

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 23 oktober 2003(1)

Mål C-137/02

Finanzamt Offenbach am Main-Land

mot

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR

1. Enligt artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet (2) kan medlemsstaterna när "samtliga tillgångar eller någon del därav" överförs anse att någon leverans av varor eller tjänster inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

2. Tyskland har valt att utnyttja den valmöjligheten och Bundesfinanzhof vill genom förevarande begäran om förhandsavgörande få vägledning om hur regeln skall tillämpas på en viss typ av privaträttsligt bolag (Vorgründungsgesellschaft GbR), som skapas enbart i syfte att grunda (men inte driva) ett bolag med begränsat ansvar som ännu inte bildats och att överföra det som ett ännu icke verksamt företag till aktiebolaget när det bildats. Den fråga som skall besvaras är om – och i så fall på vilka grunder – antingen själva bolaget eller bolaget med begränsat ansvar har rätt till avdrag för ingående moms som betalats av bolaget för leveranser som tagits emot i samband med att verksamheten etablerades.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapens mervärdesskattebestämmelser

3. Kärnan i mervärdesskattesystemet återfinns i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet: (3) "Principen om det gemensamma systemet för mervärdes[s]katt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdes[s]katt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdes[s]kattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

4. I mervärdesskattesystemet tänker man sig alltså en kedja av transaktioner där det nettobelopp som skall erläggas avseende varje länk utgör en fastställd andel av mervärdet i det ledet. Vid kedjans slut kommer det totala belopp som tagits ut att utgöra den relevanta procentandelen av det slutliga priset. Sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller mer detaljerade bestämmelser.

5. Enligt artikel 2 i det direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. En "skattskyldig person" definieras i artikel 4.1 som en person som bedriver någon form av

ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Ekonomisk verksamhet omfattar "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken", samt "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". Enligt artiklarna 5–7 utgörs skattepliktiga transaktioner av leveranser av varor, tillhandahållande av tjänster eller import.

6. I artikel 5.1 definieras leverans av varor som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. I artikel 5.8 föreskrivs dock följande:

"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. Enligt artikel 6.5 är artikel 5.8 på samma sätt tillämplig på tillhandahållande av tjänster, som i artikel 6.1 definieras som varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

8. Huvuddragen i avdragsrätten anges i artikel 17 i sjätte direktivet. I artikel 17.2 stadgas följande: "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) [m]ervärdesskatt 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 rätten inträder enligt artikel 17.1 samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

9. Vissa transaktioner är emellertid enligt artiklarna 13–16 undantagna från mervärdesskatt. Mervärdesskatt får inte tas ut för undantagna transaktioner och dessutom följer det av artikel 17.2, som begränsar rätten till skatteavdrag för levererade varor som används i samband med skattepliktiga transaktioner, att leverantören saknar möjlighet att göra avdrag för ingående skatt med avseende på levererade varor som används i samband med sådana transaktioner som sker inom gemenskapen. (4)

10. När den undantagna transaktionen, vilket ofta är fallet, är den sista länken i kedjan (privat konsumtion) är effekten helt enkelt att mervärdesskattebördan reduceras med det belopp som skulle ha tagits ut på det senast tillkomna mervärdet. Hindret för avdraget under dessa omständigheter kvarstår dock även om en undantagen transaktion utgör en kostnadskomponent i en senare skattepliktig leverans. Ingående skatt kan således i vissa situationer "låsas" i leveransens värde, med följden att det värde på vilket mervärdesskatt tas ut i senare led inkluderar den andel skatt som redan tagits ut i tidigare led, vilket skiljer sig från hur systemet normalt fungerar. Man kan säga att en transaktionskedja bryts och att en ny kedja med ett högre nettovärde påbörjas. En liknande situation kan uppkomma när varor köps av en skattskyldig person i egenskap av privatperson (inte "i denna egenskap" i den mening som avses i artiklarna 2 och 4.1) men sedan överförs till hans ekonomiska verksamhetssfär. (5)

Domstolens tolkning av gemenskapsbestämmelserna

11. Domstolen har vid en rad tillfällen prövat under vilka omständigheter levererade varor används "i samband med" utgående skattepliktiga transaktioner och därmed ger rätt till avdrag enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet.

