

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JÁN MAZÁK

föredraget den 11 december 2007¹(1)

Mål C-437/06

SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, i egenskap av innehavare av de rättigheter som tidigare tillkom Göttinger Vermögensanlagen AG

mot

Finanzamt Göttingen

(begäran om förhandsavgörande från Niedersächsisches Finanzgericht (Tyskland))

”Beskattning – Mervärdesskatt – Rådets direktiv 77/388/EEG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Kostnader som är förenade med emission av aktier och atypiska tysta andelar – Fördelning av den ingående skatten mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet”

1. I denna begäran om förhandsavgörande önskar Niedersächsische Finanzgericht (skattedomstolen i Niedersachsen) (Tyskland) få en tolkning av artikel 2.1 och artikel 17.5 i det sjätte mervärdesskattedirektivet⁽²⁾ och frågar huvudsakligen (i) hur rätten att dra av ingående skatt skall bestämmas i fråga om en skattskyldig person som samtidigt bedriver både en ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet och (ii), för det fall avdrag för skatt tillåts endast till den del den personens kostnader rätteligen hänförs till den ekonomiska verksamheten, om en ”investeringsnyckel” eller en ”transaktionsnyckel” är den lämpliga för fördelning av den ingående skatten mellan den ekonomiska och den icke-ekonomiska verksamheten.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Gemenskapsrätten

2. Enligt artikel 2.1 i det sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

3. Artikel 4 innehåller följande definitioner:

”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.

...”

4. I artikel 13 B d) punkt 5 i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall undanta ”transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper” från skatteplikt.

5. När det gäller rätten att göra avdrag föreskrivs i artikel 17 i sjätte direktivet följande:

”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.

...

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 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.

...”(3)

6. När det slutligen gäller beräkningen av den avdragsgilla andelen föreskrivs följande i artikel 19 i sjätte direktivet:

”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. 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. 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 skattemyndighetens 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 är bestämd under påföljande år.”

B – *Den nationella lagstiftningen*

7. 1 § punkt 1 (1) i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen(4) i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, det vill säga 1993 års lydelse) (nedan kallad UStG) har följande lydelse:

”Följande transaktioner är mervärdesskattepliktiga:

1. Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium och inom ramen för näringsidkarens verksamhet ...”

8. 4 § punkt 8 f UStG föreskriver bland annat att ”transaktioner [som omfattas av 1 § första stycket punkt 1] däribland förmedling av transaktioner, avseende andelar i bolag och i andra sammanslutningar” är undantagna.

9. 15 § UStG har följande lydelse:

”1. Näringsidkaren har rätt att dra av följande ingående skatt:

(1) den skatt som anges i fakturor i den mening som avses i 14 § och som avser varuleveranser eller andra tjänster som andra företag har utfört för hans företag ...,

(2) den mervärdesskatt vid import som har erlagts på varor som införts till näringsidkarens företag inom landet eller som denne använder för att genomföra de transaktioner som anges i 1 § tredje stycket,

(3) den skatt som påförs vid förvärv inom gemenskapen av föremål till dennes företag.

2. Mervärdesskatten är inte avdragsgill avseende varuleveranser och införsel av varor, förvärv av varor inom gemenskapen samt tjänster som näringsidkaren tillhandahåller i samband med följande transaktioner:

(1) transaktioner som är undantagna från skatteplikt, ...

...

4. Använder näringsidkaren en för dennes företag levererad, införd, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en av honom emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner som inte är avdragsgilla, skall den del av mervärdesskatten inte vara avdragsgill som ekonomiskt sett kan hänföras till transaktioner som medför att avdrag är uteslutet. Näringsidkaren kan bestämma de inte avdragsgilla delbeloppen genom en ändamålsenlig uppskattning ...”

II – **Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågorna**

10. Klaganden (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, i egenskap av innehavare av de rättigheter som tidigare tillkom Göttinger Vermögensanlagen AG) bedrev under det ifrågavarande räkenskapsåret 1994 affärsverksamhet bestående i förvärv, förvaltning och försäljning av fast egendom, värdepapper, andelar och investeringar av alla slag. Det anskaffade det för verksamheten erforderliga kapitalet genom emission av aktier och atypiska tysta andelar ("atypisch stille Beteiligungen"). Vid genomförandet av den senare finansieringsformen upptog det en mängd tysta bolagsmän som vanligen är fallet när det gäller ett "Publikumsgesellschaft" (ett publikt bolag). De som deltog på detta sätt sköt till kapital till klaganden som sedan investerades.

