM. Mot denna bakgrund, och med tillämpning av en fördelningsnyckel på cirka 45 procent, vilken utgick från omfattningen av de investeringar som hade gjorts, beräknade Finanzamt en andel så, att den avdragsgilla ingående mervärdesskatten uppgick till 1 567 616 DEM och att det belopp som skulle återbetalas för år 1994 uppgick till 1 123 647 DEM.

15 Securenta överklagade detta beslut. I dom av den 18 oktober 2001 lämnade Niedersächsisches Finanzgericht överklagandet utan bifall.

16 Securenta överklagade till Bundesfinanzhof, vilken i en dom av den 18 november 2004 upphävde domen från Niedersächsisches Finanzgericht.

17 Niedersächsisches Finanzgericht, vilken ånyo hade att pröva tvisten, beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen.

"1) Skall avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, för det fall den skattskyldiga personen samtidigt driver en yrkesmässig verksamhet och en privat verksamhet, fastställas med hänsyn till förhållandet mellan de beskattningsbara transaktioner som är skattepliktiga, å ena sidan, och de beskattningsbara transaktioner som är undantagna från skatteplikt, å andra sidan, eller skall avdrag för ingående mervärdesskatt endast medges då de kostnader som är förenade med emission av aktier och tysta andelar hänförs till den ekonomiska verksamheten i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet?

2) För det fall det endast är tillåtet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt då de kostnader som är förenade med emissionen av aktier och tysta andelar hänförs till den ekonomiska verksamheten, skall den ingående mervärdesskatten delas upp i en del som avser yrkesmässig verksamhet och en del som avser privat verksamhet enligt en så kallad fördelningsnyckel som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts, eller skall en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags transaktioner som har genomförts anses objektiv i analogi med artikel 17.5 i sjätte direktivet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Yttranden som har inkommit till domstolen

18 Securenta har hävdatt att all ingående mervärdesskatt som avser kostnader som har ett samband med anskaffandet av kapital skall vara avdragsgill, eftersom en emission av aktier tjänar till att öka ett bolags ekonomiska resurser till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet. För att bestämma omfattningen av avdragsrätten måste förhållandet mellan de beskattningsbara transaktioner som är skattepliktiga, å ena sidan, och de beskattningsbara transaktioner som är undantagna från skatteplikt, å andra sidan, fastställas.

19 Den tyska regeringen anser att avdrag för ingående mervärdesskatt endast kan medges i den mån de kostnader som är förenade med emission av aktier och av tysta andelar hänförs till en yrkesmässig verksamhet. Den tyska regeringen har anfört att i målet vid den nationella domstolen har en del av det sålunda anskaffade kapitalet använts på områden på vilka det inte bedrevs någon yrkesmässig verksamhet, nämligen förvärv av andelar i bolag. Därför skall det, med användning av en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts, ske en uppdelning av den ingående mervärdesskatten mellan den verksamhet som är yrkesmässig och den verksamhet som är privat.

20 Den portugisiska regeringen har gjort gällande att den ingående mervärdesskatten endast är avdragsgill om den avser transaktioner som har genomförts inom ramen för en yrkesmässig verksamhet och att en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts är den lämpligaste metoden för att dela upp den ingående mervärdesskatten.

21 Förenade kungarikets regering har påpekat att den andel av de allmänna ingående kostnaderna som har samband med en icke-ekonomisk verksamhet inte ingår i beräkningen av avdraget för ingående mervärdesskatt. Förenade kungarikets regering anser att metoden för att dela upp den ingående mervärdesskatten inte regleras i bestämmelserna i sjätte direktivet, utan den kan fastställas av medlemsstaterna efter eget skön.