12. Av intresse i förevarande mål är domarna i målen Rompelman, (6) INZO, (7) Ghent Coal Terminal, (8) Gabalfrija, (9) Schloßstraße (10) och Breitsohl, (11) som innebär att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och som erhåller sina första beskattade leveranser för detta ändamål, skall anses som en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som har rätt att omedelbart – redan innan verksamheten faktiskt har inletts och även om den faktiskt aldrig inleds – göra avdrag för mervärdesskatt på leveranser som erhållits i samband med den skattepliktiga transaktion som är avsedd.

13. Domstolen har dock bara i två tidigare fall ombetts att pröva rätten att göra avdrag för

ingående skatt i fråga om "en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav" i fall där en medlemsstat har utövat sin rätt enligt artikel 5.8 i direktivet, nämligen i målen Abbey National (12) och Zita Modes. (13)

14. Domen i målet Abbey National gällde en försäljningstransaktion mellan fristående företag av en fastighet som användes för mervärdesskattepliktig uthyrningsverksamhet. Fastigheten, som såldes utan avbrott i driften (as a going concern), var en del av överlåtarens samlade verksamhet. En central fråga i målet var om överlåtaren kunde göra avdrag för ingående skatt på (i huvudsak rättsliga) tjänster som köpts för att genomföra överföringen.

15. Domstolen erinrade om 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, och garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syften och resultat, förutsatt att den i princip är underkastad mervärdesskatt. En förutsättning för att rätten till avdrag skall uppkomma är dock att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som har förvärvats och en utgående skattepliktig transaktion – de skall utgöra en del av kostnaden för den transaktionen. (14)

16. Om en medlemsstat har valt att inte betrakta en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav som en leverans av varor så är en sådan överföring enligt artikel 2 i sjätte direktivet inte mervärdesskattepliktig och kan inte utgöra en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2. Det faktum att den skulle ha varit en skattepliktig transaktion om valmöjligheten inte hade utnyttjats saknar betydelse. Inte heller föreligger ett direkt och omedelbart samband med förvärvarens skattepliktiga utgående transaktioner. Avdragsrätt föreligger endast när de utgående transaktionerna har utförts av den skattskyldiga person som yrkar avdrag. Under alla omständigheter kan inte kostnaderna för genomförandet av överföringen direkt hänföras till kostnadskomponenterna i förvärvarens skattepliktiga transaktioner, såsom krävs enligt artikel 2 i första direktivet. (15)

17. Dessa kostnader utgör emellertid del av den överlåtarens allmänna kostnader och utgör i denna egenskap kostnadskomponenter för ett företags produkter. När en skattskyldig person överför samtliga tillgångar och därefter inte längre genomför några transaktioner, skall kostnaderna för de tjänster som krävdes för överföringen anses utgöra en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrevs i företaget före överföringen. Varje annan tolkning av artikel 17 i sjätte direktivet skulle strida mot principen att det krävs att mervärdesskattesystemet är fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt, och skulle medföra att näringsidkaren påfördes mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag för den. Det skulle således innebära en godtycklig skillnad mellan utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och bedrivs, å ena sidan, och utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten, å andra sidan. I princip föreligger således ett direkt och omedelbart samband mellan de olika tjänster som överlåtaren har använt sig av för överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav och hela hans ekonomiska verksamhet. (16)

18. Frågorna i målet Zita Modes gällde definitionen av en "överföring av samtliga tillgångar" och det eventuella kravet på att förvärvaren fortsätter att bedriva samma verksamhet som tidigare bedrevs av överlåtaren. Dom har ännu inte meddelats i det målet.

Tysk rätt

19. De ovan angivna gemenskapsbestämmelserna har införlivats med tysk rätt genom Umsatzsteuergesetz (omsättningsskattelagen, nedan kallad UstG) av år 1993.

20. I 1 § punkt 1a i den lagen föreskrivs följande: "Omsättningsskatt skall inte betalas för transaktioner som sker inom ramen för en överföring av en rörelse (Geschäft) till ett annat företag (Unternehmer) för detta företags verksamhet (Unternehmen). En överlåtelse av en rörelse föreligger när ett företag eller en verksamhet som kontrollerar en filial till ett företag överläts i sin helhet, mot vederlag eller utan vederlag, eller införlivas med ett bolag. Det förvärvande företaget

träder därvid i avyttrarens ställe.”

