

62001C0442

Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 6 februari 2003. - KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR mot Finanzamt Charlottenburg. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Tillämpningsområde - Tillhandahållande av tjänster mot vederlag - Ny bolagsman som i utbyte mot kapitalinsats får inträda i ett bolag i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga. - Mål C-442/01.

Rättsfallssamling 2003 s. I-06851

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. De oklarheter som Bundesfinanzhof (högsta rättsliga instans i skattemål i Tyskland) anser föreligger i förevarande mål om förhandsavgörande rör tolkningen av artiklarna 2.1 och 19.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Den tyska domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida det i förstnämnda bestämmelse förekommande begreppet tillhandahållande som sker mot vederlag, omfattar att en ny bolagsman i utbyte mot kapitalinsats får inträda i ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder. För det fall domstolens första fråga besvaras jakande önskar domstolen få klarhet i huruvida det är fråga om en av de kringtjänster som det hänvisas till i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet, och som följaktligen skall undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen skatt.

I - Omständigheterna, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

3. KapHag Renditefonds (nedan kallat KapHag) är ett enkelt bolag (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) vars bolagsmän utgörs av LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH, LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (nedan kallade LOGOS 1 och LOGOS 2) samt tre fysiska personer med efternamnen Moegelin, Tiemann och Mehnert.

4. Bolagsändamålet utgörs av förvärv av en tomträtt (Erbbaurecht) till en tomt i Berlin och uppförande på denna tomt av några byggnader som utgör en enhet inom ett köpcentrum samt underhåll av dessa byggnader. Bolaget drivs som en sluten fond för investeringar i fast egendom.

5. En person som önskar inträda som bolagsman i bolaget måste betala 38 402 000 DEM, samt en agio på 5 procent.

6. Till en början hade KapHag endast två bolagsmän, LOGOS 1 och LOGOS 2, vilka var de som erhöll tomträtten. Moegelin och Tiemann inträdde som bolagsmän först den 2 augusti 1991.

7. Den 12 november samma år tillkännagav Mehnert sin avsikt att inträda som bolagsman i bolaget genom att erlagga det erforderliga beloppet.

8. Den 19 december 1991 fakturerade advokaten Severin klaganden ett arvodesbelopp på 75 000 DEM jämte mervärdesskatt med 10 500 DEM, för rättslig rådgivning.

9. KapHag gjorde avdrag för nämnda mervärdesskatt i sin mervärdesskattedeklaration för räkenskapsåret 1991. I beslut av den 17 februari 1998 vägrade emellertid Finanzamt Charlottenburg med stöd av 15 § andra stycket och 4 § punkt 8f i 1991 års Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelag, nedan kallad UStG) att medge avdraget. Beslutet fastställdes genom administrativt förfarande och senare även av Finanzgericht Berlin genom domstolsförfarande.

10. Sistnämnda domstol fann att KapHag genom utbyte av prestationer hade överlåtit en andel i bolaget till den nye bolagsmannen. Denna transaktion bedömdes enligt 4 § punkt 8f UStG vara skattefri. Domstolen beaktade i detta sammanhang Bundesfinanzhofs rättspraxis, enligt vilken upplåtelse av en andel i ett publikt bolag till en kommanditdelägare utgör en transaktion som är undantagen från skatteplikt. Enligt domstolen är det proportionella avdrag som föreskrivs i 15 § fjärde stycket i nämnda lag inte tillämpligt eftersom syftet med advokatens tjänster uteslutande var att finna nya bolagsmän.

11. Då KapHag ansåg att domen var felaktig överklagade bolaget till Bundesfinanzhof. Bolaget anförde till stöd för sina yrkanden att det inte utgör ett publikt bolag. Mehnerts betalning för sitt inträde i bolaget utgör därför en skattepliktig transaktion. Bolaget hävdade vidare att syftet med de tjänster som advokaten tillhandahållit inte uteslutande var att underlätta den nye bolagsmannens inträde, utan att de även användes för den senare uthyrningsverksamheten som var skattepliktig.

