JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

11 päivänä joulukuuta 2007 [1]

1. Esittämässään ennakkoratkaisupyynnössä Niedersächsische Finanzgericht (Saksa) pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 2 artiklan 1 kohtaa ja 17 artiklan 5 kohtaa ja tiedustelee lähinnä seuraavaa: i) miten määritetään oikeus hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen siinä tilanteessa, että verovelvollinen harjoittaa samanaikaisesti liiketoimintaa ja muuta kuin liiketoimintaa, ja ii) onko siinä tilanteessa, että hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista ainoastaan sikäli kuin verovelvollisen kulut luetaan asianmukaisesti taloudelliseen toimintaan kuuluviksi, ”investointien mukainen jakoperuste” vai ”liiketoimien mukainen jakoperuste” asianmukainen jakoperuste arvonlisäveron vähennyksen rahamäärän jakamiseksi liiketoiminnan ja muun kuin liiketoiminnan alaan.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

3. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa esitetään seuraavat määritelmät:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

_ _”

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta ”liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiöja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita”.

5. Vähennysoikeudesta kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

_ _

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

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

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

_ _”.[3]

6. Vähennyksen suhdeluvun laskemisesta kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

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

3 – Direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään lisäksi seuraavaa: ”Jäsenvaltiot voivat kuitenkin: a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa; b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa; c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella; d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen; e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.”

3. Vuoden aikana sovellettava tilapäinen suhdeluku on laskettava edeltävän vuoden liiketoimien perusteella. Jos tällaisia liiketoimia ei ole tai ne ovat määrältään merkityksettömiä, verovelvollisen on arvioitava viranomaisen valvonnan alaisena sovellettava suhdeluku omien ennusteidensa perusteella. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin edelleen soveltaa voimassa olevia säännöksiään.

Tilapäisen suhdeluvun perusteella tehdyt vähennykset on tarkistettava, kun lopullinen suhdeluku seuraavana vuonna vahvistetaan.”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

7. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, [4] sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, sellaisena kuin se oli vuonna 1993, jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1) Liikevaihtoveron alaisia ovat seuraavat liiketoimet:

1. Tavaroiden luovutukset ja muut suoritukset, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa maan alueella vastikkeellisesti yrityksensä piirissä. – –”

8. UStG:n 4 §:n 8 momentin f kohdassa säädetään muun muassa, että 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista ”yhtiöiden ja muiden yhteenliittymien osuuksien myynnistä ja välityksestä” ei suoriteta liikevaihtoveroa.

9. UStG:n 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostohintaan sisältyvän veron seuraavissa tapauksissa:

1) tämän lain 14 §:n mukaisesti laskussa yksilöidyn veron, joka on maksettu luovutuksista tai muista suorituksista, jotka muut elinkeinonharjoittajat ovat suorittaneet tälle elinkeinonharjoittajalle – –;

4 – BGBl. 1979 I, s. 1953.

2) liikevaihtovero maahantuoduista tavaroista, jotka on tuotu maahan elinkeinonharjoittajan yritystä varten tai käytettäväksi 1 §:n 3 momentissa kuvatuissa liiketoimissa;

3) vero, joka rasittaa tavaroiden yhteisön sisäistä hankintaa yritystä varten.

2. Vähennysoikeus ei koske veroa, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut tavaroiden luovutuksista, maahantuonnista ja yhteisön sisäisistä hankinnoista sekä muista suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin toimiin:

1) verottomaan myyntiin,

– –

4. Jos elinkeinonharjoittaja käyttää liiketoimintansa tarkoituksiin toimitettua, maahantuotua tai yhteisön sisäisesti hankittua tavaraa tai muuta suoritusta vain osittain sellaisten toimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta liikevaihtoveron vähentämiseen, ostohintaan sisältyvästä verosta ei voida vähentää sitä osaa, joka taloudellisesti liittyy niihin toimiin, jotka eivät oikeuta vähentämiseen. Elinkeinonharjoittaja voi esittää asianmukaisena arviona nämä vähennyskelvottomat veron osat.

