

62001C0442

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Ruiz-Jarabo Colomer 6 päivänä helmikuuta 2003. - KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR vastaan Finanzamt Charlottenburg. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesfinanzhof - Saksa. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Soveltamisala - Palvelujen tarjoaminen vastiketta vastaan - Yhtiömiehen ottaminen henkilöyhtiöön rahapanoksen suorittamista vastaan. - Asia C-442/01.

Oikeustapauskokoelma 2003 sivu I-06851

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1. Tässä ennakkoratkaisupyyntömenettelyssä Bundesfinanzhof (Saksan ylin veroasioita käsittelevä oikeusaste) on esittänyt kysymyksiä kuudennen arvonlisäverodirektiivin (jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan ja 19 artiklan 2 kohdan tulkinnasta.

2. Tämä saksalainen tuomioistuin kysyy sitä, kuuluuko vastikkeellisen suorituksen käsitteen, jota ensin mainitussa säännöksessä käytetään, alaan uuden yhtiömiehen ottaminen henkilöyhtiöön rahapanosta vastaan. Siltä varalta, että tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, se kysyy, onko kyse kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetusta liitännäisestä liiketoimesta, joka voidaan jättää ottamatta huomioon veronvähennyksen suhdelukua laskettaessa.

I Tosiseikat, oikeudenkäynti pääasiassa ja ennakkoratkaisukysymys

3. KapHag Renditefonds (jäljempänä KapHag) on siviiliyhtiö, jonka yhtiömiehinä ovat LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH, LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (jäljempänä LOGOS 1 ja LOGOS 2) ja kolme luonnollista henkilöä Moegelin, Tiemann ja Mehnert.

4. Yhtiön tavoitteena on Berliinissä sijaitsevan kiinteistön vuokraoikeuden hankkiminen ja kiinteistön rakentaminen sekä niiden kiinteistöllä jo olevien rakennusten säilyttäminen, jotka muodostavat osan kauppakeskuksesta. Yhtiötä hoidetaan geschlossener Immobilienfonds -muodossa (suljettu kiinteistörahasto).

5. Yhtiömieheksi pääsy yhtiöön edellytti 38 402 000 Saksan markan (DEM) suuruisen käteispanoksen ja tämän perusteella lasketun viiden prosentin agion suorittamista.

6. Aluksi KapHagissa oli ainoastaan kaksi osakasta, LOGOS 1 ja LOGOS 2, jotka perustivat vuokraoikeuden. Moegelin ja Tiemann tulivat yhtiömieheksi KapHagiin 2.8.1991.

7. Mehnert ilmoitti 12.11.1991 halukkuudestaan päästä yhtiömieheksi edellytettyä rahasummaa vastaan.

8. Yhtiön asianajaja Severin esitti 19.12.1991 laskun antamansa oikeudellisen neuvonnan perusteella. Lasku oli määrältään 75 000 DEM ja siihen liittyi 10 500 DEM:n suuruinen arvonlisävero.

9. KapHag vähensi vuoden 1991 arvonlisäveroilmoituksessaan tämän veron, mutta Finanzamt Charlottenburg hylkäsi 17.2.1998 tekemällään päätöksellä vähennyksen vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 15 §:n 2 momentin ja 4 §:n 8 kohdan f alakohdan nojalla. Päätös vahvistettiin hallinnollisessa muutoksenhaussa ja Finanzgericht Berlinin tuomiolla.

10. Finanzgericht katsoi, että vastakkaisilla suorituksilla KapHag siirsi uudelle yhtiömiehelle osuuden yhtiöstä, eli kyseessä oli liiketoimi, joka on UStG:n 4 §:n 8 kohdan f alakohdan mukaan verovapaa, ja tukeutui Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöön, jonka mukaan yhtiömiehen ottaminen avoimeen yhtiöön on verovapaa toimi. Finanzgerichtin mukaan tämän lain 15 §:n 4 momentissa tarkoitettua suhteellista vähennystä ei voida asiassa tehdä, koska asianajajan palvelut koskivat yksinomaan uusien yhtiömiesten hankkimista.