12. Enligt Bundesfinanzhof tillhandahåller ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, vid tidpunkten för dess bildande eller vid överlåtelsen av en bolagsandel till en ny bolagsman, mot betalning av en kontantinsats eller naturabetalning, en tjänst mot vederlag enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet. Bundesfinanzhof anser emellertid med avseende på den omtvistade frågan att denna framställning kan ifrågasättas, med hänsyn till att andelen inte överläts till bolagsmannen genom ett ömsesidigt avtal som undertecknats av den juridiska personen, utan med stöd av bolagsavtalet som slutits mellan bolagsmännen. För att få klarhet i detta ställde Bundesfinanzhof den 27 september 2001 följande fråga till EG-domstolen:

"När ett bolag, i vilket bolagsmännen är begränsat ansvariga för bolagets skulder, låter en bolagsman inträda i bolaget mot betalning av en kontantinsats, tillhandahåller då bolaget en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388/EEG?"

13. Den hänskjutande domstolen anser att om den första frågan besvaras jakande, skall tillhandahållandet av tjänsten undantas från beskattning med stöd av artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet. Därmed uppstår frågan huruvida tillhandahållandet är en kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 andra meningen i nämnda bestämmelse. I syfte att utreda oklarheterna har den hänskjutande domstolen ställt följande fråga till EG-domstolen:

"Föreligger det i förevarande mål en kringtjänst och kan den skattskyldiga personen åberopa regleringen i artikel 19.2 andra meningen i direktiv 77/388/EEG enligt vilken denna typ av transaktioner inte medför att avdragsrätten bortfaller?"

II - Förfarandet vid domstolen

14. Kommissionen och KapHag har inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som anges i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

15. Ingen av dem som deltagit i det skriftliga förfarandet begärde att få yttra sig muntligen, men den tyska regeringen - som inte hade yttrat sig skriftligen - önskade att få avge ett muntligt yttrande, varför domstolen beslutade att hålla muntlig förhandling.

16. Förhandlingen hölls den 15 januari 2003, varvid nämnda regering och kommissionen framlade sina synpunkter.

III - Relevanta bestämmelser i sjätte direktivet

17. I artikel 2 beskrivs den beskattningsgrundande händelsen på följande sätt:

"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,

2. ..."

18. Med skattskyldig person avses enligt artikel 4.1 i följande:

"... varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat".

19. Dessa ekonomiska verksamheter omfattar enligt punkt 2 i samma artikel

"... 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."

20. I artikel 13 regleras undantag för transaktioner inom landets territorium. Artikel 13 B d punkt 5 är härvidlag av intresse. I denna föreskrivs nämligen att följande transaktioner skall undantas från skatteplikt:

"[T]ransaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av följande:

- Handlingar som representerar äganderätt till varor.

- Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3."

21. I artikel 17 bestäms när rätten att dra av mervärdesskatten uppkommer och vilken omfattning denna har. Punkterna 1, 2, 3 och 5 har följande lydelse:

"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) Mervärde[s]skatt 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) ...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärde[s]skatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för

...

c) Någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1-5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärde[s]skatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärde[s]skatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärde[s]skatten 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.

..."

22. I sistnämnda bestämmelse föreskrivs under rubriken "beräkning av avdragsgill andel" följande:

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

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärde[s]skatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärde[s]skatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärde[s]skatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärde[s]skatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a.

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 eller transaktioner som anges i artikel 13 B d. Då medlemsstater utnyttjar valmöjligheten enligt artikel 20.5 att inte kräva jämkning med avseende på anläggningstillgångar, kan de låta köpeskillingen vid avyttring av anläggningstillgångar ingå i den avdragsgilla andelen.

3. ..."