– –”

II Tosiseikat, asian käsittely ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Kantaja (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, joka on Göttinger Vermögensanlagen AG:n oikeudellinen seuraaja) harjoitti kyseessä olevana tilivuonna 1994 kiinteistöjen, arvopaperien, osuuksien ja kaikenlaisten omaisuussijoitusten hankintaa, hallinnointia ja myyntiä. Se hankki tätä liiketoimintaa varten tarvittavan pääoman osakkeiden ja epätyypillisten äänettömien osuuksien (atypisch stille Beteiligungen) annilla. Äänettömien osuuksien annin myötä yhtiö sai runsaasti äänettömiä yhtiömiehiä, mikä on tyypillistä avoimelle yhtiölle (Publikumsgesellschaft). Nämä äänettömät yhtiömiehet toivat yritykseen pääomaa, jonka kantaja sijoitti.

11. Vuonna 1994 kantajan verollinen liikevaihto oli 2 959 800,10 Saksan markkaa (DEM). Sen kokonaisliikevaihto oli 6 480 006,60 DEM. Tähän sisältyivät 226 641,89 DEM:n osinkotulot ja 1 389 930,72 DEM:n tulot arvopaperien luovutuksesta (yhteensä 1 616 572,61 DEM).

12. Yhteensä 6 838 535,68 DEM:n hankintoihin sisältyvästä veron määrästä 6 161 679,37 DEM:aa ei voitu kohdentaa tiettyihin liiketoimiin. UStG:n 15 §:n 2 momentin 1 kohtaan, luettuna yhdessä 4 §:n 8 momentin f kohdan kanssa, vedoten Finanzamt Göttingen (Göttingenin veroviranomainen, jäljempänä Finanzamt) ei hyväksynyt vähennettäviksi niitä hankintoihin sisältyviä veroja, jotka koskivat epätyypillisten äänettömien osuuksien annista aiheutuneita kuluja (4 171 424,70 DEM). Finanzamt näin ollen vähensi tämän summan hankintoihin sisältyvien verojen kokonaismäärästä. Kantajan vuokrausliiketoimintaan liittyneiden verojen (676 856,31 DEM) vähentämisen jälkeen Finanzamt katsoi, ettei jäljelle jäävää hankintoihin sisältyvien verojen määrää (1 990 254,67 DEM) voitu kohdentaa tiettyihin liiketoimiin. Tästä summasta se myönsi vähennysoikeuden 45,68 prosentin jakoperusteen mukaisesti lasketulle osuudelle, jolloin vähennyskelpoisten hankintoihin sisältyvien verojen määrä oli 1 567 616,74 DEM ja palautus 1 123 647,00 DEM kyseessä olevana tilivuotena.

13. Kantaja teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka Niedersächsische Finanzgericht (jäljempänä Finanzgericht) hylkäsi 18.10.2001 antamallaan tuomiolla sillä perusteella, että Finanzamt oli toiminut oikein lukiessaan epätyypillisten äänettömien osuuksien annista kantajalle aiheutuneet kulut verosta vapautettuihin liiketoimiin ja evätessään vähennysoikeuden asianomaisilta hankintoihin sisältyviltä veroilta. Kantaja valitti tuomiosta Bundesfinanzhofiin (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin), joka 18.11.2004 antamallaan tuomiolla kumosi Finanzgerichtin 18.10.2001 antaman tuomion ja palautti asian Finanzgerichtin käsiteltäväksi.

14. Finanzgericht katsoo, että kantaja harjoittaa sekä liiketoimintaa että muuta kuin liiketoimintaa.

15. Finanzgericht oli epävarma siitä, miten vähennysoikeus ja jaottelu olisi määritettävä yhteisön lainsäädännön nojalla vireillä olevassa asiassa, joten se on esittänyt Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Määrittyykö oikeus hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen siinä

tilanteessa, että verovelvollinen harjoittaa samanaikaisesti liiketoimintaa ja muuta kuin liiketoimintaa, toisaalta verotettavissa olevien ja verollisten toimien ja toisaalta verotettavissa olevien mutta verosta vapautettujen toimien suhteen mukaan (kantajan käsitys), vai onko arvonlisäveron vähentäminen sallittua ainoastaan sikäli kuin kantajan osakkeiden ja äänettömien osuuksien antiin liittyvät kulut luetaan kantajan direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviksi?