21. För detta ändamål definieras ”företagare” och ”företag” i 2 § på följande sätt: ”Den som självständigt utövar närings- eller yrkesverksamhet är företagare. Företaget består av företagarens hela närings- eller yrkesverksamhet. Varje varaktig verksamhet som syftar till att erhålla intäkter utgör närings- eller yrkesverksamhet, även om något vinstsyfte inte föreligger eller om en sammanslutning av personer endast är verksam i förhållande till sina medlemmar.”

22. I 15 § behandlas rätten till avdrag. Enligt 15 § punkt 2.1 får avdrag för ingående mervärdesskatt inte ske för skatt på levererade varor som företagaren använder sig av för att genomföra bland annat skattebefriade transaktioner.

23. Även vissa aspekter av den tyska bolagsrätten är relevanta i förevarande mål. Den hänskjutande domstolen beskriver dem på följande sätt.

24. Ett Aktiengesellschaft (aktiebolag, nedan kallat AG) erhåller juridisk personlighet först sedan det registrerats i handelsregistret. Ett nödvändigt förstadium till ett aktiebolag är det så kallade Vorgesellschaft (preliminärt bolag), en unik sammanslutning av personer som alltid uppstår när bolagets stadgar fastställs. Ett Vorgesellschaft kan, såsom i förevarande fall, föregås av ett så kallat Vorgründungsgesellschaft, som bygger på ett preliminärt avtal mellan bolagsgrundarna om att gemensamt verka för dess grundande, vanligen i form av ett bolag (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, nedan kallat GbR), vars syfte är att reglera de berörda personernas ansvar. När ett Vorgründungsgesellschaft bildas för att förbereda ett bolags påföljande verksamhet överförs inte dess tillgångar, rättigheter och skyldigheter automatiskt till Vorgesellschaft och därefter till bolaget när det bildas. För att en sådan överföring skall ske måste den genomföras genom en separat rättshandling.

Tvisten vid den nationella domstolen

25. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (nedan kallat Faxworld GbR) grundades den 1 oktober 1996 i det enda syftet att förbereda grundandet av Faxworld Telefonmarketing AG (nedan kallat Faxworld AG). I detta syfte hyrde och inredde bolaget kontor, förvärvade anläggningstillgångar, gjorde presentationsutskick och annonserade för det blivande aktiebolaget. Sedan Faxworld AG grundats genom en handling upprättad av notarius publicus den 28 november 1996 avslutade Faxworld GbR sin verksamhet och överförde i enlighet med bolagets syfte mot vederlag samtliga tillgångar som det förvärvat till aktiebolaget med verkan från den 1 december 1996. Faxworld AG kunde omedelbart inleda sin verksamhet i de kontorslokaler som hyrts, utrustats och möblerats av Faxworld GbR.

26. Köpeskillingen på 87 495,29 DEM motsvarade de förvärvade tillgångarnas bokförda värde, det vill säga inköpspriset exklusive mervärdesskatt. Således fördes inte det mervärdesskattebelopp som vid inköpet betalats av Faxworld GbR vid inköpet vidare till Faxworld AG genom överlåtelsepriset.

27. Faxworld GbR försökte sedan dra av – vilket under förevarande omständigheter innebar att få återbetalning av – den ingående skatt som var hänförlig till de levererade varor som det förvärvat och överfört. Skattemyndigheten avlog avdraget med hänvisning till att sökandens enda utgående transaktion utgjordes av överföringen av en rörelse, som inte skall betraktas som en skattepliktig transaktion, och att Faxworld GbR därför inte var en företagare (skattepliktig person). Faxworld GbR överklagade avslagsbeslutet till den behöriga skattedomstolen. Denna domstol biföll talan med hänvisning till principen om mervärdesskattens neutralitet. Ingående skatt kunde enligt nämnda domstol dras av även om sökanden aldrig hade för avsikt att använda de ingående leveranserna för att själv genomföra skattepliktiga transaktioner, eftersom de levererade varorna förvärvats i samband med den verksamhet som skulle bedrivas av Faxworld AG.

