DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 26 maj 2005 *

I mål C-465/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österrike), genom beslut av den 20 oktober 2003, som inkom till domstolen den 5 november 2003, i målet

Kretztechnik AG

mot

Finanzamt Linz,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann, samt domarna K. Lenaerts (referent), J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič och E. Levits,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 december 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Kretztechnik AG, genom P. Farmer, barrister, biträdd av J. Kajus och B. Terra, professeur,

— Finanzamt Linz, genom W. Ritirc, i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom F. Huschens, M. Lumma och A. Tiemann, samtliga i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

— Förenade kungarikets regering, genom M. Bethell, i egenskap av ombud, biträdd av M. Hall, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 24 februari 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2 och 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Kretztechnik AG (nedan kallat Kretztechnik) och Finanzamt Linz angående den senares beslut att inte medge Kretztechnik avdrag för den mervärdesskatt som det erlagt för tillhandahållanden i samband med en aktieemission som bolaget genomförde vid sin notering på börsen i Frankfurt (Tyskland).

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 2 andra stycket i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) föreskrivs att "[p]å varje transaktion ... [skall] mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, ... tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna".

4 Enligt artikel 2.1 i 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".

5 Artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet har följande avfattning:

"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."

6 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med leverans av varor en "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

7 I artikel 6.1 första stycket i nämnda direktiv föreskrivs att med tillhandahållande av tjänster avses "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".

8 I artikel 13 B d 5 i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna från mervärdesskatteplikt skall undanta "[t]ransaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper ...".

9 I artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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.

..."

10 Artikel 17.5 i sjätte direktivet rör avdragsrätten för mervärdesskatt i de fall när varor eller tjänster används av en skattskyldig person för såväl transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill. För sådana fall föreskrivs i första stycket i denna bestämmelse att "bara den andel av mervärdesskatten ... som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna [skall vara avdragsgill]".

Den nationella lagstiftningen

11 Bestämmelserna i sjätte direktivet har införlivats i den nationella rättsordningen genom 1994 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), i dess år 1999 kungjorda lydelse (BGBl. I, 106/1999).

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Kretztechnik är ett i Österrike etablerat aktiebolag vars verksamhetsföremål är utveckling och försäljning av medicinsk apparatur. Genom beslut av bolagsstämman den 18 januari 2000 ökades aktiekapitalet i bolaget från 10 miljoner euro till 12,5 miljoner euro. För att anskaffa kapitalet för denna ökning ansökte bolaget om notering på Frankfurtbörsen.

13 Kretztechnik noterades under mars månad år 2000 på nämnda börs och genomförde kapitalökningen genom en emission av innehavaraktier.

14 I beskattningsbeslut som Finanzamt Linz fattade den 5 juli 2002 nekades Kretztechnik avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts för tillhandahållanden i samband med dess börsnotering. Eftersom aktieemissionen i Österrike ansågs utgöra en transaktion som var undantagen från skatteplikt med stöd av en bestämmelse i nationell rätt, motsvarande artikel 13 B d 5 i sjätte direktivet, fann Finanzamt att bolaget inte hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten.

15 Kretztechnik överklagade nämnda beskattningsbeslut till Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, som har beslutat att vilandeförklara målet för att ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Tillhandahåller ett aktiebolag, som emitterar aktier till nya aktieägare mot betalning till emissionskurs, en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet ...?

2) Om den första frågan besvaras jakande, skall då artiklarna 2.1 och 17 i sjätte direktivet ... tolkas så, att tjänster i samband med en börsnotering i sin helhet skall anses utgöra transaktioner som är undantagna från skatteplikt och att det därmed saknas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt?

3) Om den första frågan besvaras nekande, skall då artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet tolkas så, att det föreligger en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom övriga tillhandahållanden (reklam, advokatkostnader, juridisk och teknisk rådgivning), för vilka avdrag för ingående mervärdesskatt får yrkas, har använts för bolagets skattepliktiga transaktioner?"

