

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

23 päivänä lokakuuta 2003¹

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin² 5 artiklan 8 kohdan ja 6 artiklan 5 kohdan nojalla jäsenvaltiot voivat ”varallisuuskonaisuuden tai sen osan” siirron yhteydessä katsoa, että tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan seuraajana.

arvonlisävero, jonka yhtymä on maksanut liiketoiminnan perustamisen yhteydessä vastaanotetuista tavaroista ja palveluista, ja jos on, mihin vähennysoikeus perustuu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Saksa on käyttänyt tätä mahdollisuutta, ja nyt esillä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä Bundesfinanzhof (liittovaltion verotuomioistuin) kysyy yhteisöjen tuomioistuinta neuvoo siihen, kuinka sääntöä olisi sovellettava sellaiseen siviilioikeudelliseen yhtymään (*Vorgründungsgesellschaft GbR*), jonka ainoana tarkoituksena on perustettavana olevan osakeyhtiön liiketoiminnan aloittamisen valmistelu — — muttei sen harjoittaminen — — ja vielä perustamatta olevan liiketoiminnan siirtäminen pääomayhtiölle sitten, kun se on perustettu. Asiassa on ratkaistava se, onko joko itsellään yhtymällä tai pääomayhtiöllä oikeus vähentää suoritteiden hankintaan sisältyvä

Arvonlisäveroa koskevat yhteisön säännökset

3. Arvonlisäverojärjestelmän pääpiirteistä säädetään ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin³ 2 artiklassa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukais-
tamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhden-
mukainen määrätymisperuste — — 17 päivänä
toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi
77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes
direktiivi).

3 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukais-
tamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen
neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL P 71, 14.4.1967,
s. 1301).

verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

4. Järjestelmässä tarkastellaan siis liiketoimien ketjua, jossa ketjun kustakin lenkistä maksettava nettomäärä vastaa tiettyä osuutta tässä vaiheessa kertyvästä lisäarvosta. Kun ketju päättyy, kannettu kokonaisuus vastaa kyseistä prosenttiosuutta lopullisesta hinnasta. Kuudennessa direktiivissä annetaan yksityiskohtaisemmat säännöt.

5. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa verovelvolliseksi määritellään jokainen, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Taloudellista toimintaa on ”kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava” sekä ”liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä

jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa”. Direktiivin 5–7 artiklan mukaan verollisia liiketoimia ovat tavaroiden luovutukset, palvelujen suoritukset tai maahantuonti.

6. Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tavaroiden luovutus määritellään aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirroksi. Direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana. Jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kilpailun vääristymisen välttämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan veronmaksuvelvollinen.”

7. Direktiivin 6 artiklan 5 kohdassa säädetään, että 5 artiklan 8 kohta on sovellettava samoin edellytyksin palvelujen suoritukseen, jotka 6 artiklan 1 kohdassa määritellään liiketoimiksi, jotka eivät ole tavaran luovutusta.

8. Vähennysoikeuden perusedellytyksistä säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklassa. Kyseisen artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: ”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 — —”. Vähennysoikeus syntyy 17 artiklan 1 kohdan mukaan silloin, kun vähennysoikeus verosta koskeva verosääntö syntyy.

9. Jotkin liiketoimet on kuitenkin vapautettu arvonlisäverosta 13–16 artiklan nojalla. Tällaisista liiketoimista ei kanneta arvonlisäveroa, ja 17 artiklan 2 kohdasta, jossa vähennysoikeus rajataan koskemaan arvonlisäverollisiin liiketoimiin käytettävistä tavaroista tai palveluista maksettuja veroja, johtuu, että tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja ei voi vähentää kyseisiä liiketoimia varten yhteisössä käytettävien tavaroiden tai palvelujen hankkimisen yhteydessä maksettuja tuotantopäätöshankintoihin sisältyviä veroja. Käytännössä verosta vapautetuista liiketoimista kannetun arvonlisäveron määrä on näin ollen kyseisen liiketoimen hinnan muodostavista osista kannetun arvonlisäveron määrä kertyneestä lisäarvosta riippumatta.⁴

10. Kun verosta vapautettu liiketoimi on liiketoimien ketjun viimeinen lenkki (yksityinen kulutus), kuten usein on, vaikutuksena on pelkästään, että arvonlisäverotaakka kevenee sen määrän verran, joka olisi kannettu viimeisestä kertyneestä lisäarvosta. Vähennysoikeutta ei kuitenkaan synny tässäkin tilanteessa, vaikka verosta vapautettu liiketoimi olisi myöhemmin verotettavan tavarain tai palvelun hinnan muodostava osa. Näin ollen suoritteiden hankintaa sisältyvästä verosta voi joissakin tilanteissa tulla tavarain tai palvelun arvon ”kiinteä osa” sillä seurauksella, että vastoin järjestelmän tavanomaista toimintaperiaatetta arvo, josta arvonlisävero myöhemmässä vaiheessa kannetaan, sisältää aikaisemmissa vaiheissa kannetun veron. Voidaan sanoa, että liiketoimien ketju katkeaa ja alkaa uusi ketju, jonka nettoarvo on edellistä suurempi. Samanlainen tilanne voi syntyä, kun verovelvollinen ostaa tavaroita yksityishenkilönä (eikä 2 artiklassa ja 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ”verovelvollisen ominaisuudessa”), mutta myöhemmin siirtää ne käytettäväksi taloudellisessa toiminnassaan.⁵

Yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta yhteisön oikeussäännöksistä

11. Yhteisöjen tuomioistuin on useissa tuomioissaan tarkastellut, missä tilanteessa tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia käytetään verollisia liiketoimia ”varten”, jolloin syntyy kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu vähennysoikeus.