11. KapHag ei tyytynyt tämän tuomioistuimen tuomioon ja teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin. Valituksensa tueksi se vetosi siihen, ettei se ole avoin yhtiö, joten yhtiömiehen ottaminen, josta oli kysymys Mehnertin tapauksessa, on veronalainen liiketoimi ja että asianajajan suorittamat palvelut eivät koskeneet ainoastaan sitä, millä tavoin tämä uusi yhtiö mies saataisiin yhtiöön, vaan asianajajan palveluja käytettiin myös sellaisten myöhemmin suoritettujen luovutustoimien yhteydessä, jotka ovat veronalaisia.

12. Bundesfinanzhof katsoo, että yhtiötä perustettaessa tai uutta yhtiömiestä otettaessa rahapanosta tai luontoissuoritusta vastaan henkilöyhtiö suorittaa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelun. Esillä olevassa tapauksessa se katsoo kuitenkin, että tämä kanta voidaan asettaa kyseenalaiseksi, jos otetaan huomioon, että yhtiömiehen ottaminen ei toteutunut oikeudellisen henkilön kanssa tehdyn kahdenvälisen sopimuksen nojalla vaan yhtiömiesten välillä tehdyn yhtiösopimuksen perusteella. Näiden epäilyjen poistamiseksi se on esittänyt 27.9.2001 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"Kun henkilöyhtiö ottaa uuden yhtiömiehen rahapanosta vastaan, suorittaako henkilöyhtiö uudelle yhtiömiehelleen direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelun?"

13. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa tähän kysymykseen myöntävästi, ennakkoratkaisupyyntönsä esittänyt tuomioistuin katsoo, että suoritus pitäisi katsoa verovapaaksi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan säännösten mukaisesti, minkä vuoksi se pohtii, onko kyseessä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettu liitännäinen toimi. Tämän selvittämiseksi se pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan seuraavan kysymyksen:

"Onko tässä tapauksessa kyse direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetusta liitännäisestä liiketoimesta, ja voiko verovelvollinen vedota tähän direktiivin säännökseen, jonka perusteella ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista tällaisten liitännäisten liiketoimien osalta?"

II Oikeudenkäynti yhteisöjen tuomioistuimessa

14. Komissio ja KapHag ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa tarkoitetussa määräajassa.

15. Kirjalliseen menettelyyn osallistuneista kukaan ei ole halunnut esittää suullisia huomautuksia. Saksan hallitus, joka ei osallistunut suulliseen menettelyyn, on kuitenkin halunnut tulla kuulluksi, minkä vuoksi yhteisöjen tuomioistuin päätti pitää suullisen käsittelyn.

16. Saksan hallitus ja komissio esittivät suulliset huomautuksensa 15.1.2003 pidetyssä istunnossa.

III Kuudennen direktiivin säännökset, joilla on merkitystä esillä olevassa asiassa

17. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa kuvataan verotettavat toimet seuraavasti:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

2. - - ."

18. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvollinen siten, että sillä tarkoitetaan

"1. - - jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta".

19. Taloudellinen toiminta, josta tässä on kyse, määritellään tämän artiklan 2 kohdan mukaan seuraavasti:

" - - 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."

20. Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään verovapaista liiketoimista. Tämän säännöksen B kohdan d alakohdan 5 alakohta on merkityksellinen esillä olevan ennakkoratkaisukysymyksen kannalta. Sen mukaan verosta vapautetaan

"liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan

- tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja,

- 5 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita".

21. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1, 2, 3 ja 5 kohdassa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta 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;

b) - - .

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

- -

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1-5 alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.

- -

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista. - - "

22. Tässä säännöksessä säädetään vähennyksen suhdeluvun laskemisesta seuraavaa:

"1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

- osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

- nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. Jos jäsenvaltiot käyttävät hyväkseen 20 artiklan 5 kohdan mukaista mahdollisuutta olla vaatimatta oikaisua investointitavaroiden osalta, ne voivat sisällyttää näiden tavaroiden luovutuksesta saadun tuoton vähennyksen suhdeluvun laskelmaan.