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

16 Kretztechnik har i likhet med den danska och den italienska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission hävdat att ett bolag inte tillhandahåller något mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet när det emitterar nya aktier i samband med sin börsnotering. De har i det avseendet betonat att Kretztechnik introduceras på börsmarknaden för att kunna finansiera sin stadgeenliga affärsverksamhet och inte som ett led i en affärsverksamhet bestående av värdepappershandel.

17 Finanzamt Linz, den österrikiska och den tyska regeringen samt Förenade kungarikets regering har hävdat att även om ett rent förvärv och innehav av aktier inte kan anses utgöra ekonomisk verksamhet (se dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, REG 1991, s. I-3111, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-227, av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm, REG 1997, s. I-745, och av den 26 juni 2003 i mål C-442/01, KapHag, REG 2003, s. I-6851), utgör en aktieemission, som en skattskyldig person genomför för att öka sitt kapital i syfte att kunna bedriva sin ekonomiska verksamhet, en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Denna tolkning har stöd i artikel 13 B d 5 i nämnda direktiv, enligt vilket det förutsätts att det föreligger en transaktion som i princip är skattepliktig.

18 Domstolen erinrar i detta avseende om följande. Det följer av artikel 2.1 i sjätte direktivet, vari tillämpningsområdet för mervärdesskatt fastställs, att det inom en

medlemsstats territorium endast är verksamhet av ekonomisk karaktär som är mervärdesskattepliktig. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 4.2 i samma direktiv såsom omfattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav (domen i det ovannämnda målet KapHag, punkt 36).

19 Enligt fast rättspraxis kan ett rent förvärv eller innehav av aktier inte anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet. Ett rent förvärv av andelar i andra företag utgör nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, eftersom en eventuell utdelning till följd av detta innehav är resultatet av själva ägandet av tillgången och inte ett vederlag för någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda direktiv (se domarna i de ovannämnda målen Harnas & Helm, punkt 15, och KapHag, punkt 38, samt dom av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, BBL, REG 2004, s. I-10157, punkt 38). Om förvärvet av andelar i andra företag alltså inte i sig utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda direktiv kan detta inte heller gälla för transaktioner som består i överlåtelse av sådana andelar (se dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013, punkt 33, samt domarna i de ovannämnda målen KapHag, punkt 40, och BBL, punkt 38).

20 Däremot omfattas sådana transaktioner som består i att fortlöpande vinna intäkter, och som avser verksamhet som består i mer än bara förvärv och försäljningar av värdepapper, såsom transaktioner i en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper av sjätte direktivets tillämpningsområde, varvid de dock enligt artikel 13 B d 5 är undantagna från mervärdesskatteplikt (se dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295, punkt 59, och domen i det ovannämnda målet BBL, punkt 41).

21 Det skall i fråga om huruvida ett bolags aktieemission kan anses utgöra en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2.1 i sjätte direktivet, påpekas att det inte är någon skillnad i arten av en sådan transaktion beroende på om den genomförs av ett bolag inom ramen för dess börsnotering eller av ett bolag som inte är börsnoterat.

22 Det skall vidare påpekas att en leverans av varor i enlighet med artikel 5.1 i sjätte direktivet innebär att rätten att såsom ägare förfoga över en egendom överförs. En nyemission av aktier — vilka utgör värdepapper som representerar en immateriell tillgång — kan alltså inte anses utgöra en leverans av varor mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i nämnda direktiv.

23 Frågan huruvida en emission av aktier är skattepliktig eller ej beror alltså på om denna transaktion utgör ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.

24 Domstolen har i det avseendet redan slagit fast att ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som mot ett tillskott i form av en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget inte tillhandahåller denne en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet KapHag, punkt 43).

25 Samma slutsats gäller i fråga om emission av aktier som sker i syfte att anskaffa kapital.

26 Som generaladvokaten på goda grunder har konstaterat i punkterna 59 och 60 i sitt förslag till avgörande avser nämligen ett bolag som nyemitterar aktier att öka sina tillgångar genom anskaffning av ytterligare kapital, varvid de nya aktieägarna erhåller en ägarandel i det sålunda ökade kapitalet. Ur det emitterande bolagets perspektiv är syftet att anskaffa kapital och inte att tillhandahålla tjänster. Ur aktieägarens synvinkel utgör betalningen av de belopp som krävs för kapitalökningen en investering eller en kapitalplacering, och inte en betalning av ett vederlag.