2) Siinä tilanteessa, että hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista ainoastaan sikäli kuin kantajan osakkeiden ja äänettömien osuuksien antiin liittyvät menot luetaan taloudelliseen toimintaan kuuluviksi: onko arvonlisäveron vähennyksen rahamäärän jakaminen liiketoiminnan ja muun kuin liiketoiminnan alaan suoritettava 'investointien mukaisen jakoperusteen' mukaan vai onko – kuten kantaja esittää – direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 5 kohtaa vastaavasti soveltaen myös 'liiketoimien mukainen jakoperuste' asianmukainen?"

16. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet kantaja, Saksan, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio. Osapuolet eivät ole pyytäneet suullista käsittelyä, eikä sellaista ole pidetty.

III Asian tarkastelu

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten pääasialliset lausumat*

17. Kantaja väittää lähinnä, että uusien osuuksien hankintaan sisältyvä vero on kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen. Kantaja vetoaa asiassa Kretztechnik annettuun tuomioon [5] ja väittää, että osakeannin tarkoituksena on korottaa yhtiön pääomaa sen yleisen taloudellisen toiminnan hyväksi. Tämä toiminta käsittää sekä verollisia toimia että verosta vapautettuja toimia, joten vähennyskelpoisuus on kantajan mukaan määritettävä kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan nojalla toisaalta verotettavissa olevien ja verollisten toimien ja toisaalta verotettavissa olevien mutta verosta vapautettujen toimien suhteen mukaan.

18. Saksan hallitus väittää, että arvonlisäveron vähentäminen on sallittua ainoastaan sikäli kuin kantajan osakkeiden ja äänettömien osuuksien antiin liittyvät kulut luetaan kantajan taloudelliseen toimintaan kuuluviksi. Se huomauttaa, että osa näin hanki-

5 – Asia C-465/03, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4357).

tusta pääomasta kohdennetaan aloille, joilla kantaja ei harjoita taloudellista toimintaa, eritoten osuuksiin tai osakkeisiin toisissa yrityksissä. Saksan hallitus toteaa, että arvonlisäveron vähennyksen rahamäärän jakaminen liiketoiminnan ja muun kuin liiketoiminnan alaan on suoritettava ”investointien mukaisen jakoperusteen” eli sen suhteen mukaan, jonka mukaisesti epätyypillisten äänettömien osuuksien annilla hankitun pääoman tuotot kohdennetaan liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan.

19. Portugalin hallitus huomauttaa, että kantajan arvonlisävero on vähennyskelpoinen ainoastaan sen taloudellisen toiminnan yhteydessä suoritettujen liiketoimien osalta, ja väittää lähinnä, että ”investointien mukainen jakoperuste” on asianmukaisempi jakomenetelmä nyt esillä olevassa asiassa.

20. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa pääosin, että kantajan muuhun kuin liiketoimintaan liittyvä tai käytettävä osuus kokonaisostoista ei sisälly mihinkään arvonlisäveron vähentämistä koskevaan laskelmaan, koska tämä osuus ostoista jää kokonaisuudessaan vähennysjärjestelmän ulkopuolelle eikä sitä pitäisi ottaa lainkaan huomioon. Jakamisen osalta Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää lähinnä, ettei siitä säädetä kuudennessa direktiivissä ja että se kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan.