4 — Tilanne on erotettava verovapautuksesta, jossa tuotantopäätöshankintoihin sisältyvä arvonlisävero palautetaan, eli ”nollaverokannan” soveltamisesta.

5 — Ks. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 8 ja 9 kohta).

12. Nyt esillä olevan asian kannalta merkittävyyksellisiä ovat asioissa Rompelman,⁶ INZO,⁷ Ghent Coal Terminal,⁸ Gabalfrisa,⁹ Schloßstraße¹⁰ ja Breitsohl¹¹ annetut tuomiot siltä osin kuin henkilöä, jolla on objektiivisten seikkojen tukema aikomus aloittaa taloudellinen toiminta ja joka hankkii tätä varten ensimmäiset arvonlisäverolliset tavarat ja palvelut, on pidettävä verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja jolla on siis oikeus välittömästi vähentää sellaisiin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero, jotka on tehty aiottuja verollisia liiketoimia varten, ilman, että hänen olisi odotettava liiketoimintansa tosiasiallista alkamista, ja vaikka liiketoiminta ei alkaisikaan.

13. Yhteisöjen tuomioistuinta on kuitenkin pyydetty ainoastaan kahdessa aikaisemmassa tapauksessa tarkastelemaan suoritteiden hankintaan sisältyvän veron vähennysoikeutta ”varallisuuskokonaisuutta tai sen osaa siirrettäessä”, kun jäsenvaltio on hyödyntänyt 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta. Nämä ovat asiat Abbey National¹² ja Zita Modes.¹³

6 — Asia C-268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85).

7 — Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857).

8 — Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1).

9 — Yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa, tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577).

10 — Asia C-396/98, Schloßstraße, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4279).

11 — Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321).

12 — Asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok. 2001, s. I-1361).

13 — Julkisasiamies Jacobsin asiassa C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003 (Kok. 2003, s. I-14393 ja s. I-14395), 26.9.2002 esittämä ratkaisuehdotus.

14. Asiassa Abbey National oli kyse erillisten yritysten välisestä vuokraustoimintaa varten hankitun rakennuksen arvonlisäverollisesta myynnistä. Rakennus myytiin niin, että samalla jatkettiin siinä harjoitettua liiketoimintaa, joka oli osa luovuttajan kokonaisliiketoimintaa. Keskeistä kyseisessä asiassa oli sen selvittäminen, voiko luovuttaja vähentää suoritteiden hankintaan sisältyvän arvonlisäveron (lähinnä oikeudellisista) palveluista, jotka se on hankkinut siirtoa varten.

15. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Se takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Jotta vähennysoikeus syntyisi, hankituilla tavaroilla tai palveluilla on kuitenkin oltava suora ja välitön yhteys verollisiin liiketoimiin — niiden on muodostettava osa verollisten liiketoimien hinnan kustannustekijöistä.¹⁴

16. Jos jäsenvaltio on käyttänyt mahdollisuutta katsoa, että varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto ei ole tavaroiden

14 — Tuomion 24–29 kohta, jossa mainitaan edellä alaviitteenä 6 mainitussa asiassa Rompelman annetun tuomion 19 kohta; edellä alaviitteenä 8 mainitussa asiassa Ghent Coal Terminal annetun tuomion 15 kohta; edellä alaviitteenä 9 mainitussa asiassa Gabalfrisa annetun tuomion 44 kohta ja asiassa C-98/98, Midland Bank, 8.6.2000 annetun tuomion (Kok. 2000, s. I-4177) 19, 20, 24, 29 ja 30 kohta.

luovutusta, niin kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan tällaisesta siirrosta ei pidä kantaa arvonlisäveroa eikä tällainen siirto näin ollen voi olla 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi. Merkitystä ei ole sillä, että siirto olisi ollut verollinen liiketoimi, jos jäsenvaltio ei olisi käyttänyt kyseistä mahdollisuutta. Siirrolla ei myöskään ole suoraa ja välitöntä yhteyttä luovutuksensaajan verollisiin liiketoimiin. Vähennys on mahdollinen ainoastaan, kun kyseiset liiketoimet ovat vähennysoikeutta hakevan verovelvollisen liiketoimia; joka tapauksessa siirron toteuttamisesta aiheutuneet kustannukset eivät sisälly suoraan luovutuksensaajan arvonlisäverollisten liiketoimien kustannustekijöihin, kuten ensimmäisen direktiivin 2 kohdassa edellytetään.¹⁵