IV - Prövning av tolkningsfrågorna

A - Den första tolkningsfrågan

23. Bundesfinanzhof har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida förvärv av en andel i ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, genom en kapitalinsats är en mervärdesskattepliktig transaktion. I annat fall är nämligen den del som belöper på advokaten Severin inte avdragsgill, vilket följer av en motsatsvis tolkning av artikel 17.1 i sjätte direktivet.

24. EG-domstolen skall för sitt svar utgå från följande konstaterande, som trots att det är uppenbart inte får glömmas bort. Gemenskapslagstiftarens avsikt är att alla varor och tjänster som inom medlemsstaterna mot vederlag tillhandahålls i sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet skall vara mervärdesskattepliktiga. Det är nämligen fråga om en allmän konsumtionsskatt.

25. För att definiera de mervärdesskattepliktiga transaktionerna måste det fastställas vilka som är skattskyldiga, något som med hänsyn till tanken bakom sjätte direktivet kräver att begreppet ekonomisk verksamhet avgränsas.

26. Detta begrepp har stor räckvidd. Det omfattar alla led i tillverkning och distribution av varor, liksom tillhandahållande av tjänster oberoende av vem som utför dessa, och vilken rättslig form denna har. Den avgörande faktorn är att ändamålet består i att fortlöpande generera intäkter, oavsett resultat. Den objektiva innebörden av begreppet är ett krav som följer av neutralitetsprincipen i det gemensamma mervärdesskattesystemet. Denna tudelade uppfattning om definitionens räckvidd och dess objektivitet har nyligen prövats av EG-domstolen i domarna i målen avseende avgifter som erläggs på avgiftsbelagda motorvägar.

27. Bestämmelsen har också givits en negativ definition. En innehavare av en äganderätt som endast utövar denna bedriver således inte någon ekonomisk verksamhet enbart av den anledningen. Detta är skälet till att förvärv av bolagsandelar och innehav av dessa inte har ansetts utgöra sådan verksamhet i EG-domstolens rättspraxis, då det inte är fråga om att utnyttja en tillgång för att fortlöpande generera intäkter. En eventuell utdelning är nämligen uteslutande ett resultat av äganderätten. Med förbehåll för de rättigheter som följer av aktieinnehav eller bolagsmannaskap kan dock en transaktion som har en direkt eller indirekt inverkan på bolagets förvaltning i undantagsfall vara mervärdesskattepliktig.

28. Om förvärv av bolagsandelar inte i sig utgör en ekonomisk verksamhet utgör inte heller överlåtelse av andelarna sådan verksamhet.

29. Det ömsesidiga utbytet av prestationer är själva kärnan i detta begrepp. Hela EG-domstolens ovannämnda rättspraxis har denna innebörd. Till exempel är en fastighetsägares överlåtelse av en tomträtt till tredje man skattepliktig bara när detta sker mot betalning.

30. Av samma skäl har ett holdingbolag som i sin verksamhet endast förvärvar andelar i andra företag inte någon avdragsrätt för erlagd mervärdesskatt. Ett sådant bolag är nämligen inte skattskyldigt eftersom det inte kan anses bedriva någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet då det saknas motprestation. Avdragsrätt föreligger inte heller när nämnda bolag erhåller utdelning. Nämnda situationer omfattas alltså inte av det avdragssystem som föreskrivs i gemenskapsbestämmelserna. I dessa situationer är det endast fråga om egendomsförvaltning. Samma sak gäller i fråga om förvärv och innehav av obligationer, liksom i fråga om köp och överföring av aktier och andra värdepapper i syfte att maximera utdelningar och avkastning på kapital för att främja medicinsk forskning.

31. Inte ens när en direkt eller indirekt inverkan på förvaltningen av ett bolag fogas till delägarskapet i ett bolag, och följaktligen även till rätten att erhålla utdelning eller förmåner som följer av utnyttjandet av delägarskapet, förekommer någon "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Detta förutsätter att avkastningen på insatt kapital i

företaget inte utgör en motprestation för förvaltning eller, med andra ord, att det inte finns något direkt samband mellan nämnda handlande och den erhållna avkastningen. Om det å andra sidan finns ett sådant samband, om ränta beror på medel som erhållits från klienter inom ramen för tillhandahållandet av tjänster mot vederlag - som alltså är skattepliktiga (fastighetsförvaltning) - är räntan mervärdesskattepliktig.