22 Europeiska gemenskapernas kommission har anfört att den skattemässiga behandlingen av en yrkesmässig verksamhet är beroende av huruvida det föreligger någon omständighet som medför rätt till undantag från skatteplikt. Transaktioner avseende värdepapper är undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt, men tillhandahållande av fast egendom kan, i förekommande fall, beskattas. Under sådana omständigheter ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva vilka slags verksamheter som Securenta bedriver. Kommissionen har förordnat att en fördelningsnyckel skall användas som tar hänsyn till vad som är kännetecknande för investeringen och som är tillräckligt sofistikerad för att avspegla den ekonomiska verkligheten.

Domstolens svar

Prövning av den första tolkningsfrågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i hur avdragsrätten för ingående mervärdesskatt skall bestämmas när en skattskyldig person samtidigt bedriver ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet.

24 Domstolen erinrar om att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattessystemet, att den i princip inte kan inskränkas och att den gäller för hela den ingående skatten (se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Supergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfria m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43).

25 Det avdragssystem som inrättas genom sjätte direktivet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska

verksamhet inte till någon del belastar denne. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar sålunda en neutralitet beträffande skattebördan, oavsett de syften och resultat som eftersträvas med den aktuella verksamheten (se dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 15 januari 1998 i mål C?37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I?1, punkt 15, och av den 21 februari 2006 i mål C?223/03, University of Huddersfield, REG 2006, s. I?1751, punkt 47).

26 Det framgår av de uppgifter som har lämnats av den hänskjutande domstolen att Securenta bedriver verksamhet av tre slag. För det första icke-ekonomisk verksamhet, vilken inte omfattas av sjätte direktivet. För det andra ekonomisk verksamhet, vilken omfattas av sjätte direktivet men är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt. För det tredje ekonomisk verksamhet som är skattepliktig. Frågan är således om, och i vilken utsträckning, en sådan skattskyldig person har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som avser kostnader som inte kan knytas till en bestämd verksamhet i efterföljande omsättningsled.

27 Beträffande kostnader som har uppstått i samband med en emission av aktier eller atypiska tysta andelar konstaterar domstolen att för att den ingående mervärdesskatten som avser en sådan transaktion skall vara avdragsgill krävs det att dessa kostnader utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner i efterföljande omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger (se dom av den 22 februari 2001 i mål C?408/98, Abbey National, REG 2001, s. I?1361, punkt 28, av den 27 september 2001 i mål C?16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I?6663, punkt 31, och av den 8 februari 2007 i mål C?435/05, Investrand, REG 2007, s. I?1315, punkt 23).

28 Den ingående mervärdesskatt som avser de kostnader som är förenade med emission av aktier och av atypiska tysta andelar kan därför endast vara avdragsgill om det kapital som sålunda anskaffats har använts i vederbörandes ekonomiska verksamhet. Domstolen har nämligen slagit fast att det avdragssystem som inrättats genom sjätte direktivet avser all ekonomisk verksamhet som bedrivs av en skattskyldig, oavsett de syften och resultat som eftersträvas med den aktuella verksamheten, under förutsättning att verksamheten i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se domen i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 44, dom av den 8 juni 2000 i mål C?98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I?4177, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 24).

29 I målet vid den nationella domstolen var de kostnader som har samband med de tjänster som utfördes vid emissionen av aktier och finansiella andelar inte uteslutande hänförliga till ekonomisk verksamhet som bedrivits av Securenta i efterföljande omsättningsled, vilket har påpekats av den nationella domstolen. Kostnaderna utgjorde således inte en del av de enda kostnadskomponenter som ingick i priset för transaktionerna beträffande nämnda verksamhet. Om däremot så hade varit fallet, hade de berörda tjänsterna haft ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges ekonomiska verksamhet (se domen i de ovannämnda målen Abbey National, punkterna 35 och 36, och Cibo Participations, punkt 33). Det framgår emellertid av handlingarna i målet att Securentas kostnader för de ekonomiska transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i vart fall till en viss del hänförde sig till den icke-ekonomiska verksamhet som bedrevs.

30 Det kan emellertid inte medges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som avser en skattskyldig persons kostnader om mervärdesskatten avser verksamhet som inte omfattas av sjätte direktivet på grund av att den inte utgör ekonomisk verksamhet.