17. Nämä kustannukset ovat kuitenkin osa luovuttajan yleiskuluista, ja ne ovat sellaisenaan yrityksen tuotteiden hinnan muodostava osa. Myös silloin, kun verovelvollinen siirtää varallisuuskokonaisuuden eikä enää tämän jälkeen toteuta liiketoimia, siirtoa varten tarvittavien palvelujen kustannusten on katsottava olevan osa yrityksen koko taloudellista toimintaa ennen siirtoa. Mikä tahansa kuudennen direktiivin 17 artiklan muunlainen tulkinta olisi ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että arvonlisäverojärjestelmän edellytetään olevan täysin neutraali yrityksen kaikkeen taloudelliseen toimintaan kohdistuvan verorasituksen suhteen, edellyttäen, että kyseiset toiminnot sinänsä ovat arvonlisäverollisia, ja siitä seuraisi, että talouden toimija joutuisi taloudellisessa toiminnassaan kantamaan arvonlisäveron rasitteen

ilman, että kyseisellä toimijalla olisi mahdollisuutta vähentää sitä. Niinpä tällöin tehtäisiin mielivaltaisen jako yhtäältä kuluihin, joita yritykselle on syntynyt ennen yrityksen varsinaisen toiminnan aloittamista, ja kuluihin, joita sille syntyy kyseistä toimintaa harjoittaessaan, ja toisaalta kuluihin, joita syntyy tämän toiminnan lopettamisesta. Niillä erilaisilla palveluilla, joita luovuttaja on käyttänyt siirtääkseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan, on siis periaatteessa suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.¹⁶

18. Asiassa Zita Modes esitetyt ennakkoratkaisukysymykset liittyvät ”varallisuuskokonaisuuden siirron” määritelmään ja mahdolliseen vaatimukseen siitä, että luovutuksensaajan on jatkettava samantyyppisen liiketoiminnan harjoittamista kuin luovuttaja harjoitti aiemmin. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole vielä antanut tuomiota kyseisessä asiassa.

Saksan lainsäädäntö

19. Edellä esitetyt yhteisön oikeuden säännökset on pantu Saksan oikeudessa täytäntöön vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzillä (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG).

15 — Tuomion 30–34 kohta.

16 — Tuomion 35 ja 36 kohta.

20. Kyseisen lain 1 §:n 1 a momentissa säädetään seuraavaa: ”Liikevaihtoveroa ei suoriteta myynnistä, joka liittyy liikkeen (*Geschäft*) luovutukseen toiselle elinkeinonharjoittajalle (*Unternehmer*) tämän liiketoimintaa (*Unternehmen*) varten. Liikkeen luovutuksella tarkoitetaan sitä, että koko yritys tai sen erikseen johdettu osa luovutetaan kokonaisuudessaan vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti tai saatetaan yhtiön osaksi. Vastaanottava elinkeinonharjoittaja tulee luovuttajan sijaan.”

21. Tätä tarkoitusta varten 2 §:ssä määritellään ”elinkeinonharjoittaja” ja ”yritys”: ”Elinkeinonharjoittaja on se, joka harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa, mukaan lukien ammatin harjoittaminen. Yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken liiketoiminnan ja ammatinharjoittamisen. Liiketoimintaa on kaikki pysyväisluonteinen tulonhankkimistoiminta, vaikka sillä ei tavoiteltaisikaan voittoa tai vaikka yhteisö toimisi vain suhteessa jäseniinsä.”

22. Lain 15 § koskee vähennysoikeutta. Sen 2 momentin 1 kohdan nojalla vähennysoikeus ei koske veroa, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta, joita elinkeinonharjoittaja käyttää muun muassa verottomiin liiketoimiin.

23. Nyt esillä olevan asian kannalta merkityksellisiä ovat myös jotkin Saksan yrityslainsäädännön näkökohdat. Ennakkoratkaisupyyntöön esittänyt tuomioistuin selittää niitä seuraavasti.

24. Osakeyhtiö (*Aktiengesellschaft*; jäljempänä AG) syntyy pääomayhtiönä eli erillisenä oikeushenkilönä vasta, kun se rekisteröidään kaupparekisteriin. AG:n välttämättömänä esivaiheena on esiyhtiön (*Vorgesellschaft*) perustaminen (perustamiskirjan laatiminen); esiyhtiön oikeudellisenä muotona on aina erityinen yhtymä. Esiyhtiötä voi edeltää niin sanottu perustamista edeltävä yhtiö (*Vorgründungsgesellschaft*). Tämä perustuu perustajien sopimukseen, jonka mukaan tarkoituksena on myötävaihtaa liiketoiminnan perustamiseen, ja oikeudellisenä muotona on tällöin säännönmukaisesti siviilioikeudellinen yhtymä (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*; jäljempänä GbR), jonka tarkoituksena on järjestää kyseisten henkilöiden vastuu. Jos perustamista edeltävä yhtiö perustetaan yhtiön tulevan toiminnan valmistelemiseksi, sen hankkimat varallisuuserät ja sen oikeudet ja velvollisuudet eivät siirry automaattisesti esiyhtiölle tai myöhemmin perustettavalle osakeyhtiölle, vaan luovutus on tehtävä erityisellä oikeustoimella.

Pääasian oikeudenkäynti

25. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein

GbR (jäljempänä Faxworld GbR) perustettiin 1.10.1996. Sen ainoana tarkoituksena oli valmistella Faxworld Telefonmarketing AG -nimisen yhtiön (jäljempänä Faxworld AG) perustamista. Tätä varten se vuokrasi ja varusti toimistotiloja, hankki investointihyödykkeitä, lähetti tiedottamistarkoituksessa esitteitä ja mainosti perustettavaa AG:tä. Kun Faxworld AG oli perustettu notaarin vahvistamalla perustamiskirjalla 28.11.1996, Faxworld GbR lopetti toimintansa ja luovutti 1.12.1996 vastikkeellisesti AG:lle tarkoituksensa mukaisesti kaiken hankkimansa omaisuuden. Faxworld AG saattoi välittömästi aloittaa liiketoimintansa Faxworld GbR:n vuokraamissa ja varustamissa tiloissa.