32. För att lösa frågan som den hänskjutande domstolen har ställt till EG-domstolen krävs alltså att den rättsliga naturen hos förhållandet som uppstår mellan ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, och en ny bolagsman undersöks när bolagsmannen, för att få inträda i en sammanslutning, måste erlægga betalning till denna sammanslutning.

33. Jag tvivlar inte på något sätt på att den som avser att inträda i bolaget genomför en placering av sin egendom. Det bolagsmannaskap som denne erhåller utgör heller inte ett vederlag för placeringen. Ställningen som bolagsman uppnås inte heller genom att denne tillhandahåller tjänster för vilka han från bolaget erhåller en ekonomisk förmån.

34. Jag delar inte den uppfattning som framgår av Bundesfinanzhofs rättspraxis, vilken har återgivits i beslutet om hänskjutande, och enligt vilken den som bildat ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, skall anses ha erhållit rättigheter i utbyte mot sin insats varvid bolaget mot vederlag anses ha tillhandahållit en tjänst som är mervärdesskattepliktig.

35. Bildandet av ett sådant bolag (med bolagsavtalet som grundläggande rättshandling), eller upplåtelse av andelar i bolaget genom senare delägarskap (förnyelse av bolagsavtalet), utgör en överenskommelse varigenom flera personer (fysiska eller juridiska) bildar en organisation som av rättsordningen tillerkänns rättshandlingsförmåga respektive utvidgar eller ändrar bolagets delägarkrets. Visserligen förpliktar sig bolagsmännen genom denna överenskommelse att gemensamt tillskjuta medel som kan bestå i tillgångar eller tjänster, för att därigenom uppnå ett samfällt ändamål som vanligtvis avser att bolaget skall generera vinst. Oavsett hur vagt tanken om konsumtion mot vederlag inom ramen för ett ömsesidigt rättsförhållande utformas, vilket utgör grunden för gemenskapslagstiftningen avseende mervärdesskatt, ryms den inte i ett sådant ändamål. Det finns på sin höjd en förhoppning om att några av de förmåner som följer med äganderätten till en andel i bolaget, vilken förvärvats genom en tillgångsplacering, skall erhållas men inte att något vederlag skall erhållas för denna. Detta har också med all tydlighet påpekats av EG-domstolen i den rättspraxis som nämnts ovan.

36. Sammanfattningsvis föreslår jag att EG-domstolen, som svar på den första av Bundesfinanzhofs frågor, skall slå fast att ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som låter en ny bolagsman inträda i bolaget i utbyte mot en kapitalinsats, inte tillhandahåller en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Med andra ord genomför bolaget inte någon skattepliktig transaktion.

37. Detta påstående påverkas inte av den omständigheten att det i artikel 13 B d punkt 5 i nämnda gemenskapsrättsakt anges att bland annat transaktioner avseende andelar i bolag är undantagna från skatteplikt, vilket förutsätter att de i grunden är skattepliktiga. Av bestämmelsen framgår inte att förvärv av en andel i ett bolag alltid och i alla fall är mervärdesskattepliktig.

38. En transaktion är nämligen "undantagen" när den uppfyller de specifika villkoren för att vara skattepliktig och lagstiftaren trots detta beslutar att inte beskatta den. Utan dessa rekvisit kan man inte tala om undantag - det är då i stället fråga om en renodlad skattefrihet. Härmed avses att undantaget enligt nämnda bestämmelse inte förutsätter att alla slags transaktioner rörande värdepapper som avses i bestämmelsen är skattepliktiga. Transaktioner med dessa värdepapper är nämligen undantagna från beskattning med anledning av att värdepapperen i grunden är skattepliktiga då de uppfyller villkoren i artikel 2.1 jämförd med artikel 4.2 i sjätte direktivet.