28. Skattemyndigheten har beträffande en rättsfråga överklagat till Bundesfinanzhof, som har vilandeförklarat målet och hänskjutit följande tolkningsfråga till domstolen för förhandsavgörande: ”Ett bolag har bildats endast i syfte att ett bolag med begränsat ansvar skall grundas. Efter det att bolaget med begränsat ansvar grundats avyttrar bolaget mot vederlag och genom en rättshandling tillgångarna till det senare bildade bolaget med begränsat ansvar. Redan från början saknades avsikt att genomföra någon annan utgående transaktion. 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 föreligger (artikel 5.8 första meningen, artikel 6.5 i sjätte direktiv[et]). Har bolaget under angivna omständigheter rätt till avdrag för ingående moms avseende varor och tjänster?”

29. Bundesfinanzhof har även förklarat att om bolaget under dessa omständigheter inte har rätt att göra avdrag, kan ett behov av framtida frågor undvikas om domstolen vidare uttalar sig om huruvida aktiebolaget i stället har en sådan rättighet.

De olika ståndpunkter som anförts

30. Bundesfinanzhof har förklarat sig vara benägen att bifalla avdragsyrkandet. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, nämligen vid förvärvet av de ingående leveranserna. I förevarande fall förvärvades dessa levererade varor endast med avseende på utgående skattepliktiga transaktioner. Om Faxworld GbR självt hade genomfört dessa transaktioner skulle den ingående skatten ha varit avdragsgill. Av domen i målet Abbey National följer att överlåtaren vid en överföring av samtliga tillgångar har rätt att dra av ingående skatt endast från skatten på hans egna utgående transaktioner. Det är emellertid endast på grund av den tyska bolagsrättens förfarandekrav som det i förevarande fall föreligger skilda identiteter mellan den person som förvärvar de ingående levererade varorna och den juridiska person som genomför de utgående skattepliktiga transaktionerna. Principen om mervärdesskattens neutralitet måste innebära att rätten att göra avdrag inte bestäms av nationella skillnader i fråga om rättsliga former.

31. I sitt yttrande till domstolen har Faxworld GbR i huvudsak gjort gällande att bolaget och Faxworld AG utgör en enda ekonomisk enhet (enligt den så kallade Fußstapfentheorie, som av allt att döma tillämpas av Bundesfinanzhof och som följer av successionsbestämmelser, samt ger uttryck för tanken att förvärvaren följer i överlåtarens fotsteg – vilket motsvarar det engelska begreppet "stepping into the transferor's shoes"). Eftersom de varor och tjänster som förvärvades av Faxworld GbR skulle användas i samband med Faxworld AG:s skattepliktiga transaktioner har Faxworld GbR avdragsrätt för den ingående skatten på dessa varor och tjänster. Bolaget har dessutom gjort gällande att domstolen i domen i målet Breitsohl (17) slog fast att rätten att göra avdrag för den mervärdesskatt som betalas för levererade varor som förvärvas i syfte att genomföra en planerad ekonomisk verksamhet fortfarande föreligger även om skattemyndigheten redan vid tidpunkten för den första beräkningen av skatten var medveten om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte skulle komma att inledas. Det avgörandet gäller *a fortiori* när, som i detta fall, den ekonomiska verksamheten faktiskt inletts.

32. Den ståndpunkt som förordats av skattemyndigheterna i Bundesfinanzhof och av den tyska regeringen i EG-domstolen innebär däremot att Faxworld GbR och Faxworld AG är två separata personer och att Faxworld GbR inte är en skattepliktig person, eftersom bolaget aldrig har bedrivit eller haft för avsikt att bedriva vare sig någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet eller att genomföra skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artiklarna 5 eller 6. Det kan således inte vara fråga om någon avdragsrätt, eftersom det i princip inte finns vare sig någon person som skulle kunna åtnjuta denna rätt eller någon transaktion inom ramen för mervärdesskattesystemet med avseende på vilken ett avdrag skulle kunna göras. Den tyska regeringen har i det avseendet främst åberopat domen i målet Abbey National.

33. Vid den muntliga förhandlingen har den tyska regeringen gjort en invändning mot den andrahandsfråga som ställts av Bundesfinanzhof, angående huruvida Faxworld AG och inte Faxworld GbR skulle kunna ha en avdragsrätt. Den anser att den frågan är rent hypotetisk och inte kan ha någon betydelse för utgången i det mål som anhängiggjorts av Faxworld GbR. Nationella domstolar har inte rätt att ställa sådana frågor inom ramen för det system som uppställs genom artikel 234 EG.