3. - - "

IV Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

23. Bundesfinanzhof haluaa tietää, onko uuden yhtiömiehen ottaminen henkilöyhtiöön rahapanosta vastaan arvonlisäveron alainen liiketoimi, sillä jos se ei ole, ei asianajaja Severinin laskuttamaa veroa voida vähentää kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan säännöksiin perustuvan vastakohtaispäätelmän nojalla.

24. Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus on perustettava toteamukseen, joka on ilmeisyydestään huolimatta mainittava: yhteisöjen lainsäätäjän tarkoituksena on ollut, että kaikista sellaisista jäsenvaltioiden alueella tehdyistä vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kannetaan arvonlisäveroa, jotka liittyvät kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudellisen toiminnan harjoittamiseen jo siksikin, että kyseessä on yleinen kulutukseen kohdistuva vero.

25. Niiden liiketoimien määrittelemiseksi, joista kannetaan arvonlisäveroa, on ensin määriteltävä verovelvollinen, mikä puolestaan edellyttää kuudennen direktiivin rakenteen vuoksi taloudellisen toiminnan käsitteen rajaamista.

26. Käsite on hyvin laaja. Se kattaa kaikki tavaroiden tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suorittamisen siitä riippumatta kuka ne suorittaa tai mikä on niiden oikeudellinen muoto. Ratkaisevaa on se, että tavoitteena on jatkuvaluonteinen tulonhankinta toiminnan tuloksista riippumatta. Käsitteen objektiivisuus johtuu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteesta. Määritelmän laajuuteen ja sen objektiivisuuteen perustuva kaksitahoinen näkemys on hiljattain uudelleen vahvistettu yhteisöjen tuomioistuimen tuomioissa, jotka koskivat moottoritiemaksujen perinnässä sovellettavia sääntöjä.

27. Käsitteen määritelmää on lähestytty myös käänteisesti. Näin pelkästään sitä, että omistaja käyttää omistusoikeuttaan, ei sellaisenaan ole pidetty taloudellisena toimintana. Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei riittäväksi ole katsottu pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa tai hallussapitoa, koska se ei ole sellaista omaisuuden hyödyntämistä, jonka tarkoituksena on jatkuvaluonteinen tulonsaanti, koska mahdollinen osinko johtuu yksinomaan omaisuuden omistamisesta. Poikkeuksena tästä on kuitenkin tilanne, jossa on kyse suorasta tai välillisestä osallistumisesta yhtiön hallintoon, jolloin toimi voi olla veronalainen, unohtamatta sitä, että osuuksien omistajan käyttäessä osakkeenomistukseen tai yhtiömiehen asemaan perustuvia oikeuksiaan, ei kyse ole tällaisesta hallintoon osallistumisesta.

28. Koska yhtiöosuuksien hankkiminen ei sellaisenaan ole taloudellista toimintaa, ei sitä ole myöskään yhtiöosuuden luovuttaminen.

29. Suoritusten vaihdon vastavuoroisuus on tässä olennaista. Tämän ajatuksen avulla edellä mainittu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö pääsee täyteen merkitykseensä. Veronalaista on esimerkiksi se, että omistaja luovuttaa kolmannelle kiinteistön hallintaoikeuden, kun luovutus tapahtuu vastiketta vastaan.

30. Samasta syystä holding-yhtiöllä, jonka toiminta rajoittuu osuuksien hankkimiseen muista yrityksistä, ei ole oikeutta vähentää suorittamaansa arvonlisäveroa, koska se ei ole arvonlisäverovelvollinen, sillä vastasuorituksen puuttuessa sen ei voida katsoa harjoittavan taloudellista toimintaa kuudennessa direktiivissä tarkoitettulla tavalla tai kun se saa osinkoja, jotka jäävät näin yhteisön säännöksillä perustetun vähennysjärjestelmän ulkopuolelle. Tällaisissa tilanteissa on kyse ainoastaan omaisuuden hoidosta. Omaksuttu kanta on ollut sama obliigaatioiden hankkimisen ja omistamisen osalta sekä osakkeiden tai muiden arvopaperien myynnin tai siirron osalta, kun tavoitteena on osinkojen ja pääomatulojen maksimointi käytettäväksi lääketieteellisen tutkimuksen tukemiseen.

31. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu taloudellinen toiminta ei ole kyseessä myöskään silloin kun osakkuuteen yhtiössä ja näin oikeuteen saada osinkoa tai yhtiön toiminnan

tuottamaa voittoa liittyy suora tai välillinen osallistuminen yhtiön hoitoon, jos yritykseen sijoitetuista summista saatu tuotto ei ole hoidosta saatu vastasuoritus, eli jos toimien ja saadun vastasuorituksen välillä ei ole välitöntä yhteyttä. Sitä vastoin silloin kun tämäntyyppinen side on olemassa, jos sijoitukset, joista tuotto saadaan perustuvat asiakkaiden suorittamiin summiin vastikkeeksi maksullisista palvelusuorituksista, ja jotka ovat näin ollen veronalaisia (isännöintiyrityksen palvelut), myös tällaisista tuotoista on kannettava arvonlisävero.

32. Tästä seuraa, että sen ongelman selvittäminen, jonka ratkaisua kansallinen tuomioistuin pyytää, edellyttää, että yhteisöjen tuomioistuin tutkii ensin sen oikeussuhteen oikeudellisen luonteen, joka on henkilöyhtiön ja uuden yhtiömiehen välillä, kun yhtiömieheksi pääsy edellyttää rahamääräistä suoritusta yhteisölle, jonka osakkaaksi henkilö haluaa.

33. Epäilystä ei ole siitä, että yhtiömieheksi pyrkivä luovuttaa omaisuuttaan ja ettei yhtiömieheksi ottaminen ole tämän vastasuoritus, tai vastaavasti myöskään siitä, että osallistumisessa yhtiöön ei ole kyse palvelun suorittamisesta, jonka välityksellä yhteisö tarjoaa uudelle yhtiömiehelle taloudellisen edun.

34. On mahdotonta yhtyä Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöön, johon ennakkoratkaisupyyntönsä on viitattu ja jonka mukaan henkilöyhtiön perustajajäsen saa oikeuksia panoksensa vastineeksi, ja näin kyse on uuden yhteisön vastikkeellisesta suorituksesta, josta kannetaan arvonlisävero.

35. Henkilöyhtiön perustaminen (yhtiösopimus perustamistoimena) tai uusien jäsenten ottaminen siihen (sopimuksen muuttaminen) muodostavat sopimuksen, jolla eri henkilöt (luonnolliset ja oikeushenkilöt) perustavat organisaation, jolle oikeusjärjestyksessä tunnustetaan kelpoisuus tehdä oikeustoimia, laajentavat sitä tai muuttavat sen subjektiivisia perusteita. On totta, että yhtiömiehet sitoutuvat välisellään sopimuksella sijoittamaan kukin panoksia, jotka voivat olla joko tavaroita tai palveluita, päästäkseen yhteiseen tavoitteeseensa, eli saadakseen voittoa. Tällaisen tavoitteen osana ei kuitenkaan ole, tarkasteltiinpa sitä kuinka löyhästi tahansa, yhteisön arvonlisäverosäätelyn perustana oleva vastikkeellinen suoritus, joka tapahtuisi kahdenvälisessä oikeussuhteessa. Kuten edellä lainatussa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, kyse voi korkeintaan olla voiton saantiin liittyvästä odotuksesta, joka perustuu henkilön omistusoikeuteen sellaiseen osaan yhtiöstä, joka on hankittu omaisuussijoituksella, eikä suinkaan vastikkeen saamiseen tästä sijoituksesta.

36. Yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi siis vastata Bundesfinanzhofin ensimmäiseen kysymykseen, että silloin kun henkilöyhtiö ottaa yhtiömiehen rahapanosta vastaan, se ei suorita kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua. Kyse ei siis ole verollisesta liiketoimen suorittamisesta.

37. Tätä kantaa ei voi kyseenalaistaa myöskään se, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa arvonlisäverosta vapautetaan muun muassa yhtiöosuuksiin liittyvät liiketoimet, eli säädetään poikkeuksesta, joka edellyttää veronalaisuutta. Tästä säännöksestä ei voida johtaa, että yhtiöosuuden hankinta on aina ja kaikissa tapauksissa verollista.