31 Den första tolkningsfrågan skall således besvaras på följande sätt. När en skattskyldig person samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet, vilken är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, och icke-ekonomisk verksamhet, vilken inte omfattas av sjätte direktivet, kan det

endast medges avdrag för den mervärdesskatt som avser kostnader som har samband med emission av aktier och atypiska tysta andelar i den utsträckning som dessa kostnader går att hänföra till en ekonomisk verksamhet som bedrivs av den skattskyldige i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.

Prövning av den andra tolkningsfrågan

32 För det fall det endast medges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i den utsträckning som den skattskyldiga personens kostnader avser ekonomisk verksamhet, har den nationella domstolen ställt sin andra tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida det vid uppdelningen av den mervärdesskatt som avser kostnaderna skall användas en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts eller en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags transaktioner som har genomförts i analogi med artikel 17.5 i sjätte direktivet.

33 Domstolen konstaterar att det inte finns några bestämmelser i sjätte direktivet som har till syfte att reglera de metoder eller kriterier som medlemsstaterna skall tillämpa när de antar bestämmelser som gör det möjligt att dela upp den ingående mervärdesskatten beroende på om de kostnader som skatten avser hänför sig till ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet. Såsom kommissionen har påpekat avser reglerna i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet den ingående mervärdesskatt som avser kostnader som uteslutande hänför sig till ekonomisk verksamhet, genom att det sker en uppdelning mellan den verksamhet som är skattepliktig, vilken medför rätt till avdrag, och den verksamhet som är undantagen från skatteplikt, vilken inte medför rätt till avdrag.

34 Mot denna bakgrund, och för att de skattskyldiga personerna skall kunna göra de beräkningar som är nödvändiga, ankommer det på medlemsstaterna att, med iakttagande av de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, fastställa de metoder och kriterier som är lämpliga i detta avseende.

35 Domstolen har slagit fast att när sjätte direktivet inte innehåller de uppgifter som är nödvändiga för att göra sådana beloppsmässiga beräkningar, är medlemsstaterna skyldiga att utöva sin befogenhet med beaktande av syftet med och systematiken i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 28).

36 De åtgärder som medlemsstaterna vidtar skall, såsom generaladvokaten har konstaterat i punkt 47 i sitt förslag till avgörande, i synnerhet iakttas den princip om skatteneutralitet på vilken det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar.

37 Medlemsstaterna skall således utöva sin skönsmässiga befogenhet på ett sådant sätt att det säkerställs att avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som är proportionell mot det belopp som hänför sig till de transaktioner som medför rätt till avdrag. Medlemsstaterna skall således se till att beräkningen av den proportionella andel som avser den ekonomiska verksamheten respektive den icke-ekonomiska verksamheten på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.

38 Det skall tilläggas att medlemsstaterna, vid utövandet av denna skönsmässiga befogenhet, är behöriga att, i förekommande fall, antingen använda sig av en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts eller av en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags transaktioner som har genomförts, eller av en annan lämplig fördelningsnyckel. De är därvid inte skyldiga att begränsa sig till en av dessa metoder.

39 Den andra tolkningsfrågan skall således besvaras på följande sätt. Fastställandet av

metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke?ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Vid utövandet av sin skönsmässiga befogenhet skall medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.

Rättegångskostnader

40 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **När en skattskyldig person samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet, vilken är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, och icke?ekonomisk verksamhet, vilken inte omfattas av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, kan det endast medges avdrag för den mervärdesskatt som avser kostnader som har samband med emission av aktier och atypiska tysta andelar i den utsträckning som dessa kostnader går att hänföra till en ekonomisk verksamhet som bedrivs av den skattskyldige i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet 77/388.**
- 2) **Fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke?ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet 77/388 faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Vid utövandet av sin skönsmässiga befogenhet skall medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet 77/388 och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.