39. Den lösning som jag föreslår strider alltså inte mot vad som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet. Så har EG-domstolen uppfattat saken. Den anser att nämnda bestämmelse visar att det finns transaktioner rörande aktier, andelar i bolag eller sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper som kan ingå i området där mervärdesbeskattning kan ske, men detta är också allt. Jag hävdar att det på samma sätt finns andra transaktioner, till exempel den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesbeskattningen.

40. Jag har svårt att förstå varför företrädaren för den tyska regeringen under förhandlingen åberopade artikel 5.8 i sjätte direktivet. Enligt företrädarens mening innehåller denna bestämmelse en bekräftelse på att sådana bolagstransaktioner som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är skattepliktiga, i den mån transaktionen ger utrymme för medlemsstaterna att anse att överföringar i form av insats i ett bolag inte utgör leverans av varor. Samma sak gäller i fråga om denna bestämmelse som i fråga om nämnda artikel 13 B d punkt 5. Den omständigheten att medlemsstaterna kan utesluta nämnda transaktioner från det anförda begreppet betyder inte att alla insatser i ett bolag i alla enskilda fall med säkerhet utgör en "varuleverans" i den mening som avses i artikel 2.1 i gemenskapslagstiftningen.

41. Den tyska regeringen har inte heller stöd för sin uppfattning i domen av den 27 januari 2000 i målet Heerma. Domstolen slog i denna dom fast att ett bolag som utarrenderar en fastighet till ett enskilt bolag, i vilket det äger andel, utövar självständig verksamhet i enlighet med artikel 4.1 i sjätte direktivet. Det följer inte av detta konstaterande att upplåtelse mot en kapitalinsats av andel i ett enkelt bolag till en ny bolagsman utgör en skattepliktig transaktion. Nämnda exempel avser två olika verksamheter som inte har med varandra att göra. Den ena gäller erhållande av bolagsmannaskap i bolaget och den andra gäller en åtgärd för förvaltningen av fast egendom, vars enda särdrag är att den som överlåter nyttjande- och avkastningsrätten inte är en tredje man, utan en delägare i bolaget, som under alla omständigheter i detta avseende agerar som utomstående.

B - Den andra tolkningsfrågan

42. Om domstolen följer mitt förslag avseende den första av Bundesfinanzhofs tolkningsfrågor, behöver den andra frågan inte prövas.

43. En sådan prövning skulle emellertid vara onödig även om upplåtelsen av en andel mot en kapitalinsats ansågs vara mervärdesskattepliktig, eftersom transaktionen, såsom Bundesfinanzhof självt har hävdat i sitt beslut om hänskjutande, då vore undantagen med stöd av artikel 13 B d 5 i sjätte direktivet.

44. För att avgöra förevarande tvist är det följaktligen meningslöst att fastställa huruvida målet vid den nationella domstolen rör någon av de kringtjänster som avses i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet, varför frågan som den tyska domstolen har ställt saknar betydelse.

45. Den neutralitetsprincip som styr gemenskapens mervärdesskattelagstiftning innebär ett krav på att den skattskyldige skall kunna dra av den del av skatten som har erlagts vid förvärv av varor och tjänster som används för dennes skattepliktiga transaktioner. Enligt principen måste mervärdesskatt som påförts varor eller tjänster i tidigare led vara avdragsgill när utgående

mervärdesskatt betalas in till staten. Den första konsekvensen av att nämnda princip tillämpas på avdragen är att dess objektiva omfattning måste "överensstämma" med omfattningen av den verksamhet som bedrivs av den skattskyldige som skall betala skatten. "Avdragsmekanismen" skall med andra ord kunna användas så "att dess tillämpningsområde motsvarar området för den näringsverksamhet" som den skattskyldiga personen bedriver.