34. Kommissionen anser att Faxworld GbR:s förvärv av varor och tjänster klart omfattas av definitionen av ekonomisk verksamhet och således omfattas av mervärdesskattesystemet. Eftersom dessa varor och tjänster emellertid inte användes av nämnda bolag för någon av dess

egna utgående skattepliktiga transaktioner – och inte kan ha något direkt och omedelbart samband med dessa – har Faxworld GbR inte någon rätt att dra av den ingående skatten på dessa. Enligt kommissionens uppfattning har däremot Faxworld AG, i egenskap av "efterträdare" till Faxworld GbR i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet och på grund av att det har använt samma varor och tjänster för sina utgående skattepliktiga transaktioner, en avdragsrätt. En sådan lösning strider inte mot domen i målet Abbey National, som endast behandlade överlåtarens rätt att göra avdrag och inte förvärvarens.

Bedömning

35. Inledningsvis anser jag att den tyska regeringens invändning mot Bundesfinanzhofs andrahandsfråga inte kan godtas. Bundesfinanzhof har uttryckligen avstått från att hänskjuta den frågan separat, utan tagit med den i beslutet om hänskjutande för att peka ut en fråga som domstolen kan anse vara av betydelse för sin bedömning. Jag anser under alla omständigheter inte att det i en situation som omfattas av artikel 5.8 i sjätte direktivet är möjligt att betrakta överlåtarens situation isolerad från förvärvarens.

36. Jag vill vidare framhålla att det resultat som förordas av de tyska myndigheterna förefaller mig var oförenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom både Faxworld GbR och Faxworld AG nekas rätt att dra av den aktuella ingående skatten.

37. Ur ekonomisk synpunkt sett förefaller det uppenbart att ett enda företag har bildats och att det genomgått ett antal förberedande faser innan verksamheten kunde startas. Det tycks inte råda någon tvekan om företagets kontinuitet – det vill säga kontinuiteten i dess identitet *som ett företag* – från det förberedande till det operativa skedet. Såsom mervärdesskattesystemet normalt fungerar skall ingående skatt på varor som förvärvas av ett företag, såväl i det inledande som i det operativa skedet, kunna dras av från företagets utgående skatt. (18)

38. Varje avvikelse från det normala funktionssättet, och således från neutralitetsprincipen, kan enligt min uppfattning endast godtas om det föreligger ett tydligt medgivande i lag, när det är lämpligt enligt den tolkning som EG-domstolen har gjort.

39. I förevarande mål genomfördes de förberedande och operativa skedena ur rättslig synvinkel av två separata företag, ett bolag och ett aktiebolag. (19) Det är denna uppdelning som ligger till grund för de tyska myndigheternas argumentation.

40. Bolaget bildades inte i syfte att genomföra utgående skattepliktiga transaktioner, det genomförde inte några sådana transaktioner och avsikten var inte i något skede att så skulle ske. Den enda utgående transaktion som faktiskt ägde rum eller var planerad var försäljningen av företagsembryot, i ännu icke aktivt skick, till aktiebolaget. Enligt den tyska lagstiftningen om införlivande av artikel 5.8 i sjätte direktivet var den transaktionen inte skattepliktig. (20)

41. Jag delar ändå kommissionens uppfattning att Faxworld GbR omfattas av definitionen av skattskyldig person i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Dess verksamhet var tveklöst av ekonomisk art, och varken syftet med eller resultatet av den verksamheten är relevant. Jag anser mot den bakgrunden att den tyska regeringen har fel när den hänvisar till domen i målet Lennartz, (21) som berörde varor som förvärvades för privat bruk och som senare användes för skattepliktiga transaktioner. Det har i förevarande mål inte ifrågasatts att de ingående levererade varorna förvärvades för affärsändamål och inte för privat konsumtion.

42. Vidare går inte avdragsrätten förlorad på grund av att inga utgående skattepliktiga transaktioner faktiskt ägde rum – se domarna i målen INZO (22) och Ghent Coal Terminal (23) – men enligt samma rättspraxis krävs det att det förelegat en avsikt att genomföra sådana leveranser. Faxworld GbR tycks inte ha haft någon sådan avsikt.

43. Trots att bolaget och aktiebolaget i förevarande mål är två skilda juridiska personer föreligger dock inte bara en märkbar ekonomisk kontinuitet mellan dem, utan även en viss rättslig kontinuitet.