38. Liiketoimi on verovapaa silloin, kun verollisuutta koskevat yksityiskohtaiset edellytykset täyttyvät, mutta vero jätetään lainsäätäjän nimenomaisesta päätöksestä kantamatta. Muussa tapauksessa ei voida puhua verovapaudesta vaan ainoastaan siitä, ettei kyseessä ole verollisuus. Tämä merkitsee siis sitä, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vapautus ei edellytä, että kaikki siinä tarkoitettuihin arvopapereihin liittyvät liiketoimien luokat ovat verollisia, vaan että ne tällaisia arvopapereita koskevat liiketoimet, jotka ovat verollisia, koska ne täyttävät kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ja 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettut edellytykset, vapautetaan veron suorittamisesta.

39. Tässä ratkaisuehdotuksessa omaksutun kannan ja kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan välillä ei siis ole ristiriitaa. Yhteisöjen tuomioistuin on ymmärtänyt

kysymyksen näin katsoessaan, että säännöksen mukaan on selvää, että on olemassa liiketoimia, jotka koskevat osakkeita, yhtiöiden tai yhteenliittymien osia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ja jotka voivat kuulua arvonnäköveron soveltamisalaan, aivan kuin on olemassa muita, kuten esillä olevassa asiassa kyseessä oleva liiketoimi, jotka jäävät sen ulkopuolelle.

40. Saksan hallituksen edustajan istunnossa esittämää tulkintaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdasta on vaikea ymmärtää. Hänen mukaansa säännöksessä on omaksuttu kanta, jonka mukaan yhtiön liiketoimet, kuten asiassa kyseessä oleva liiketoimi, ovat verollisia, koska jäsenvaltioilla on valta päättää, että panoksen sijoittamista yhtiöön ei pidetä tavarantoimittajana. Tämän säännöksen osalta tilanne on sama kuin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan osalta. Se, että jäsenvaltiot voivat jättää kyseisen käsitteen ulkopuolelle mainitut omaisuuden siirrot, ei merkitse ainakaan ehdottomasti sitä, että panoksen sijoittaminen yhtiöön olisi tämän yhteisön säännöksen 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavarantoimittajana.

41. Saksan hallituksen kantaa ei tue myöskään yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-23/98, Heerma, 27.1.2000 antama tuomio, jossa todetaan, että yhtiömies, joka vuokraa kiinteää omaisuutta siviiliyhtiölle, jonka osakas se on, harjoittaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua itsenäistä toimintaa. Tästä ei seuraa, että uuden yhtiömiehen ottaminen henkilöyhtiöön rahapanosta vastaan olisi verollinen liiketoimi. Kyseessä on kaksi eri toimintaa, joilla ei ole mitään tekemistä toistensa kanssa. Toinen niistä liittyy tulemiseen osaksi yhtiötä ja toinen kiinteän pääoman hoitoon, jonka ainoana erityispiirteensä on se, että oikeushyvä käyttöoikeuden ja tuoton luovuttaja ei ole kolmas henkilö vaan yhteisön jäsen, joka toimii tässä yhteydessä aivan kuten kolmas.

B Toinen ennakkoratkaisukysymys

42. Jos yhteisöjen tuomioistuin noudattaa ehdotusta vastaukseksi Bundesfinanzhofin ensin esittämään kysymykseen, toisen kysymyksen käsittely on turhaa.

43. Siis myöskin siinä tapauksessa, että yhtiömiehen ottamista henkilöyhtiöön rahapanosta vastaan pidettäisiin arvonnäköverollisena, olisi toisen kysymyksen tarkastelu turhaa, koska tämä toimi olisi vapautettava verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla, kuten Bundesfinanzhof on ennakkoratkaisupyyntönsä itse todennut.

44. Näin ollen sen selvittäminen, onko pääasiassa kyse liitännäisestä toimesta, johon viitataan kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä, ei vaikuta riita-asian ratkaisuun, minkä vuoksi saksalaisen tuomioistuimen esittämä kysymys on merkityksetön.