46. När en skattskyldig handlar i egenskap av slutkonsument och förvärvar varor eller nyttjar tjänster för sitt privata bruk föreligger alltså inte någon avdragsrätt, och när varorna och tjänsterna används för skattepliktiga transaktioner uppkommer avdragsrätt endast till den del de används för dessa transaktioner.

47. Det ovan sagda förklarar bestämmelsen i artikel 17.5 i sjätte direktivet. När det gäller varor och tjänster som den skattskyldige använder utan åtskillnad för att genomföra såväl transaktioner som medför avdragsrätt som sådana som inte gör det, kan den ingående mervärdesskatten endast dras av i en proportion som motsvarar förstnämnda transaktioner. Denna proportionering görs med hjälp av ett bråk vars täljare består av kalenderårets totala omsättning, exklusive mervärdesskatt, avseende avdragsgrundande transaktioner. I nämnaren anges det totala beloppet för samtliga transaktioner som den skattskyldige har genomfört, exklusive mervärdesskatt, under motsvarande period. Sistnämnda belopp innefattar även sådana transaktioner som inte är avdragsgrundande. I enlighet med artikel 19.2 beaktas inte kringtjänster i någon av bråkets komponenter. Syftet med denna bestämmelse är också att neutraliteten i det gemensamma mervärdesskattesystemet skall säkerställas.

48. Den bestämmelse som den andra tolkningsfrågan berör utgör slutligen en del av det avdragssystem som föreskrivs i sjätte direktivet. För att denna bestämmelse skall vara tillämplig måste det föreligga avdragsrätt, och en sådan föreligger enligt artikel 17.1 och 17.2 endast när skatten som skall betalas är hänförlig till förvärv av varor och tjänster som är nödvändiga för att genomföra de skattepliktiga transaktionerna. Om varorna och tjänsterna däremot används för transaktioner som inte är skattepliktiga, eller om transaktionerna är skattepliktiga men undantagna, påförs inte någon utgående skatt och avdragsrätten uteblir. Avdraget medges endast om det föreligger skattskyldighet där avdraget kan verkställas. Beviset härför utgörs av själva artikel 17.3 b och c, i vilken det föreskrivs att avdrag i undantagsfall kan medges för mervärdesskatt som erlagts vid förvärv av varor och tjänster som används för vissa bestämda undantagna transaktioner, bland annat förvärv som avses i artikel 13 B d punkt 5, när dessa har omedelbar koppling till varor som skall exporteras till en stat utanför gemenskapen, eller när mottagaren är etablerad utanför gemenskapen.

49. I domen i målet BLP Group bekräftade domstolen att en skattskyldig som för genomförandet av en undantagen transaktion använder en tjänst för vilken mervärdesskatt har betalats, inte har rätt att dra av den mervärdesskatt som erlagts, även om det slutliga syftet med detta är att genomföra en skattepliktig transaktion. Från denna regel undantas de fall som uttryckligen anges i första och sjätte direktiven.

50. Jag hävdar mot bakgrund av ovanstående överväganden att en ny bolagsmans inträde i ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, i utbyte mot en kapitalinsats inte i något fall kan omfattas av mervärdesskatteplikt. I målet vid den nationella domstolen finns det således inte utrymme för någon som helst avdragsrätt för mervärdesskatt som erlagts för de tjänster som bolaget har tillhandahållit med avseende på bolagsmannens inträde. Proportioneringsregeln och bestämmelsen som återfinns i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet är följaktligen inte tillämpliga på tvisten, varför Bundesfinanzhofs andra tolkningsfråga saknar betydelse.

V - Förslag till avgörande

51. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) Ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som låter en ny bolagsman inträda i utbyte mot en kapitalinsats tillhandahåller inte en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 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. Med andra ord genomför inte bolaget någon skattepliktig transaktion.

2) Den andra tolkningsfrågan saknar betydelse och skall därför inte besvaras.