44. Enligt artikel 5.8 krävs att förvärvaren, om ingen leverans anses ha ägt rum, skall betraktas som överlåtarens "efterträdare". I den tyska versionen av artikel 5.8 används det jämförbara ordet Rechtsnachfolger. I de tyska införlivandebestämmelserna talas om "an die Stelle treten" (träda i stället för), och tysk lagstiftning tycks även erkänna Fußstapfentheorie. (24) I den franska och

vissa andra språkversioner av artikel 5.8 används uttrycket "continue la personne [du cédant]".

45. Som jag framhöll i mitt förslag till avgörande i målet Zita Modes (25) bygger de olika formuleringarna uppenbarligen på begreppet universalsuccession, som innebär att en person övertar en annan persons alla rättigheter och skyldigheter (i detta sammanhang begränsade till alla rättigheter och skyldigheter avseende mervärdesskatt för den överförda verksamheten), så att förvärvaren, i och med förvärvet av företaget, blir skyldig att betala eventuella mervärdesskatteskulder och får rätt att göra avdrag för eventuell ingående skatt som inte redan dragits av mot utgående skatt på skattepliktiga transaktioner. (26) I målet Abbey National (27) framhöll jag, med hänvisning till den i mervärdesskattesammanhang vanliga liknelsen vid en kedja av transaktioner, att om ett led i kedjan inte anses existera, innebär detta bristande led inte – såsom skulle vara fallet i fråga om en undantagen transaktion – ett brott i kedjan, och att kedjan därefter börjar på nytt, utan snarare att det finns ett följdförhållande mellan det ena och det andra ledet.

46. Är det mot den bakgrunden möjligt att tillskriva även Faxworld GbR Faxworld AG:s avsikt att genomföra skattepliktiga leveranser, vilket skulle medföra att villkoren för att Faxworld GbR skall ha rätt att göra avdrag är uppfyllda?

47. Vissa bestämmelser i lagstiftningen och indikationer i rättspraxis kan tyckas tala mot ett sådant tillskrivande. Enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, det vill säga när ingående leveranser förvärvas. Domstolen slog i domen i målet Lennartz (28) vidare fast att "... endast den egenskap i vilken en privatperson uppträder vid den tidpunkten [kan] avgöra om avdragsrätt föreligger". Vid tidpunkten för förvärvet agerade Faxworld GbR i egenskap av skattskyldig person (29), men leveranserna var inte avsedda för dess egna utgående skattepliktiga transaktioner.

48. Jag anser dock att successionsbestämmelsen i artikel 5.8 inte bara motiverar utan även kräver att en skarp skiljelinje dras mellan den situation som där behandlas och andra, mer vanliga, situationer.

49. Man måste klart påminna sig att effekten av att valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte direktivet tillämpas inte får vara att en undantagen transaktion skapas. (30) Om detta hade varit lagstiftarens avsikt skulle bestämmelsen ha tagits in i avdelning X i direktivet, som rör undantag, och inte i avdelning V, som rör definitionen av skattepliktiga transaktioner. En fingervisning om det faktiska syftet lämnas i kommissionens motiv till förslaget till ett sjätte direktiv (31), där valmöjligheten beskrivs såsom varande tillgänglig "för enkelhetens skull och för att inte ytterligare belasta företagets tillgångar". Syftet är således att undvika att skattebelopp – ofta stora sådana – debiteras, betalas in till staten och sedan återfås genom ett avdrag för ingående skatt. Ytterligare en fördel är att skattemyndigheterna skyddas från uteblivna skattebetalningar för det fall överlåtare är insolvent. (32)

50. Om ingående skatt som belastar tillgångarna i det överförda företaget inte kunde dras av, skulle det innebära en inte försumbar snedvridning av konkurrensen i förhållande till andra företag. Avdragssystemet har, som domstolen slog fast i domen i målet Abbey National (33), vidare 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 och att garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syften och resultat, förutsatt att själva verksamheten i princip är underkastad mervärdesskatt.