45. Yhteisöjen arvonnäköverosääntelyä johtava neutraliteettiperiaate edellyttää, että verovelvollinen voi vähentää verollisessa liiketoiminnassaan ostamista tavaroista ja palveluista aikaisemmin suoritettut verot. Veroja maksettaessa tämä vaatimus toteutuu niin, että aikaisemmissa vaiheissa tavaroista ja palveluista maksetut verot voidaan vähentää. Tämän periaatteen soveltamisesta seuraa vähennyksien osalta ensiksikin, että vähennyksen objektiivinen sisältö on voitava ulottaa verovelvollisen verolliseen toimintaan. Toisin sanoen vähennysmekanismia on käytettävä siten, että sen soveltamisala vastaa verovelvollisen liiketoimien alaa.

46. Silloin kun verovelvollinen toimii loppukäyttäjänä ja hankkii tavaroita tai käyttää palveluja yksityisiin tarpeisiinsa, ei sillä ole vähennysoikeutta, ja silloin kun se käyttää ne verollisissa liiketoimissaan, se saa veroedun edellyttäen, että ne on tarkoitettu käytettäväksi tällä tavoin.

47. Edellä esitetyt seikat selittävät kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan. Niistä tavaroista ja palveluista, jotka verovelvollinen on hankkinut suorittaakseen sekä sellaisia toimia, joiden osalta on olemassa vähennysoikeus, että toimia, joihin ei liity tällaista oikeutta, suoritettu arvonnäkövero voidaan vähentää ainoastaan ensin mainittujen toimien osalta. Veron kohdistuminen lasketaan suhdelukuna, jonka osoittajana on vuotuisen liikevaihdon arvonnäköveroton kokonaismäärä, joka

muodostuu arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista, ja nimittäjänä verovelvollisen toteuttamien liiketoimien kokonaismäärä samalta ajanjaksolta samoin poikkeuksin, ne liiketoimet mukaan lukien, jota eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan mukaan liitännäisiä toimia ei oteta huomioon kummassakaan jakolaskun tekijässä. Tämänkin säännöksen tarkoituksena on turvata yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraliteetti.

48. Säännös, jota toinen ennakkoratkaisukysymys koskee, on osa kuudennen direktiivin vähennysjärjestelmää. Jotta sitä voitaisiin soveltaa, on vähennysoikeuden pitänyt syntyä ja 17 artiklan 1 ja 2 kohdan säännösten mukaan näin on vain silloin, kun kannettava vero liittyy sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankkimiseen, jotka käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Jos sitä vastoin tavarat ja palvelut liittyvät verottomiin toimiin tai ne ovat verovapaita, ei veroa kerry eikä vähennysoikeutta synny. Vähennysoikeus syntyy vain silloin, kun on olemassa veronsuoritusvelvollisuus, johon sitä voidaan soveltaa. Tämän osoituksena on suoraan direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b ja c kohta, jossa poikkeusluonteisesti sallitaan sellaisten verojen vähentäminen, jotka on suoritettu tiettyihin määrättyihin verottomiin liiketoimiin, kuten 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin käytettyjen tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä, silloin kun kyse on yhteisön ulkopuolelle vietäviin tavaroihin välittömästi liittyvistä tavaroista tai palveluista tai kun tällaisen tavarantoimittajan on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle.

49. Edellä mainitussa asiassa C-4/94, BLP Group antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että lukuun ottamatta ensimmäisessä ja kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädettyjä poikkeustapauksia, kun verovelvollinen suorittaa palveluita toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä verovapaaseen liiketoimeen, viimeksi mainitulla ei ole oikeutta vähentää niistä maksettavaa veroa silloinkaan, kun verovapaan liiketoimen lopullisena päämääränä on veronalaisen liiketoimen suorittaminen.

50. Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että yhtiömiehen ottaminen henkilöyhtiöön rahapanosta vastaan jää joka tapauksessa arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, minkä vuoksi pääasiassa ei ole vähennysoikeutta veroista, jotka on suoritettu yhtiöön osakkaaksi tulemistä koskevista palveluista. Näin ollen suhdelukusääntöä ja kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä olevaa sääntöä ei voida soveltaa kyseisessä asiassa, minkä vuoksi Bundesfinanzhofin toinen kysymys jää vaille kohdetta.