11. Under år 1994 genomförde klaganden skattepliktiga transaktioner till ett värde om 2 959 800,10 DEM. Den totala omsättningen uppgick till 6 480 006,60 DEM. Däri ingick utdelningar med 226 641,89 DEM och intäkter om 1 389 930,72 DEM från försäljning av värdepapper (sammanlagt 1 616 572,61 DEM).

12. Av ingående skatt om sammanlagt 6 838 535,68 DEM var 6 161 679,37 DEM inte hänförligt till specifika utgående transaktioner. Finanzamt Göttingen (skattemyndigheten i Göttingen) (nedan kallad Finanzamt) medgav, med hänvisning till 15 § andra stycket punkt 1 jämförd med 4 § punkt 8 f UStG, inte rätt till avdrag för ingående skatt som avsåg kostnader som var förenade med emission av atypiska tysta andelar (4 171 424,70 DEM). Finanzamt drog därför bort detta belopp från det sammanlagda beloppet av den ingående skatten. Efter avdrag för ingående skatt som hänförde sig till klagandens leasingtransaktioner (676 856,31 DEM) fann Finanzamt att återstående ingående skatt (1 990 254,67 DEM) inte var hänförlig till särskilda utgående transaktioner. Härav medgav Finanzamt avdrag avseende en andel beräknad med en nyckel om 45,68 procent som gav en avdragsgill ingående skatt om 1 567 616,74 DEM och återbetalning av ett belopp om 1 123 647,00 DEM för ifrågavarande räkenskapsår.

13. Klaganden överklagade det beslutet till femte avdelningen vid Niedersächsische Finanzgericht (nedan kallad Finanzgericht) som avslog överklagandet i dom av den 18 oktober 2001 med motiveringen att Finanzamt hade gjort rätt när den hänfört de kostnader som klaganden haft i samband med emission av atypiska tysta andelar till transaktioner som undantagits från skatteplikt och inte medgett avdrag för motsvarande ingående skatt. Klaganden överklagade till Bundesfinanzhof (den federala skattedomstolen) som i dom av den 18 november 2004 upphävde Finanzgerichts dom av den 18 oktober 2001 och återförvisade målet till Niedersächsische Finanzgericht för förnyad prövning.

14. Niedersächsische Finanzgericht har funnit att klaganden bedriver såväl yrkesmässig verksamhet som icke-yrkesmässig verksamhet.

15. Eftersom Niedersächsische Finanzgericht är osäker på hur frågorna i målet om avdragsrätt och fördelning skall avgöras enligt gemenskapsrätten, har den ställt följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1. Skall avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, för det fall den skattskyldiga personen både driver en yrkesmässig verksamhet och en verksamhet som inte är yrkesmässig, fastställas i förhållande till de beskattningsbara och skattepliktiga transaktionerna, å ena sidan, och de beskattningsbara och skattefria transaktionerna, å andra sidan (klagandens uppfattning), eller skall avdrag för ingående mervärdesskatt endast tillåtas när de kostnader som är förenade med emission av aktier och av tysta andelar, hänför sig till klagandens ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388/EEG?

2. För det fall avdrag för ingående mervärdesskatt endast tillåts då de kostnader som är

förenade med emissionen av aktier och tysta andelar hänför sig till den ekonomiska verksamheten: Skall den ingående mervärdesskatten delas upp i en del som hänför sig till yrkesmässig verksamhet och en del som hänför sig till verksamhet som inte är yrkesmässig, enligt en så kallad investeringsnyckel, eller är – såsom klaganden har gjort gällande – en transaktionsnyckel också ändamålsenlig genom analog tillämpning av artikel 17.5 i direktiv 77/388/EEG?”

16. Skriftliga yttranden har avgetts av klaganden, den tyska och den portugisiska regeringen, av Förenade kungarikets regering samt av kommissionen. Någon förhandling har ej begärts av parterna och någon sådan har ej heller hållits.

III – Bedömning

A – Parternas huvudargument

17. *Klaganden* har i huvudsak gjort gällande att all ingående skatt som uppkommit i samband med förvärv av nya andelar är avdragsgill. Med hänvisning till domen i målet Kretztechnik(5) påstår klaganden att en emission av aktier medför en ökning av dess kapital till nytta för dess ekonomiska verksamhet i stort. Eftersom den verksamheten omfattar både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt skall frågan om avdragsrätt bestämmas enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet efter förhållandet mellan beskattningsbara och skattepliktiga transaktioner, å ena sidan, och beskattningsbara och från skatteplikt undantagna transaktioner, å andra sidan.

