



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 13 mars 2014 *

”Beskattning — Mervärdesskatt — Avdragsrättens inträde och räckvidd — Bolagsmans upplösning av ett bolag — Förvärv av en del av detta bolags kundstock — Apport av annan egendom än pengar till ett annat bolag — Betalning av den ingående mervärdesskatten — Fråga huruvida rätt till avdrag föreligger”

I mål C-204/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 20 februari 2013, som inkom till domstolen den 18 april 2013, i målet

Finanzamt Saarlouis

mot

Heinz Malburg,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Borg Barthet samt domarna S. Rodin och F. Biltgen (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Heinz Malburg, genom K. Koch, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och A. Cordewener, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4.1, 4.2 och 17.2 a 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 Finanzamt Saarlouis (skattemyndigheten i Saarlouis, nedan kallad Finanzamt) och Heinz Malburg. Målet rör avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som betalats av en bolagsman när denne övertog en del av kundstocken i samband med uppdelningen av tillgångarna i ett bolag som bedrev skatterådgivning.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

- 4 Artikel 4 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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.

...”

- 5 Artikel 17.2 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.”

Tysk rätt

- 6 Enligt 1 § punkt 1 led 1 första meningen i 2003 års mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645) (nedan kallad UStG) är leveranser och andra tillhandahållanden som en näringsidkare utför inom landet mot ersättning inom ramen för sin verksamhet mervärdesskattepliktiga.

- 7 I 2 § punkt 1 första meningen UStG anges att näringsidkare är den som självständigt bedriver näringsverksamhet. Av 2 § punkt 1 andra meningen UStG framgår att näringsverksamhet avser näringsidkarens hela näringsverksamhet eller yrkesmässiga verksamhet. Enligt 2 § punkt 1 tredje meningen UStG utgör varje varaktig verksamhet som syftar till att erhålla intäkter näringsverksamhet, även om något vinstsyfte inte föreligger eller om en sammanslutning av personer endast är verksam i förhållande till sina medlemmar.
- 8 Enligt 15 § punkt 1 första meningen led 1 UStG får en näringsidkare såsom för ingående mervärdesskatt dra av den skatt som enligt lag ska erläggas för leveranser och tillhandahållanden som utförs av andra näringsidkare och som hänför sig till näringsverksamheten. Av 15 § punkt 2 första meningen led 1 UStG framgår dock att avdrag är uteslutet för leveranser och tillhandahållanden som näringsidkaren använder för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 9 Heinz Malburg ägde fram till och med den 31 december 1994 60 procent av Malburg & Partner, ett bolag bildat enligt tysk rätt (nedan kallat det äldre bolaget). De båda övriga bolagsmännen ägde var och en 20 procent av bolaget. Den 31 december 1994 upplöstes det äldre bolaget så att var och en av bolagsmännen tog över en del av kundstocken. Från och med den 1 januari 1995 var de två övriga bolagsmännen på var sitt håll verksamma som skatterådgivare i egenskap av utövare av ett fritt yrke.
- 10 Den 31 december 1994 bildade Heinz Malburg ett nytt bolag, i vilket han innehade 95 procent av andelarna (nedan kallat det nya bolaget). Enligt vad den domstol som prövade ärendet i första instans har fastställt – vilket är bindande för den hänskjutande domstolen – ställde Heinz Malburg nyttjandet av kundstocken som han tagit över i samband med upplösningen av det äldre bolaget till det nya bolagets förfogande utan vederlag, i syfte att detta skulle använda kundstocken i sin verksamhet.
- 11 Den domstol som prövade ärendet i första instans fann i dom av den 24 september 2003 att det äldre bolaget upplöstes den 31 december 1994 genom uppdelning av tillgångarna. Därefter fastställde Finanzamt mervärdesskatten för det äldre bolaget för år 1994 avseende överlåtelsen av kundstocken. Beslutet om mervärdesskatt för år 1994 vann laga kraft och mervärdesskatteskulden betalades.
- 12 Det äldre bolaget, företrätt av Heinz Malburg, ställde den 16 augusti 2004 ut en faktura till Heinz Malburg på 1 548 968,53 euro avseende ”uppdelning av tillgångar den 31 december 1994”, i vilken mervärdesskatt särskilt angavs.
- 13 I sin mervärdesskattedeklaration för augusti 2004 yrkade Heinz Malburg avdrag med 232 345,28 euro för den mervärdesskatt som han fakturerats vid förvärvet av kundstocken. Finanzamt godtog inte detta avdrag.
- 14 Heinz Malburg begärde omprövning av Finanzamts beslut, och lämnade in en mervärdesskattedeklaration för år 2004. I denna deklaration yrkade han återigen avdrag för den ingående mervärdesskatten och redovisade dessutom transaktioner på 44 990 euro som uppkommit på grund av att han är bolagsledare i det nya bolaget. Finanzamt vidhöll efter omprövning sitt beslut med motiveringen att Heinz Malburg inte hade använt den aktuella kundstocken i sin egen näringsverksamhet. Enligt Finanzamt hade den tillgång som kundstocken utgör istället använts av det nya bolaget, det vill säga ett bolag som är fristående från Heinz Malburgs näringsverksamhet. Heinz Malburg hade således inte rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.
- 15 Heinz Malburg överklagade detta beslut till Finanzgericht des Saarlandes, som biföll hans överklagande.