21. Komissio katsoo, että kantajan liiketoiminnan verokohtelu riippuu siitä, voidaanko siihen soveltaa jotakin niistä tekijöistä, joiden perusteella oikeus vapautukseen syntyy. Arvopapereita koskevat liiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta, kun taas kiinteän omaisuuden luovutusta voidaan tarvittaessa verottaa. Tämä selittää kantajan toimien jakamisen kolmeen osaan: i) verottomat liiketoimet, ii) verolliset mutta verosta vapautetut liiketoimet ja iii) verolliset liiketoimet. Komission mukaan on kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä tutkia tätä seikkaa lähemmin sen ratkaistavana olevan asian tosiseikat huomioon ottaen. Itse jakamisen osalta komissio toteaa, että objektiivisempi menettelytapa olisi käyttää ”investointien mukaista jakoperustetta”, jonka olisi kuitenkin vastattava riittävästi taloudellista todellisuutta ja joka olisi näin ollen laskettava kullekin verovuodelle erikseen.

B *Arviointi*

1. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

22. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että kantaja harjoittaa sekä taloudel-

lista [6] toimintaa että muuta kuin taloudellista toimintaa. On kuitenkin muistettava, että vaikka kuudennen direktiivin 4 artiklassa vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tuossa säännöksessä tarkoitetaan ainoastaan toimintaa, joka on luonteeltaan taloudellista. [7]

23. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Pelkkä osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei ole sellaista omaisuuden hyödyntämistä, jonka tarkoituksena on saada jatkuvaluonteista tuloa. [8] Näin ollen koska osakkuuksien hankintaa toisista yrityksistä ei sellaisenaan pidetä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, ei tällaista toimintaa ole myöskään päinvastainen toiminta – nimittäin osakkuuksien myyminen toisista yrityksistä. [9] Sitä vastoin arvopapereita koskevat liiketoimet voivat kuulua arvonlisäveron soveltamisalaan, mutta ne on vapautettu arvonlisäverosta. [10]

24. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kun henkilöyhtiö ottaa vastaan yhtiömiehen rahapanoksen, se ei suorita yhtiömiehelle kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua. [11] Yhteisöjen tuomioistuin teki saman päätelmän osakeannista, joka toteutetaan pääoman keräämiseksi. [12]

25. Asiassa Kretztechnik yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että yhtiö, joka laskee liikkeeseen uusia osakkeita, aikoo kasvattaa omaisuuttaan hankkimalla lisäpääomaa tunnustaen samalla uusien osakkeenomistajien omistusoikeuden tiettyyn osaan korotetusta pääomasta. Osakeannin toteuttavan yhtiön tavoitteena on hankkia pääomaa eikä suorit-

6 – Mielestäni ei ole tarpeen tehdä eroa liiketoiminnan ja taloudellisen toiminnan välillä arvonlisäveron yhteydessä. Käytän jäljempänä ainoastaan taloudellisen toiminnan käsitettä, jota käytetään kuudennessa direktiivissä.

7 – Ks. asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4295, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. tältä osin myös edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kretztechnik, tuomion 18 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että taloudellisen toiminnan käsitteen soveltamisala on objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Ks. mm. asia C-223/03, University of Huddersfield, tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1751, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 – Ks. asia C-8/03, BBL, tuomio 21.10.2004 (Kok. 2004, s. I-10157, 38 kohta).

9 – Ks. asia C-442/01, KapHag, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6851, 40 kohta).

10 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia BBL, tuomion 36–41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

11 – Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia KapHag, tuomion 43 kohta.

12 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kretztechnik, tuomion 25 kohta.

taa palveluja. Osakkeenomistajan kannalta taas pääoman korotukseen tarvittavien rahamäärien maksamisessa ei ole kyse vastikkeen suorituksesta vaan investoinnista tai pääoman sijoituksesta. [13]

26. Kun otetaan huomioon, että kantaja – huolimatta oikeuksistaan osakkaana tai yhtiömiehenä – ei suoraan tai välillisesti osallistu niiden yritysten hallintoon, [14] joiden osakkuuksia se hankkii, pitää hallussa tai luovuttaa, kantajan toimintaa ei voida pitää taloudellisena toimintana.