18. Den *tyska regeringen* har gjort gällande att avdrag för ingående skatt får ske endast till den del som kostnader som är förenade med emission av aktier och tysta andelar kan hänföras till klagandens yrkesmässiga verksamhet. Den har hävdats att del av det kapital som förvärvats på det sättet används i rörelsegrenar där klaganden inte bedriver yrkesmässig verksamhet, i synnerhet innehav av andelar i andra företag. Den tyska regeringen har vidhållit att fördelningen av ingående skatt mellan yrkesmässig verksamhet och verksamhet som inte är yrkesmässig skall ske med tillämpning av en så kallad investeringsnyckel, det vill säga förhållandet enligt vilket intäkterna av det kapital som erhållits genom upptagande av atypiska tysta bolagsmän fördelas på yrkesmässig verksamhet eller verksamhet som inte är yrkesmässig.

19. Den *portugisiska regeringen* har hävdats att klagandens mervärdesskatt är avdragsgill endast avseende den del som rör transaktioner som genomförts i dess yrkesmässiga verksamhet och har i huvudsak gjort gällande att investeringsnyckeln är den mest lämpade metoden för fördelningen i detta mål.

20. *Förenade kungarikets regering* har påpekat att den andel av ingående skatt som är förbunden med eller används för klagandens verksamhet som inte är yrkesmässig inte kan ingå i någon beräkning av avdrag för ingående skatt eftersom den andelen av ingående skatt fullständigt faller utanför avdragssystemet och skall lämnas utan hänsyn. Vad gäller fördelningen har Förenade kungarikets regering gjort gällande att denna inte regleras i sjätte direktivet utan den ankommer på medlemsstaterna att besluta.

21. *Kommissionen* har uttalat att beskattningen av klagandens yrkesmässiga verksamhet bestäms av om det föreligger något förhållande som ger rätt till undantag från skatteplikt. Samtidigt som transaktioner avseende värdepapper är undantagna från mervärdesskatteplikt kan tillhandahållande av fast egendom beskattas om det är berättigat. Detta förklarar uppdelningen av klagandens verksamhet i tre delar: (i) icke skattepliktiga transaktioner, (ii) skattepliktiga men från skatteplikt undantagna transaktioner och (iii) skattepliktiga transaktioner. Det är emellertid den hänskjutande domstolens sak att granska denna fråga närmare mot bakgrund av

omständigheterna i målet. Vad gäller själva fördelningen har kommissionen framhållit att ett mer objektivet förfaringsätt skulle vara att använda investeringsnyckeln som emellertid bör tillräckligt återspegla den ekonomiska verkligheten och borde beräknas för varje räkenskapsår.

B – *Bedömning*

1. Den första frågan

22. Den hänskjutande domstolen anser det vara klarlagt att klaganden bedriver både en ekonomisk och en icke-ekonomisk verksamhet.(6) Mot den bakgrunden bör det noteras att fastän artikel 4 i sjätte direktivet ger mervärdesskatten ett brett tillämpningsområde gäller den bestämmelsen endast verksamhet av ekonomiskt slag.(7)

23. Det framgår av fast rättspraxis att enbart förvärv och innehav av andelar inte anses vara ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet. Enbart förvärv av andelar i andra företag innefattar inte utnyttjande av egendomen i syfte att fortlöpande erhålla inkomst därav.(8) Om förvärv av andelar i andra företag inte i sig självt utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet följer det därav att detsamma måste gälla för den motsatta verksamheten – nämligen försäljningen av andelar i andra företag.(9) Å andra sidan kan transaktioner avseende värdepapper omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt men vara undantagna från skatteplikt.(10)

24. Domstolen har framhållit att ett bolag som mot ett tillskott i form av en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget inte tillhandahåller honom en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.(11) Domstolen kom till samma resultat i fråga om emission av aktier i syfte att tillföra kapital.(12)

25. I domen i målet Kretztechnik uttalade domstolen att ett bolag som ger ut nya aktier ökar sina tillgångar genom förvärv av ytterligare kapital samtidigt som det ger de nya aktieägarna äganderätt till en del av det ökade kapitalet. Från det emitterande bolagets utgångspunkt är inte syftet att tillhandahålla tjänster utan att öka kapitalet. Vad gäller aktieägaren utgör betalningen för kapitalökningen inte betalning av ett vederlag utan snarare en investering eller kapitalplacering.(13)

26. Med hänsyn till att klaganden – trots sina rättigheter som aktieägare eller bolagsman – varken är direkt eller indirekt delaktig i förvaltningen(14) av de bolag vari klaganden förvärvar, innehar eller överlåter andelar kan klagandens verksamhet inte anses utgöra en ekonomisk verksamhet.