GbR riitautti veroviranomaisen päätöksen veroasioissa toimivaltaisessa tuomioistuimessa, joka hyväksyi Faxworld GbR:n väitteen arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen perusteella; suoritteiden hankintaan sisältyvä vero oli vähennyskelpoinen, vaikka kantajalla ei ollut missään vaiheessa aikomusta käyttää tuotantohankintoja omiin arvonlisäverollisiin liiketoimiin, sillä se oli hankkinut ne Faxworld AG:n toteutettavaksi tarkoitettua liiketoimintaa varten.

26. Luovutushinta, eli 87 495,29 Saksan markkaa (DEM), oli hankitun varallisuuden kirjanpitoarvo eli hankintahinta ilman arvonlisäveroa. Näin ollen Faxworld GbR:n hankinnoista maksamaa arvonlisäveroa ei siirretty Faxworld AG:n maksettavaksi luovutushinnassa.

27. Faxworld GbR halusi tämän jälkeen vähentää sen hankkimista ja siirtämistä tavaroista ja palveluista sen maksettavaksi tulleet, suoritteiden hankintaan sisältyvät verot — kyseisessä tilanteessa toisin sanoen saada niistä palautuksen. Veroviranomainen epäsi vähennysoikeuden sillä perusteella, että kantajan ainoana myyntitapahtumana oli liikkeen luovutus, jota ei pidetä verollisena liiketoimena, ja että Faxworld GbR ei näin ollen ollut elinkeinonharjoittaja (verovelvollinen). Faxworld

28. Veroviranomainen valitti päätöksestä Bundesfinanzhofiin, joka on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sellaisella yhtymällä (henkilöyhtiöllä), jonka ainoana tarkoituksena on pääomayhtiön perustaminen, oikeus vähentää palvelujen ja tavaroiden hankintoihin sisältyvä arvonlisävero, kun se pääomayhtiön perustamisen jälkeen luovuttaa yhdellä oikeustoimella vastikkeellisesti nämä hankkimansa suoritteet tälle myöhemmin perustamalleen pääomayhtiölle ja sen tarkoituksena ei alun perinkään ole ollut muiden myyntitapahtumien toteuttaminen ja kun kyseisessä jäsenvaltiossa kokonaisvarallisuuden siirtoa ei käsitellä arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutuksena tai palvelun suorituksena ([kuudennen direktiivin] 5 artiklan 8 kohdan ensimmäinen virke ja 6 artiklan 5 kohta)?”

29. Bundesfinanzhof jatkaa, että jos yhtymällä ei ole kyseisessä tilanteessa vähennysoikeutta, mahdollisen uuden ennakkoratkaisupyynnön esittäminen voitaisiin välttää, jos yhteisöjen tuomioistuin voisi vastata myös siihen, voisiko sitä vastoin pääomayhtiöllä olla tällainen oikeus.

Osapuolten esittämät eriävät kannat

30. Bundesfinanzhof toteaa, että se on taipuvainen hyväksymään vähennysoikeuden. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoinen verosaatava syntyy eli kun suoritteet hankitaan. Nyt esillä olevassa asiassa suoritteet hankittiin ainoastaan verollisiin myyntiliiketoimiin. Jos Faxworld GbR olisi itse suorittanut varsinaiset liiketoimet, suoritteiden hankintaan sisältyvä vero olisi ollut vähennyskelpoinen. Asiassa Abbey National annetusta tuomiosta johtuu, että varallisuuskokonaisuutta siirrettäessä luovuttaja voi vähentää suoritteiden hankintaan sisältyvän arvonlisäveron ainoastaan omista myyntiliiketoimista kannettavasta verosta. Se, että nyt esillä olevassa asiassa on olemassa ero suoritteet hankkivan henkilön ja verollisia liiketoimia suorittavan henkilön välillä, johtuu kuitenkin vain Saksan yrityslainsäädännön menettelysäännöistä. Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen on tarkoi-

tettava, ettei vähennysoikeus voi määräytyä oikeudelliseen muotoon liittyvien kansallisten erojen perusteella.

31. Yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa Faxworld GbR väittää lähinnä, että se ja Faxworld AG muodostavat yhtenäisen taloudellisen yksikön (niin sanotun *Fußstapfentheorien* mukaisesti, jota Bundesfinanzhof ilmeisesti soveltaa ja joka on johdettu seuranto-oikeudesta; sen mukaan luovutuksensaaja seuraa luovuttajan jalanjalkia eli niin sanotusti tulee luovuttajan paikalle). Faxworld GbR katsoo, että koska sen hankkimia tavaroita ja palveluja oli tarkoitus käyttää Faxworld AG:n verollisiin liiketoimiin, Faxworld GbR on oikeutettu vähentämään kyseisten tavaroiden ja palvelujen hankintahintaan sisältyvän veron. Lisäksi Faxworld GbR mainitsee, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Breitsohl,¹⁷ että suunnitellun taloudellisen toiminnan aloittamista varten hankituista tavaroista ja palveluista maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo verao ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että aiottuun taloudelliseen toimintaan, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei ryhdytä. Tätä tuomiota sovelletaan sitä suuremmalla syyllä silloin, kun taloudellista toimintaa on ryhdytty harjoittamaan, kuten nyt esillä olevassa asiassa.