27. Asiassa Rompelman antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin huomautti ensimmäisen kerran, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista (neutraalisuuden periaate). [15]

28. Viimeksi mainittu edellytys osoittaa, että jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä on oltava suora ja välitön yhteys. Asiassa Investrand antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ”aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että niiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu”. [16]

29. Asiassa Kretztechnik antamansa tuomion 36 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: ”Kun – – otetaan huomioon, että yhtäältä osakeanti on kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuulumaton liiketoimi ja että toisaalta Kretztechnik suoritti tämän liiketoimen korottaakseen pääomaansa yleisen taloudellisen toimintansa hyväksi, on katsottava, että niiden palvelujen kustannukset, jotka tämä yhtiö hankki kyseisen liiketoimen yhteydessä, ovat osa yhtiön yleiskuluja ja muodostavat sellaisina osan yhtiön tuot-

13 – Ibid., tuomion 26 kohta.

14 – Ks. tästä asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6663).

15 – Asia 268/83, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta). Ks. myös asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok. 2001, s. I-1361, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 – Asia C-435/05, tuomio 8.2.2007 (Kok. 2007, s. I-1315, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

teiden hinnasta. Tällaisilla palveluilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.” [17]

30. Saman tuomion 37 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi edelleen, että ”tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan Kretztechnikillä on oikeus vähentää koko niihin kustannuksiin sisältynyt arvonlisävero, jotka tälle yhtiölle aiheutuivat niistä eri palveluista, jotka se hankki toteuttamansa osakeannin yhteydessä, kuitenkin sillä edellytyksellä, että kaikki ne liiketoimet, jotka tämä yhtiö suoritti taloudellisen toimintansa yhteydessä, ovat verollisia liiketoimia. Jos nimittäin verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, verovelvollinen voi kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan vähentää vain sen arvonlisäveron osan, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta”. [18]

31. Olen samaa mieltä kansallisen tuomioistuimen, Saksan hallituksen ja komission kanssa siitä, että kantajan tilannetta voidaan tuskin verrata asiassa Kretztechnik vallinneeseen tilanteeseen, jossa kyseinen yhtiö suoritti ainoastaan verotettavia myyntiliiketoimia. [19]

32. Nyt esillä olevassa asiassa komissio on oikeassa huomauttaessaan, että siltä osin kuin kantaja hankkii, pitää hallussa ja luovuttaa osakkuuksia ja muita oikeuksia pyrkimättä kuitenkaan suorittamaan järjestelmällisesti vastikkeellisia palveluja, sen toiminta ei ole luonteeltaan taloudellista eikä siten verollista. Sikäli kuin tämä toiminta ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, koska se ei ole luonteeltaan taloudellista eikä kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veron vähentäminen ei tule kyseeseen, etenkin kun arvonlisäverojärjestelmä ei koske toimintaa, josta nämä kulut aiheutuivat. Tältä osin osakkeiden ja epätyypillisten äänettömien osuuksien annista aiheutuneita kuluja ei voida pitää yleiskuluina tai osana yhtiön tuotteiden hintaa, toisin sanoen kustannuksina, joilla on suora ja välitön yhteys kantajan koko taloudelliseen toimintaan, ja sellaisina vähennyskelpoisina.

33. Tästä seuraa, ettei arvonlisäveron vähentäminen osakkeiden antiin liittyvistä kuluista ole perusteltua, ellei näin hankittua pääomaa kohdenneta kantajan taloudelliseen toimin-

17 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kretztechnik oikeuskäytäntöviittauksineen.

18 – Ibid. oikeuskäytäntöviittauksineen.

19 – Ibid. Tämä tarkoitti sitä, että kyseisessä tapauksessa Kretztechnik hankki pääoman verovelvollisena tässä ominaisuudessaan. Näin ollen arvonlisävero, joka kannetaan Kretztechnikin koko taloudelliseen toimintaan yleiskuluina liittyvistä tuotantopanoshankinnoista, oli kokonaan vähennyskelpoinen. Ks. yhteisöjen tuomioistuimen viimeaikaisten tuomioiden osalta edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Investrand.

taan. Osakkeiden tai epätyypillisten äänettömien osuuksien antiin liittyvät ja kantajan muuhun kuin taloudelliseen toimintaan (toisin sanoen osakkuuksien hankintaan, hallussapitoon ja myyntiin toisista yrityksistä) kuuluviksi luettavat kulut eivät kuitenkaan anna kantajalle veron vähennysoikeutta.