27. Domstolen uttalade för första gången i domen i målet Rompelman att avdragssystemet avser att helt befria näringsidkaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sett, oberoende av verksamhetens mål eller resultat förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt (neutralitetsprincipen).(15)

28. Det sistnämnda villkoret visar att avdragsrätten för mervärdesskatt förutsätter att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan transaktioner i ett tidigare omsättningsled och transaktioner i senare omsättningsled som ger rätt till avdrag. I domen i målet Investrand uttalade domstolen att "avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner i ett senare omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger"(16)

29. I punkt 36 i domen i målet Kretztechnik uttalade domstolen att "med hänsyn till att en aktieemission utgör en transaktion som inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet, och att Kretztechnik genomförde denna transaktion i syfte att förstärka sitt kapital till förmån för sin ekonomiska verksamhet i allmänhet, utgör kostnaderna för de tillhandahållanden som detta bolag förvärvat inom ramen för den berörda transaktionen en del av dess allmänna kostnader och utgör som sådana komponenter i priset på dess varor. Sådana tillhandahållanden har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet."(17)

30. Domstolen uttalade sedan i punkt 37 i den domen att "härav följer att Kretztechnik, med stöd av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, har rätt att dra av all mervärdesskatt som belöper på bolagets kostnader för de olika tillhandahållanden som det har förvärvat inom ramen för sin aktieemission. Denna avdragsrätt förutsätter emellertid att samtliga de transaktioner som bolaget genomfört inom ramen för sin ekonomiska verksamhet är skattepliktiga. När en skattskyldig person på samma gång genomför transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför sådan rätt till avdrag, får den skattskyldige nämligen enligt artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet endast dra av den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna."(18)

31. Jag håller med den hänskjutande domstolen, den tyska regeringen och kommissionen att klagandens situation knappast är jämförbar med den i domen i målet Kretztechnik där det berörda bolaget enbart hade beskattade utgående tillhandahållanden.(19)

32. I detta mål har kommissionen rätt när den framhåller att till den del klaganden förvärvar, innehar och överlåter andelar och andra rättigheter utan avsikt att systematiskt tillhandahålla en tjänst mot vederlag är klagandens verksamhet inte av ekonomiskt slag och är därför inte skattepliktig. I den omfattning som mervärdesskatt inte är avdragsgill med avseende på denna verksamhet, eftersom den inte är av ekonomiskt slag och inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, saknas rätt till avdrag för skatten, allra helst som den verksamhet som avses med de kostnaderna inte omfattas av mervärdesskattesystemet. När så är fallet kan inte kostnader som uppstått inom ramen för emission av aktier och atypiska tysta andelar anses utgöra allmänna kostnader eller ingå som del i priset i ett direkt och omedelbart samband med klagandens hela ekonomiska verksamhet och som sådana vara avdragsgilla.

33. Härav följer att avdrag för ingående skatt på kostnader som är förenade med emission av andelar inte är motiverat om inte det kapital som erhålls därvid används inom klagandens ekonomiska verksamhet. Kostnaderna som avsåg emissionen av aktier eller atypiska tysta andelar och som var hänförliga till klagandens icke-ekonomiska verksamhet (det vill säga klagandens förvärv, innehav och försäljning av intressen i andra företag) medför emellertid inte någon rätt för klaganden till avdrag för skatt.

34. Som den hänskjutande domstolen framhållit bedriver faktiskt inte klaganden, i motsats till situationen i målet Kretztechnik, någon verksamhet som producerar något. Härav följer att de kostnader som var förenade med emissionen av aktier inte var allmänna kostnader som hade inverkan *enbart* inom ramen för klagandens ekonomiska verksamhet.

35. Det framgår av det ovan sagda att klagandens kostnader i stället, åtminstone delvis, hade en inverkan på klagandens icke-ekonomiska verksamhet. Det är emellertid viktigt att konstatera att enligt begäran om förhandsavgörande och enligt parternas yttranden är den sistnämnda omständigheten ostridig mellan parterna.