51. I förevarande mål förvärvades de överförda tillgångarna av Faxworld GbR för att användas i samband med framtida utgående skattepliktiga transaktioner som skulle genomföras av Faxworld AG, och de utgör således kostnadskomponenter för de transaktionerna. Det föreligger vidare ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående leveranserna och de utgående skattepliktiga transaktioner som grundar avdragsrätten (34), eftersom inga mellanliggande transaktioner enligt artikel 5.8 i direktivet anses ha ägt rum mellan förvärvet av dessa levererade varor och användningen av dem i samband med de utgående transaktionerna. Faxworld är antingen efterträdare till Faxworld GbR eller för Faxworld GbR:s personlighet vidare (continue la personne du cédant). Vid den tidpunkt då avdragsrätten inträder – det vill säga samtidigt med

skattskyldigheten för avdragsbeloppet – agerade Faxworld GbR i egenskap av skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Villkoren för avdragsrätten är således enligt min uppfattning uppfyllda.

52. Eftersom detta är fallet tycks det uppenbart att det bästa tillvägagångssättet ur praktisk synvinkel är att vederlaget för överlåtelsen, när den nationella lagstiftningen så tillåter, under sådana omständigheter alltid skall täcka de överförda tillgångarnas hela värde, inklusive eventuell ingående skatt som ännu inte har dragits av. I de flesta fall kommer det faktiskt att vara svårt, för att inte säga omöjligt, att urskilja förekomsten (eller frånvaron) av en sådan komponent i priset.

53. I vissa fall kan emellertid den nationella lagstiftningen ställa andra krav, exempelvis att all utestående ingående skatt skall dras av före överföringen. Då några sådana krav inte tycks ha förelegat i förevarande fall anser jag att det klart kan konstateras att den inestående skatten inte har överförts.

54. Här måste därför en distinktion göras mellan överlåtaren och förvärvaren. Syftet att garantera mervärdesskattens neutralitet skulle inte uppnås om den erlagda skatten kunde dras av av en annan person än den som bär den ekonomiska bördan av skatten. Även om delägarna eller aktieägarna i de båda företagen i detta fall faktiskt är desamma – och samma ”plånbok” således till slut påverkas – kommer så inte alltid att vara fallet. När överlåtelsepriset för företaget utgörs av tillgångarnas bokförda värde exklusive mervärdesskatt innebär det – såsom den tyska regeringen påpekat vid förhandlingen – att förvärvaren ges en oberättigad ekonomisk fördel om denne och inte överlåtaren medges avdragsrätten. Det skulle även innebära att överlåtaren påfördes en skattebörda som inte är möjlig att återvinna. När å andra sidan bördan av den ingående mervärdesskatten inkluderas i överlåtelsepriset måste avdragsrätten överlåtas på förvärvaren. Ett annat tillvägagångssätt skulle även det innebära en snedvridning av konkurrensen, ett resultat som förutom att det strider mot principerna i mervärdesskattesystemet och i gemenskapsrätten i allmänhet särskilt omnämns i artikel 5.8 som varande skyddsvärt.

55. I förevarande mål är det således Faxworld GbR och inte Faxworld AG som har avdragsrätt.

56. Det kan ifrågasättas om den ståndpunkt som jag har kommit fram till är helt förenlig med domstolens dom i målet Abbey National. I punkterna 32–35 i den domen slog domstolen som bekant fast att en skattskyldig person endast kan dra av mervärdesskatt för varor och tjänster som används i samband med hans egna skattepliktiga transaktioner, och att den mervärdesskatt som överlåtaren har betalat på utgifterna för de tjänster som har förvärvats i syfte att genomföra överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav inte direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna i förvärvarens skattepliktiga transaktioner. Kostnaderna för dessa tjänster omfattas emellertid av den skattskyldiga personens allmänna kostnader och de utgör i denna egenskap kostnadskomponenter i detta företags produkter. Överlåtaren har således en avdragsrätt på den grunden.

57. Jag anser dock att det resonemanget hänger samman med de särskilda omständigheterna i målet Abbey National. Den skatt som det var fråga om i det målet skulle erläggas för tjänster som förvärvades för att genomföra överföringen, och inte för de tillgångar som faktiskt överfördes. Den senare typen av tillgångar, som berörs i förevarande mål, utgör utan tvivel kostnadskomponenter inom ramen för överlåtarens transaktioner, och intresset av kontinuitet i fråga om juridisk personlighet mellan överlåtaren och dess efterträdare – förvärvaren – motiverar en rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten på förvärvet av de levererade varorna.