32. Veroviranomaisen Bundesfinanzhofissa ja Saksan hallituksen yhteisöjen tuomioistuimessa omaksuma kanta on sen

17 — Mainittu edellä alaviitteessä 11.

sijaan se, että Faxworld GbR ja Faxworld AG ovat kaksi eri oikeussubjektia, eikä Faxworld GbR ole verovelvollinen, sillä se ei ole koskaan harjoittanut tai aikoonut harjoittaa kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa tai 5 ja 6 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia. Tämän vuoksi minkäänlaista vähennysoikeutta ei voi olla siksi, että käytännössä olemassa ei ole oikeussubjektia, jolla tällainen oikeus voisi olla, eikä arvonnäisäverojärjestelmän piiriin kuuluvia liiketoimia, joista vähennys voitaisiin tehdä. Saksan hallitus vetoaa tältä osin erityisesti asiassa Abbey National annettuun tuomioon.

ja palvelujen hankinnat, joten ne kuuluvat arvonnäisäverojärjestelmän piiriin. Kyseinen yhtiö ei kuitenkaan käyttänyt näitä tavaroita ja palveluja omiin verollisiin liiketoimiinsa — eikä suoritteiden hankinnan ja liiketoimien välillä voi olla suoraa ja välitöntä yhteyttä, joten Faxworld GbR:llä ei ole oikeutta vähentää suoritteiden hankintaan sisältyvää veroa. Toisaalta komissio katsoo, että Faxworld AG:llä on vähennysoikeus, koska se on kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettussa mielessä Faxworld GbR:n ”seuraaja” ja koska se on käyttänyt näitä samoja tavaroita ja palveluja omiin verollisiin liiketoimiinsa. Tällainen ratkaisu ei ole ristiriidassa asiassa Abbey National annetun tuomion kanssa, sillä asiassa käsiteltiin ainoastaan luovuttajan eikä luovutuksensaajan vähennysoikeutta.

33. Suullisessa käsittelyssä Saksan hallitus esitti oikeudenkäyntiväitteen, joka koski Bundesfinanzhofin toissijaisesti esittämää ennakkoratkaisukysymystä, jossa tiedusteltiin, kuuluisiko vähennysoikeus pikemminkin Faxworld AG:lle kuin Faxworld GbR:lle. Saksan hallitus katsoo, että kysymys on täysin hypoteettinen eikä vaikuta Faxworld GbR:n nostaman kanteen ratkaisuun; kansallisilla tuomioistuimilla ei ole oikeutta esittää tällaisia kysymyksiä EY 234 artiklalla perustetussa järjestelmässä.

Asian arviointi

35. Ensiksi on todettava, että Saksan hallituksen esittämää Bundesfinanzhofin toissijaista ennakkoratkaisukysymystä koskevaa oikeudenkäyntiväitettä ei mielestäni voida hyväksyä. Bundesfinanzhof on nimenomaisesti pidättynyt esittämästä kysymystä sellaisenaan ja sisällyttänyt sen ennakkoratkaisupyynnön sellaisen asian määrittelemiseksi, jolla yhteisöjen tuomioistuin saattaa katsoa olevan merkitystä asian arvioinnissa. Mielestäni kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan soveltamisalaan kuuluvassa tilanteessa ei ole missään tapauksessa mahdollista tarkastella luovuttajan tilannetta erillään luovutuksensaajan tilanteesta.

34. Komissio katsoo, että taloudellisen toiminnan määritelmä selvästi kattaa Faxworld GbR:n suorittamat tavaroiden

36. Seuraavaksi on todettava, että ratkaisu, jonka kannalla Saksan viranomaiset ovat, on mielestäni ristiriidassa arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kanssa siltä osin kuin siinä evätään nyt esillä olevan suoritteiden hankintaan sisältyvän veron vähennysoikeus sekä Faxworld GbR:ltä että Faxworld AG:ltä.

37. Taloudellisesta näkökulmasta vaikuttaa selvältä, että tässä yhteydessä on perustettu yksi yhtenäinen yritys, joka on käynyt läpi useita valmistelevia vaiheita ennen varsinaisen toiminnan aloittamista. Epäilystä ei näytä olevan yritystoiminnan jatkumisesta — eli *yrityksen* jatkuvuudesta — valmistelemaan vaiheen ja varsinaisen toiminnan harjoittamisen välillä. Arvonlisäverojärjestelmän tavanomainen toiminta edellyttää, että yrityksen sekä valmistelevassa että toiminnallisessa vaiheessa tekemiin hankintoihin sisältyvä vero voidaan vähentää myyntiin liittyvästä verosta.¹⁸

38. Tavanomaisesta toiminnasta ja näin ollen neutraalisuuden periaatteesta poikkeaminen voidaan mielestäni hyväksyä ainoastaan silloin, kun lainsäädännössä annetaan siihen nimenomainen lupa, ja yhteisöjen tuomioistuin voi tarvittaessa antaa tulkintansa kyseisestä lainsäädännöstä.

39. Oikeudellisesta näkökulmasta nyt esillä olevassa asiassa valmistelevästä vaiheesta ja toiminnan harjoittamisesta vasta-

sivat kaksi erillistä yritystä eli yhtymä ja pääomayhtiö.¹⁹ Saksan viranomaiset perustavat väitteensä juuri tähän erotteeluun.