34. Kuten kansallinen tuomioistuin huomauttaa, toisin kuin asian Kretztechnik taustalla olleessa tilanteessa kantaja ei harjoita tuotantotoimintaa. Tästä seuraa, etteivät sen osakkeiden antiin liittyneet kulut olleet yleiskuluja, joilla olisi ollut vaikutusta *yksinomaan* sen taloudelliseen toimintaan.

35. Kuten edellä esitetystä ilmenee, kantajan kuluilla oli sen sijaan – ainakin osittain – vaikutusta sen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. Tässä yhteydessä on tärkeää huomata, että ennakkoratkaisupyynnöstä ja osapuolten huomautuksista selviää, että osapuolet ovat yhtä mieltä viimeksi mainitusta seikasta.

36. Kuten edellä muistutin, asiassa Kretztechnik antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin kiirehti lisäämään, että jos nimittäin verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, verovelvollinen voi kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan vähentää vain sen arvonlisäveron osan, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. [20]

37. Tästä on pääteltävä, ettei kantajan osakkeiden ja epätyypillisten äänettömien osuuksien antiin liittyneitä kuluja voida pitää kustannuksina, jotka ovat osa sen yleiskuluja ja muodostavat sellaisina osan sen tuotteiden hinnasta ja joilla on suora ja välitön yhteys kantajan koko taloudelliseen toimintaan. [21]

38. Näin ollen siinä tilanteessa, että verovelvollinen harjoittaa samanaikaisesti taloudellista toimintaa ja muuta kuin taloudellista toimintaa, arvonlisäveron vähentäminen osakkeiden tai epätyypillisten äänettömien osuuksien antiin liittyvistä kuluista on sallittua ainoastaan sikäli kuin nämä kulut luetaan asianmukaisesti verovelvollisen kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviksi.

20 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kretztechnik, tuomion 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

21 – Ibid., tuomion 36 kohta.

2. Toinen ennakkoratkaisukysymys

39. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastaus huomioon ottaen on myös tarpeen tarkastella toista ennakkoratkaisukysymystä, joka liittyy lähinnä menetelmään, jolla arvonlisäveron vähennyksen rahamäärä jaetaan kantajan taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan alaan (ja siihen, pitäisikö kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa soveltaa soveltuvin osin tähän jakamiseen).

40. On tärkeää huomata, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta kattaa vähennykseen oikeuttavat liiketoimet (verolliset liiketoimet, joita ei ole vapautettu verosta) ja vähennykseen oikeuttamattomat liiketoimet (verolliset liiketoimet, jotka on vapautettu verosta). Asioissa Sofitam, Floridienne ja Berginvest, Cibo Participations ja EDM annetuista tuomioista voidaan päätellä, että toimia, jotka eivät kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan, ei saa sisällyttää kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklassa tarkoitettuun vähennyksen suhdelukua koskevaan laskelmaan. [22]

41. Edellä mainittuihin 17 ja 19 artiklaan – kuten ei myöskään kuudenteen direktiiviin sinänsä – ei kuitenkaan sisälly säännöstä, jossa käsiteltäisiin menetelmiä tai perusteita, joita jäsenvaltioiden olisi käytettävä jakaessaan arvonlisäveron vähennyksen rahamäärää taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan alaan.

42. Kun otetaan huomioon, ettei yhteisön lainsäätäjä ole käsitellyt tätä kysymystä joko tarkoituksellisesti tai epähuomiossa, katson, ettei yhteisöjen tuomioistuin saa liittää kuudennen direktiivin tekstiin erityisehtoja, jotka liittyvät arvonlisäveron vähennyksen rahamäärän jakamiseen taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan alaan. En pidä asianmukaisena soveltaa kuudennen direktiivin säännöksiä analogisesti tai soveltuvin osin, kuten erityisesti kantaja esittää.