58. För att iaktta principen om mervärdesskattens neutralitet och undvika en snedvridning av konkurrensen, skall avdragsrätten tillkomma den person, oberoende av om det är överlåtaren eller förvärvaren, som faktiskt bär den ekonomiska bördan av skatten under sådana omständigheter där artikel 5.8 i sjätte direktivet är tillämplig. Dessa syften skulle endast under helt exceptionella – och osannolika – omständigheter fortfarande kunna uppnås genom att den andra parten i överföringstransaktionen tillerkändes en avdragsrätt.

Förslag till avgörande

59. Jag föreslår således att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Bundesfinanzhof på följande sätt:

Om

–en medlemsstat har utnyttjat valmöjligheten i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet på så sätt att en överföring av samtliga tillgångar behandlas så, att den inte utgör en leverans av varor eller tjänster, och

–varor och/eller tjänster förvärvas av en fysisk eller juridisk person (överlåtaren) endast i syfte att bilda, men inte driva, ett företag och att överföra tillgångarna i det företaget till en annan fysisk eller juridisk person (förvärvaren), som har för avsikt att använda dessa tillgångar för att genomföra skattepliktiga transaktioner,

tillkommer rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som betalas eller skall betalas för de varor och/eller tjänster som förvärvas i princip

–överlåtaren, när skattebördan inte har överförts till förvärvaren inom ramen för överlåtelsepriset, och

–förvärvaren, när skattebördan har överförts på honom inom ramen för överlåtelsepriset.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – 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).

3 – Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT B 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

4 – Denna situation skall skiljas från en skattebefrielse med återbetalning av ingående mervärdesskatt, eller nollbeskattning.

5 – Se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299), punkterna 8 och 9.

6 – Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83).

7 – Dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857).

8 – Dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1).

9 – Dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa (REG 2000, s. I-1577).

10 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße (REG 2000, s. I-4279).

11 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321).

12 – Dom av den 22 januari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361).

13 – Mål C-497/01, Zita Modes, i vilket förslag till avgörande föredrogs den 26 september 2002.

14 – Punkterna 24–29 i domen, där det hänvisas till domarna i målen Rompelman (ovan fotnot 6), punkt 19, Ghent Coal Terminal (ovan fotnot 8), punkt 5, Gabalfrisa (ovan fotnot 9), punkt 44, och till dom av den 8 juni 2002 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), punkterna 19, 20, 24, 29 och 30.

15 – Punkterna 30–34.

16 – Punkterna 35 och 36.

17 – Se fotnot 11.

18 – Se särskilt den rättspraxis som nämns i punkt 12 ovan.

19 – Även om det verkar troligt att de två ägarna i bolaget också är de (enda) två aktieägarna i aktiebolaget.

20 – Noteras kan att sådana transaktioner enligt den tyska lagstiftningen ”inte är föremål för omsättningsskatt” medan artikel 5.8 ger medlemsstaterna rätt att ”anse att någon leverans av varor inte har ägt rum”. Det är emellertid viktigt att en skiljelinje dras mellan undantagna leveranser och leveranser som inte anses ha ägt rum (se punkt 10 ovan och punkt 49 nedan).

21 – Se fotnot 5.

22 – Se ovan fotnot 7, punkterna 19 och 20 i domen.

23 – Se ovan fotnot 14, punkterna 17 och 24 i domen.

- 24 – Se punkt 31 ovan.
- 25 – Punkterna 46 och 49.
- 26 – Det tycks dock vara så att det enligt mervärdesskattereglerna i vissa medlemsstater krävs att överlåtaren skall betala all utestående mervärdesskatt före överföringen, så att "successionen" i sådana fall begränsas till justeringar enligt artikel 20 i sjätte direktivet.
- 27 – Punkt 38 i förslaget till avgörande.
- 28 – Se ovan fotnot 5, punkt 8 i domen.
- 29 – Se punkt 41 ovan.
- 30 – Jag har i punkt 10 ovan beskrivit de oönskade effekterna som sådana transaktioner kan medföra.
- 31 – Europeiska gemenskapernas bulletin, supplement 11/73, s. 10. Det som nu är första meningen i artikel 5.8 var i det ursprungliga förslaget artikel 5.4.
- 32 – Se, för ett mer utförligt resonemang, punkterna 19–32 i mitt förslag till avgörande i målet Zita Modes.
- 33 – Se ovan fotnot 11, punkt 24 i domen.
- 34 – Se domen i målet Abbey National, punkt 25, och den rättspraxis som nämns där.