40. Yhtymää ei perustettu verollisten liiketoimien suorittamista varten, se ei niitä suorittanut eikä aikomuksena missään vaiheessa ollut niiden suorittaminen. Sen ainoa tosiasiallinen tai suunniteltu myyntitapahtuma oli perustettavan liiketoiminnan esiasteen myyminen pääomayhtiölle ennen kuin kyseisen liiketoiminnan harjoittaminen oli aloitettu. Myyntitapahtuma ei ollut verollinen Saksan lainsäädännön niiden säännösten nojalla, joilla kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohta on pantu täytäntöön.²⁰

41. Olen kuitenkin komission kanssa samaa mieltä siitä, että Faxworld GbR on kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Sen toiminta oli epäilemättä luonteeltaan taloudellista, eikä tämän toiminnan tarkoituksella tai tuloksella ole merkitystä. Näin ollen katson, että Saksan hallitus erehtyy viitatessaan asiassa Lennartz annettuun tuomioon,²¹ sillä kyseinen asia koski tavaroiden hankkimista yksityiseen käyttöön ja niiden käyttämistä

19 — Vaikka vaikuttaakin uskottavalta, että yhtymän perustaneet kaksi jäsentä ovat myös pääomayhtiön (ainoat) kaksi osakasta.

20 — Huomautettakoon, että Saksan lainsäädännön mukaisesti kyseisistä liiketoimista ”ei suoriteta liikevaihtoveroa”, kun taas 5 artiklan 8 kohdassa jäsenvaltiolle annetaan mahdollisuus ”katsoa, että luovutusta ei ole tapahtunut”. On kuitenkin tärkeä erottaa toisistaan verosta vapautettu tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus sekä luovutukset ja suoritukset, joita ei katsota tapahtuneen (ks. edellä 10 kohta ja jäljempänä 49 kohta).

21 — Mainittu edellä alaviitteessä 5.

18 — Ks. erityisesti edellä 12 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö.

myöhemmin verollisissa liiketoimissa. Nyt esillä olevassa asiassa ei kyseenalaisteta sitä, että suoritteet hankittiin yrityskäyttöön eikä yksityiseen kulutukseen.

42. Se, ettei verollisia liiketoimia toteutettu, ei myöskään johda vähennysoikeuden menetykseen — katso asioissa INZO²² ja Ghent Coal Terminal²³ annetut tuomiot, mutta kyseisen oikeuskäytännön mukaisesti tällaisia liiketoimia on täytynyt olla aikomus toteuttaa, ja näyttää siltä, ettei Faxworld GbR:llä ollut aikomusta toteuttaa tällaisia liiketoimia itse.

43. Vaikka nyt esillä olevan asian osapuolina olevat yhtymä ja pääomayhtiö ovat kaksi eri oikeussubjektia, niiden välillä on kuitenkin havaittavissa taloudellisen jatkuvuuden lisäksi tietynasteinen oikeudellinen jatkuvuus.

44. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa edellytetään, että jos katsotaan, ettei luovutusta ole tapahtunut, saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön ”seuraajana”. Kyseistä kohtaa vastaavassa Saksan lainsäädännön kohdassa käytetään verrattavissa olevaa sanaa ”*Rechtsnachfolger*”. Täytäntöönpanevassa Saksan lainsäädännössä käytetään ilmaisua ”*an die Stelle*

treten” (ottaa jonkun paikka), kun taas Saksan lainsäädännössä näytetään tunnus-tettavan myös ”*Fußstapfentheorie*”.²⁴ Kyseisen artiklan kohdan ranskankielisessä ja joissakin muunkielisissä toisoinnoissa käytetään ilmaisua luovuttajan ”oikeushenkilön toiminnan jatkaminen”.

45. Kuten olen todennut asiassa Zita Modes esittämässäni ratkaisuehdotuksessa,²⁵ näissä eri sanamuodoissa viitataan selvästi yleisseuraannon käsitteeseen, joka tarkoittaa, että yhdelle henkilölle siirtyvät kaikki toisen oikeudet ja velvollisuudet (tässä yhteydessä vain kaikki arvonlisäveroon liittyvät oikeudet ja velvollisuudet, jotka kohdistuvat siirrettyyn liikkeeseen), joten luovutuksensaajalle siirtyvät yrityksen mukana mahdolliset maksamattomat arvonlisäverovelat ja oikeus vähentää suoritteiden hankintaan sisältyvä vero, jota ei vielä ole vähennetty verollisesta myyntiliiketoiminnasta kannettavasta verosta.²⁶ Asiassa Abbey National esittämässäni ratkaisuehdotuksessa²⁷ käytin tuttua verostausta arvonlisäveroon liittyvästä liiketoimien ketjusta ja ehdotin, että vaikka katsottaisiin, että ketjusta puuttuu lenkki, se ei merkitse — — toisin kuin verosta vapautetun liiketoimen tapauksessa -ketjun katkeamista ja uudelleen alkamista, vaan pikemminkin sitä, että molempien puolen

24 — Ks. edellä 31 kohta.

25 — Ratkaisuehdotuksen 46 ja 49 kohta.