36. Som jag erinrat om ovan var domstolen i domen i målet Kretztechnik snar till att tillägga att en skattskyldig person, som företar både transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill och transaktioner för vilka så inte är fallet, endast får dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna enligt artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet.(20)

37. Min slutsats blir att de kostnader som var förenade med klagandens emission av aktier och atypiska tysta andelar inte kan anses vara en del av klagandens allmänna kostnader och som sådana utgöra komponenter i priset på klagandens varor och ha ett direkt och omedelbart samband med klagandens samlade ekonomiska verksamhet.(21)

38. I ett fall där den skattskyldiga personen bedriver såväl ekonomisk som icke-ekonomisk verksamhet medges således avdrag för mervärdesskatt på kostnader som är förenade med emission av aktier eller atypiska tysta andelar endast till den del dessa kostnader rätteligen kan hänföras till den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.

2. Den andra tolkningsfrågan

39. Med det föreslagna svaret på den första frågan är det också nödvändigt att behandla den andra frågan, som i huvudsak gäller metoden för fördelning av ingående skatt mellan klagandens ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet (och om artikel 17.5 i sjätte direktivet skall tillämpas med vederbörliga ändringar vid den fördelningen).

40. Det är av vikt att konstatera att artikel 17.5 i sjätte direktivet gäller transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill (skattepliktiga transaktioner som ej undantagits från skatteplikt) och transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill (skattepliktiga transaktioner som undantagits från skatteplikt). Av domarna i målen Sofitam, Floridienne och Berginvest, Cibo Participations och EDM kan slutsatsen dras att transaktioner som ligger utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet skall hållas utanför beräkningen av den avdragsgilla andelen som behandlas i artikel 17 och artikel 19 i sjätte direktivet.(22)

41. Varken artikel 17 eller artikel 19, och inte heller sjätte direktivet för den delen, innehåller någon reglering av vilka metoder eller kriterier som skall tillämpas av medlemsstaterna vid fördelningen av ingående skatt mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet.

42. Med hänsyn till gemenskapsrättens avsaknad av reglering, vare sig den är avsiktlig eller inte, anser jag inte att domstolen kan lägga till särskilda villkor till texten i sjätte direktivet för fördelningen av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. Jag anser inte att det är lämpligt som klaganden hävdar att tillämpa sjätte direktivet analogt eller med vederbörliga ändringar.

43. Eftersom det sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse om fördelning av ingående

skatt mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet blir slutsatsen följaktligen att det ankommer på medlemsstaterna att avgöra denna fråga.(23)

44. Jag vill emellertid betona att medlemsstaterna inte är helt obundna vid fördelningen av ingående skatt mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. De skall handla i överensstämmelse med vissa principer som följer av sjätte direktivet som dessa har tolkats i domstolens praxis.

45. I ett fall som gällde en liknande fråga inom ett annat område (användningen av egendom som ingick i tillgångarna i ett företag för privat ändamål) uttalade domstolen följande, efter att ha konstaterat att sjätte direktivet inte "innehåller erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av den hela kostnad som är aktuell": "det skall därför medges att medlemsstaterna åtnjuter ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller dessa bestämmelser, förutsatt att de inte förbiser den ifrågavarande bestämmelsens syfte och placering i sjätte direktivets systematik."(24)

46. Rätten till avdrag enligt artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en integrerad del av mervärdesskattesystematiken och kan därför i princip inte inskränkas. Domstolen har genomgående uttalat att varje begränsning av rätten till avdrag påverkar skattenivån, varför de måste tillämpas på ett likartat sätt i alla medlemsstater.(25)

47. Den metod och de kriterier som medlemsstaterna tillämpar för fördelningen skall vara utformade så att de säkerställer att syftena med sjätte direktivet upprätthålls. De får därför inte strida mot principen om skatteneutralitet som utgör grunden för det gemensamma mervärdesskattesystemet enligt det sjätte direktivet och som utgör hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika vad gäller uttagande av mervärdesskatt.(26)

IV – Förslag till avgörande

48. Jag anser därför att domstolen skall ge följande svar på de frågor som ställts av Niedersächsische Finanzgericht:

1. För det fall en skattskyldig person både driver såväl ekonomisk som icke-ekonomisk verksamhet är avdrag för ingående skatt på kostnader som är förenade med emission av aktier eller tysta andelar tillåten endast till den del som de kostnaderna rätteligen kan hänföras till den personens ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388/EEG.