43. Kuudennessa direktiivissä ei säädetä menetelmästä arvonlisäveron vähennyksen rahamäärän jakamiseksi taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan alaan, joten on pääteltävä, että tämä asia kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan. [23]

22 – Asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993 (Kok. 1993, s. I-3513, 13 ja 14 kohta); asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000 (Kok. 2000, s. I-9567, tuomiolauselma); edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Cibo Participations, tuomion 44 kohta ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia EDM, tuomion 54 kohta. Esimerkiksi asiassa Floridienne ja Berginvest antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 19 artiklaa on tulkittava siten, että vähennyksen suhdeluvun muodostavan murtoluvun nimittäjään ei saa sisällyttää osinkoja, jotka tytäryhtiöt maksavat holdingyhtiölle, joka on arvonlisäverovelvollinen muun toimintansa osalta ja joka tarjoaa tytäryhtiöilleen hallintopalveluja.

23 – Tässä yhteydessä todettakoon, että jo asiassa Cibo Participations komissio huomautti kirjelmissään, että koska kuudennen direktiivin 17 artikla ei koske liikevaihtoa, joka saadaan direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävästä toiminnasta, jäsenvaltioiden toimivallassa on vahvistaa menettely, jonka mukaan vähennys ei ole mahdollinen. Ks. julkisasiamies Stix-Hacklin 6.3.2001 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 14 mainitussa asiassa Cibo Participations, ratkaisuehdotuksen 31 kohta.

44. Korostaisin kuitenkin, että jakaessaan arvonlisäveron vähennyksen rahamäärää taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan alaan jäsenvaltioilla ei ole rajatonta harkintavaltaa ja niiden on noudatettava tiettyjä kuudennesta direktiivistä johtuvia periaatteita, sellaisina kuin niitä on tulkittu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

45. Tältä osin on syytä huomauttaa, että eri alaa (nimittäin yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden ottamista yksityiseen käyttöön) koskevassa mutta samankaltaisessa asiassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että koska kuudenteen direktiiviin ei kuitenkaan ”sisälly kyseessä olevien kustannusten määrän yhdenmukaista ja täsmällistä määrittämistä varten tarvittavia tietoja, on myönnettävä, että jäsenvaltioilla on tietty harkintavalta näiden sääntöjen osalta, kunhan ne ottavat huomioon kyseisen säännöksen tarkoituksen ja aseman kuudennen direktiivin systematiikassa”. [24]

46. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti todennut, että kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen vaikuttaa verorasituksen suuruuteen ja että rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. [25]

47. Jäsenvaltioiden jakamisessa käyttämän menetelmän ja perusteen on taattava kuudennen direktiivin tavoitteiden kunnioittaminen. Näin ollen niillä ei saa loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta, johon kuudennella direktiivillä käyttöön otettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu ja jolla estetään se, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäveron perimisessä eri tavalla. [26]

24 – Ks. tästä asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8297, 28 kohta). Ks. myös asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977 (Kok. 1977, s. 113, 16 ja 17 kohta).

25 – Ks. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vrt. myös kuudennen direktiivin johdanto-osan 12. perustelukappale.

26 – Ks. asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, 23 ja 24 kohta) ja asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10683, 39 kohta).

IV Ratkaisuehdotus

48. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Niedersächsische Finanzgerichtin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Siinä tilanteessa, että verovelvollinen harjoittaa samanaikaisesti taloudellista toimintaa ja muuta kuin taloudellista toimintaa, arvonlisäveron vähentäminen osakkeiden tai epätyypillisten äänettömien osuuksien antiin liittyvistä kuluista on sallittua ainoastaan sikäli kuin nämä kulut luetaan asianmukaisesti verovelvollisen direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviksi.

2) Menetelmä, jolla arvonlisäveron vähennyksen rahamäärä jaetaan taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan alaan, kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan. Tätä harkintavaltaa käyttäessään jäsenvaltioiden on erityisesti varmistettava, että noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.