26 — Näyttää kuitenkin siltä, että joidenkin jäsenvaltioiden arvonlisäverosäännöissä edellytetään, että luovuttaja maksaa kaikki jäljellä olevat arvonlisäverovelat ennen siirtoa, jotta ”seuranto” käsittää tällaisissa tapauksissa ainoastaan kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettuja oikeuksia.

27 — Ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

22 — Edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa annetun tuomion 19 ja 20 kohta.

23 — Edellä alaviitteessä 14 mainitussa asiassa annetun tuomion 17 ja 24 kohta.

lenkit ovat jatkuvassa sekventiaalisessa suhteessa toisiinsa.

46. Voidaanko tämän perusteella katsoa, että Faxworld AG:n aikomus toteuttaa verollisia liiketoimia koskee myös Faxworld GbR:ää, jolloin sillä olisi oikeus vähennykseen?

47. Tämä oletus näyttäisi olevan ristiriidassa lainsäädännön eräiden säännösten ja oikeuskäytännöstä ilmenevien seikkojen kanssa. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy — — toisin sanoen, kun suoritteet hankitaan, ja yhteisöjen tuomioistuimien todennut asiassa Lennartz²⁸ antamassaan tuomiossa, että ”vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen mukaan, missä ominaisuudessa henkilö sillä hetkellä toimii”. Hankinnan hetkellä Faxworld GbR toimi verovelvollisen ominaisuudessa,²⁹ mutta hankintoja ei ollut tarkoitettu sen omia verollisia liiketoimia varten.

48. Olen kuitenkin sitä mieltä, että 5 artiklan 8 kohdan ”seuraanto”-säännöksellä voidaan perustella Faxworld GbR:n tilanteen ja muiden tavanomaisempien tilantei-

den erottaminen selvästi toisistaan ja että säännös suorastaan edellyttää eron tekemistä.

49. On muistettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan tarjoaman mahdollisuuden tarkoituksena ei voi olla, että liiketoimi vapautetaan verosta.³⁰ Jos tämä olisi ollut lainsäätäjän tarkoitus, säännös olisi sisällytetty direktiivin verollisten liiketoimien määritelmää koskevan V osaston sijasta vapautuksia koskevaan X osastoon. Tosiasiallisesta tarkoituksesta annetaan viitteitä kuudetta direktiiviä koskevan komission ehdotuksen perusteluissa,³¹ joissa kyseisen mahdollisuuden kuvattiin olevan käytettävissä, ”jotta asiat hoidettaisiin mahdollisimman yksinkertaisesti eikä yritykselle asetettaisi liikaa taloudellisia rasitteita”. Tarkoituksena on välttää tällä tavoin se, että usein suuria verosummia laskutetaan, maksetaan valtiolle ja saadaan palautuksina suoritteiden hankintaan tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron vähennysten muodossa. Lisätuna on se, että näin veroviranomaisia suojellaan veronmenetyksiltä tilanteessa, jossa luovuttaja on maksukyvytön.³²

50. Jos luovutetun yrityksen suoritteiden hankintaan sisältyvää veroa ei voitaisi vähentää, tämä vääristäisi melkoisesti yrityksen kilpailuasemaa toisiin yrityksiin

28 — Edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa annetun tuomion 8 kohta.

29 — Ks. edellä 41 kohta.

30 — Olen edellä 10 kohdassa määritellyt tällaisten liiketoimien mahdolliset epätoivottavat vaikutukset.

31 — Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 10; alkuperäisen ehdotuksen 5 artiklan 4 kohta on nyt 5 artiklan 8 kohdan ensimmäinen virke.

32 — Ks. tarkemmin asiassa Zita Modes esittämäni ratkaisuehdotuksen 19–32 kohta.

nähdessä. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistanut asiassa *Abbey National* antamassaan tuomiossa,³³ vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Se takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.

51. Nyt esillä olevassa asiassa *Faxworld GbR* hankki siirrettävän varallisuuden *Faxworld AG:n* tulevia verollisia liiketoimia varten, ja näin ollen varallisuus on kyseisten liiketoimien hinnan muodostava osa. Hankituilla suoritteilla on lisäksi suora ja välitön yhteys niihin verollisiin liiketoimiin, joiden perusteella vähennysoikeus syntyy,³⁴ sillä 5 artiklan 8 kohdan perusteella tuotantopanosten hankinnan ja niiden verollisiin liiketoimiin tarkoitettuna käytön välillä ei katsota tapahtuneen mitään liiketoimia. *Faxworld AG* on *Faxworld GbR:n* seuraaja tai ”jatkaa luovuttajan oikeushenkilön toimintaa”. Vähennysoikeuden syntymisen hetkellä — eli kun tuotantopanoshankintoja koskeva verosaatava syntyi — *Faxworld GbR* toimi kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisen ominaisuudessa. Näin ollen vähennysoikeuden edellytykset mielestäni täyttyvät.

52. Näin ollen vaikuttaa ilmeiseltä, että käytännöllisin toimintatapa olisi se, että kansallisen lainsäädännön niin salliessa siirrosta maksettavan vastikkeen olisi aina tällaisessa tilanteessa katettava siirretyn varallisuuden kokonaisarvo sekä mahdolliset suoritteiden hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot, joita ei vielä ole vähennetty. Tällaisen hintaan sisältyvän osatekijän olemassaoloa (tai puuttumista) on nimittäin useimmissa tapauksissa vaikea ellei mahdoton määritellä.