27 Härav följer att en aktieemission varken utgör en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. En sådan transaktion omfattas alltså inte av tillämpningsområdet för detta direktiv, oavsett om den genomförs i samband med en börsnotering av det berörda bolaget eller ej.

28 Den första frågan skall alltså besvaras så, att en nyemission av aktier inte utgör en transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2.1 i sjätte direktivet.

Den andra frågan

29 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning av besvara den andra frågan.

Den tredje frågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet medför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som erlagts för tillhandahållanden i samband med aktieemissionen.

31 Finanzamt Linz har liksom den österrikiska, den danska, den tyska och den italienska regeringen hävdat att det inte föreligger någon avdragsrätt för den mervärdesskatt som erlagts för de tillhandahållanden som förvärvats mot vederlag för aktieemissionen, eftersom en aktieemission inom ramen för en börsnotering inte utgör en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. I motsats till dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), utgör de ingående tillhandahållanden som i målet vid den nationella domstolen har mervärdesbeskattats inte någon del av Kretztechniks totala ekonomiska verksamhet såsom en kostnadskomponent som ingår i priset på de varor som Kretztechnik säljer. Kostnaderna för dessa tillhandahållanden är uteslutande förenade med börsnoteringen av detta bolag och de saknar samband med dess allmänna mervärdesbeskattade verksamhet.

32 Däremot anser Kretztechnik, Förenade kungarikets regering och kommissionen att även om de ingående tillhandahållanden som förvärvats och mervärdesbeskattats inte var knutna till några särskilda skattepliktiga transaktioner utan till kostnader för aktieemissionen, skulle de ändock kunna ingå i detta bolags allmänna kostnader och utgöra kostnadskomponenter för de varor som det saluför. Under dessa förutsättningar skulle det till Kretztechniks förmån kunna föreligga en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader för tillhandahållandena i samband med bolagets börsnotering (se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 25, och av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 31, samt domen i det ovannämnda målet Abbey National, punkterna 34–36).

33 Domstolen erinrar i detta sammanhang om att den rätt till avdrag som avses i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet enligt fast rättspraxis utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43).

34 Domstolen erinrar inledningsvis om att syftet med avdragssystemet är 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. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, samt domarna i de ovannämnda målen Gabalfrisa m.fl., punkt 44, Midland Bank, punkt 19, och Abbey National, punkt 24).

35 Av sistnämnda villkor följer att mervärdesskatten är avdragsgill bara om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna och som medför en rätt till avdrag (se domarna i de ovannämnda målen Midland Bank, punkt 30, och Abbey National, punkt 28, samt dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkt 31).

36 Med hänsyn till att den i målet vid den nationella domstolen aktuella aktieemissionen 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 (se domarna i de ovannämnda målen BLP Group, punkt 25, Midland Bank, punkt 31, Abbey National, punkterna 35 och 36, och Cibo Participations, punkt 33).

37 Härav följer att Kretztechnik, med stöd av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, har rätt att dra av all mervärdesskatt som belöpt 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 (domarna i de ovannämnda målen Abbey National, punkt 37, och Cibo Participations, punkt 34).

38 Den tredje frågan skall alltså besvaras så, att artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet medför rätt till avdrag för all den mervärdesskatt som belöper på de kostnader som en skattskyldig person har haft för de olika tillhandahållanden som denne förvärvat inom ramen för en aktieemission. Detta gäller dock bara i den mån som de transaktioner som den skattskyldige har genomfört inom ramen för sin ekonomiska verksamhet är skattepliktiga.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella

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

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

1) **En nyemission av aktier utgör inte en transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995.**

2) **Artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, medför rätt till avdrag för all den mervärdesskatt som belöper på de kostnader som en skattskyldig person har haft för de olika tillhandahållanden som denne förvärvat inom ramen för en aktieemission. Detta gäller dock bara i den mån som de transaktioner som den skattskyldige har genomfört inom ramen för sin ekonomiska verksamhet är skattepliktiga.**

Underskrifter