2. Metoden för fördelning av den ingående skatten mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet är en fråga som det ankommer på medlemsstaterna att avgöra. När de utövar den rätten skall medlemsstaterna i synnerhet säkerställa att principen om skatteneutralitet upprätthålls.

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 – Artikel 17.5 har fortsättningsvis följande lydelse: "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 avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

4 – BGBl. 1979 I, s. 1953.

5 – Dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357).

6 – Jag anser inte det vara nödvändigt att göra skillnad mellan ”yrkesmässig verksamhet” och ”ekonomisk verksamhet” vad gäller mervärdesskatt. I detta fall kommer jag endast att använda termen ”ekonomisk verksamhet”, som används i sjätte direktivet.

7 – Se dom av den 29 april 2005 i mål C-777/01, EDM (REG 2004, s. I-4295), punkt 47, och där angiven rättspraxis. Se, i detta avseende, även domen i målet Kretztechnik (ovan fotnot 5), punkt 18. Domstolen fann också att termen ”ekonomisk verksamhet” har en objektiv karaktär på det sättet att verksamheten bedöms för sig och utan hänsyn till dess syfte eller resultat. Se, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield (REG 2006, s. I-1751), punkt 47, och där angiven rättspraxis.

8 – Se dom av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, Banque Bruxelles Lambert (BBL) (REG 2004, s. I-10157), punkt 38.

9 – Se dom av den 26 juni 2003 i mål C-442/01, KapHag (REG 2003, s. I-6851), punkt 40.

10 – Se, bland annat, domen i målet BBL (ovan fotnot 8), punkterna 36–41 och där angiven rättspraxis.

11 – Domen i målet KapHag (ovan fotnot 9), punkt 43.

12 – Domen i målet Kretztechnik (ovan fotnot 5), punkt 25.

13 – Ibidem, punkt 26.

14 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations (REG 2001, s. I-6663).

15 – Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19. Se även dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), punkt 24 och där angiven rättspraxis.

16 – Dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand (REG 2007, s. I-0000), punkt 23 och där angiven rättspraxis.

17 – Domen i målet Kretztechnik (ovan fotnot 5), och där angiven rättspraxis.

18 – Ibidem, och där angiven rättspraxis.

19 – Ibidem. Detta innebar att i det målet anskaffade Kretztechnik kapitalet i sin egenskap av skattskyldig person. På grund därav erhöles fullt avdrag för ingående mervärdesskatt som kunde hänföras som allmänna kostnader avseende Kretztechniks samlade ekonomiska verksamhet. Se, beträffande en mer nyligen av domstolen meddelad dom, domen i målet Investrand (ovan fotnot 16).

20 – Domen i målet Kretztechnik (ovan fotnot 5), punkt 37 och där angiven rättspraxis.

21 – Ibidem, punkt 36.

22 – Dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Sofitam (REG 1993, s. I-3513), punkterna 13 och 14, av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest (REG 2000, s. I-9567), domslutet, domen i målet Cibo Participations (ovan fotnot 14), punkt 44, domen i målet EDM (ovan fotnot 7), punkt 54. I domen i målet Floridienne och Berginvest, exempelvis, fann domstolen att artikel 19 i sjätte direktivet skall tolkas så, att följande poster inte skall ingå i nämnaren i det allmänna bråk som används vid beräkningen av de avdragsgilla andelarna: aktieutdelningar från dotterbolag till ett holdingbolag som är en skattskyldig person i annan verksamhet och som tillhandahåller förvaltningstjänster till dessa dotterbolag.

23 – Här kan noteras att redan i målet Cibo Participations framhöll kommissionen att eftersom artikel 17 i sjätte direktivet inte reglerar transaktioner som företas i en ekonomisk verksamhet som ligger utanför direktivets tillämpningsområde ankommer det på medlemsstaterna att utforma den metod enligt vilken avdrag inte medges. Se förslag till avgörande av generaladvokaten Stix-Hackl i målet Cibo Participations (ovan fotnot 14), punkt 31.

24 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny (REG 2006, s. I-8297), punkt 28. Se också dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (REG 1977, s. 113), punkterna 16 och 17.

25 – Se, särskilt, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18 och där angiven rättspraxis. Jämför också det tolfte skälet i ingressen till sjätte direktivet.

26 – Se dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air (REG 2004, s. I-8379), punkterna 23 och 24, och dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans (REG 2005, s. I-10683), punkt 39.