53. Joissakin tapauksissa kansallisessa lainsäädännössä voidaan kuitenkin asettaa muita edellytyksiä, esimerkiksi se, että kaikki maksamatta olevat suoritteiden hankintaan sisältyvät arvonlisäverot on vähennettävä ennen siirtoa. Vaikka vaikuttaa siltä, ettei tätä edellytetty nyt esillä olevassa asiassa, näyttää kuitenkin ilmeiseltä, ettei vero sisältynyt luovutushintaan.

54. Tältä osin luovuttajan ja luovutuksen saajan välille on tästä syystä tehtävä ero. Arvonlisäveron neutraalisuuden varmistamisen tavoitetta ei saavuteta, jos maksetun veron voi vähentää joku muu kuin se henkilö, johon verosta syntynyt taloudellinen rasitus kohdistuu. Vaikka nyt esillä olevassa asiassa kummankin yrityksen perustaneet perustajajäsenet ja osakkaat ovatkin samat — eli rasitus ja vähennyksestä saatava etu kohdistuvat lopulta samoihin tahoihin — näin ei kuitenkaan ole aina. Kun yrityksen luovutushinta on varallisuuden kirjanpitoarvo ilman arvonlisäveroa, luovutuksen saaja saisi perusteettoman taloudellisen edun, jos vähennysoikeuden katsottaisiin kuuluvan luovuttajan

33 — Edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa annettun tuomion 24 kohta.

34 — Ks. asia *Abbey National*, tuomion 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

sijasta luovutuksensaajalle, kuten Saksan hallitus korosti suullisessa käsittelyssä. Tällöin luovuttajaan kohdistuisi myös vero, jota ei voitaisi vähentää. Kun suoritteiden hankintaan sisältyvä arvonlisävero siirretään luovutushintaan, vähennysoikeuden on kuuluttava luovutuksensaajalle. Jos asiassa toimittaisiin muulla tavoin, tästä syntyisi kilpailunvääristymiä, jotka ovat ristiriidassa arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden ja ylipäätään yhteisön oikeuden kanssa ja joihin tämän lisäksi 5 artiklan 8 kohdassa nimenomaisesti viitataan vältettävänä seikkana.

55. Nyt esillä olevassa asiassa vähennysoikeus on näin ollen oltava Faxworld GbR:llä eikä Faxworld AG:llä.

56. Voidaan kysyä, onko näkemykseni täysin yhteensopiva yhteisöjen tuomioistuinten asiassa Abbey National antaman tuomion kanssa. Muistutettakoon, että tuomion 32–35 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että verovelvollinen voi vähentää ainoastaan sen arvonlisäveron, joka rasittaa sen omiin arvonlisäverollisiin liiketoimiin käytettyjä tavaroita ja palveluja, ja että arvonlisävero, jonka luovuttaja on maksanut niissä kustannuksissa, joita on aiheutunut varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron toteuttamiseksi hankituista palveluista, ei sisälly suoraan luovutuksensaajan arvonlisäverollis-

ten liiketoimen kustannustekijöihin. Nämä kustannukset ovat kuitenkin osa luovuttajan yrityksen yleiskuluista, ja ne ovat sellaisenaan yrityksen tuotteiden hintojen kustannustekijöitä; tällä perusteella vähennysoikeus on siis luovuttajalla.

57. Mielestäni nämä päätelmät liittyvät kuitenkin asian Abbey National erityisolosuhteisiin. Kyseisessä asiassa käsitelty vero maksettiin siirron toteuttamiseksi hankituista palveluista eikä tosiasiallisesti siirrettystä varallisuudesta. Nyt esillä olevassa asiassa siirrettävä varallisuus muodostaa selvästi luovutuksensaajan liiketoimien kustannustekijän, ja luovuttajan ja hänen seuraajansa eli luovutuksensaajan henkilön välisen jatkuvuuden perusteella varallisuuden hankinnan yhteydessä kannetun arvonlisäveron voidaan katsoa olevan vähennyskelpoinen.

58. Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen noudattamiseksi ja kilpailun vääristymisen välttämiseksi tilanteessa, johon sovelletaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa, vähennysoikeuden olisi kuuluttava sille henkilölle, luovuttajalle tai luovutuksensaajalle, johon veron taloudellinen rasitus tosiasiallisesti kohdistuu. Ainoastaan erityisen poikkeuksellisessa tilanteessa, jollaista on vaikea kuvitella, kyseiset tavoitteet voitaisiin saavuttaa antamalla vähennysoikeus siirron toiselle osapuolelle.

Ratkaisuehdotus

59. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen olisi vastattava Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Kun

- jäsenvaltio on hyödyntänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta katsoa, ettei kokonaisvarallisuuden siirto ole tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ja

- yksi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö (luovuttaja) hankkii tavaroita ja/tai palveluja ainoastaan yrityksen perustamistarkoitukseen eikä sen toiminnan harjoittamista varten ja siirtääkseen kyseisen yrityksen varallisuuden toiselle luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle (luovutuksensaajalle), joka aikoo käyttää varallisuutta verollisiin liiketoimiin,

hankituista tavaroista ja/tai palveluista maksetun tai maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeus kuuluu lähtökohtaisesti

- luovuttajalle silloin, kun verorasitusta ei ole siirretty luovutuksensaajalle luovutushinnassa, ja

- luovutuksensaajalle silloin, kun verorasitus on siirretty hänelle luovutus hinnassa.