- 16 Finanzamt har överklagat sistnämnda dom. Till stöd för sin talan har Finanzamt anfört att avgörandet från Finanzgericht des Saarlandes är rättsstridigt och att de principer som EU-domstolen slog fast i sin dom av den 1 mars 2012 i mål C-280/10, *Polski Trawertyn*, inte är tillämpliga i sådana fall som i det nationella målet, eftersom det inte gäller avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts av ett handelsbolag utan ingående mervärdesskatt som erlagts av en bolagsman.
- 17 Avdelning XI vid Bundesfinanzhof, som har att avgöra målet, har angett att den lutar åt uppfattningen att Heinz Malburg har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för förvärvet av kundstocken.
- 18 Enligt bestämmelserna i sjätte direktivet, såsom dessa har tolkats av EU-domstolen, kan en näringsidkare dra av ingående mervärdesskatt under förutsättning att näringsidkaren köpt tjänster för sin verksamhet och dessa använts eller kommer att användas för dennes beskattade transaktioner (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, *Faxworld*, REG 2004, s. I-5547, punkt 24, av den 15 december 2005 i mål C-63/04, *Centralan Property*, REG 2005, s. I-11087, punkt 52; av den 29 november 2012 i mål C-257/11, *Gran Via Moinești*, punkt 23, och av den 6 december 2012 i mål C-285/11, *Bonik*, punkt 29).
- 19 Enligt den hänskjutande domstolen framgår det härvidlag av EU-domstolens praxis att förberedande verksamhet är att betrakta som ekonomisk verksamhet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*, punkt 28, och *Gran Via Moinești*, punkt 26, och där angiven rättspraxis), eftersom principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att redan de första investeringskostnaderna för och i avsikt att driva ett företag måste betraktas som ekonomisk verksamhet.
- 20 Utan att ta ställning till frågan huruvida Heinz Malburg i förekommande fall kan anses vara näringsidkare på grund av sin ställning som bolagsledare i det nya bolaget, vilken han enligt mervärdesskattedeklarationen innehade under det omstridda året 2004, anser den hänskjutande domstolen att Heinz Malburg genom att förvärva den kundstock som han sedan överlätit utan vederlag till det nya bolaget för att detta ska använda den i sin verksamhet har utövat ekonomisk verksamhet för detta nya bolag genom att genomföra förberedande verksamhet.
- 21 Vidare överfördes kundstocken även till Heinz Malburg i dennes egenskap av tjänstemottagare. Han förvärvade nämligen kundstocken i sitt eget namn och för egen räkning från det äldre bolaget vid en uppdelning av tillgångarna och ställde först senare utan vederlag kundstocken till det nya bolagets förfogande för att detta skulle kunna använda den i sin verksamhet.
- 22 I förevarande fall är dessutom villkoret i 15 § punkt 1 första meningen led 1 UStG uppfyllt, eftersom mervärdesskatt enligt lag ska erläggas på den ingående transaktionen. För överlåtelsen av kundstocken till Heinz Malburg fastställde Finanzamt mervärdesskatt för det äldre bolaget för år 1994, och denna mervärdesskatt har också betalats.
- 23 Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning utgör det inte hinder för rätten att dra av mervärdesskatten att Heinz Malburg i egenskap av bolagsman i det nya bolaget utan vederlag ställde den förvärvade kundstocken till det nya bolagets förfogande och att det därmed inte fanns någon utgående skattepliktig transaktion och att det erforderliga direkta sambandet mellan den ingående transaktionen och den utgående transaktionen i princip saknas. EU-domstolen fann i domen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn* att bestämmelserna som styr det gemensamma mervärdesskattesystemet ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken varken bolagsmännen i ett bolag eller bolaget får göra gällande en rätt att dra av den ingående mervärdesskatten avseende de kostnader för investeringar som bolagsmännen har haft – före bolagets bildande och registrering – för bolagets ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet. Denna dom är analogt tillämplig i förevarande fall.

- 24 Den hänskjutande domstolen har emellertid angett att avdelning V vid Bundesfinanzhof inte instämmer i denna tolkning och anser att den motivering som EU-domstolen gav i sin dom i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*, inte kan överföras på förevarande fall. Bland annat utgör den omtvistade transaktionen inte en "investering" såsom var fallet i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*. Avdelning V anser nämligen att det nya bolaget i förevarande fall inte förvärvar en anläggningstillgång, utan det är endast fråga om att en sådan tillgång ställs till detta bolags förfogande. Dessutom är Heinz Malburgs "utgående transaktion" i detta fall inte en skattepliktig transaktion, vilket var fallet i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*, utan en transaktion som i sig själv inte är skattepliktig.
- 25 Den hänskjutande domstolen ansåg således att det fortfarande kvarstår tvivel angående den exakta tolkningen av bestämmelser i sjätte direktivet.
- 26 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Ska med beaktande av neutralitetsprincipen artiklarna 4.1, 4.2 och 17.2 a i [sjätte direktivet] tolkas så, att en bolagsman i ett bolag som bedriver skatterådgivning vilken förvärvar en del av kundstocken från detta bolag i enda syfte att direkt därefter upplåta nyttjandet av denna kundstock utan vederlag till ett nybildat civilrättsligt bolag som bedriver skatterådgivning – i vilket denne innehar majoriteten av andelarna – för att nämnda bolag ska använda den i sin verksamhet, kan ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatten för förvärvet av kundstocken?"

Prövning av tolkningsfrågan

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 4.1, 4.2 och 17.2 a i sjätte direktivet med beaktande av principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att en bolagsman i ett bolag som bedriver skatterådgivning vilken förvärvar en del av kundstocken från detta bolag i enda syfte att direkt därefter utan vederlag ställa denna kundstock till ett nybildat bolags förfogande, vilket bedriver skatterådgivning och i vilket denne innehar majoriteten av andelarna, för att nämnda bolag ska använda den i sin verksamhet, dock utan kundstocken blir en del av bolagets tillgångar, har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av kundstocken.
- 28 Som framgår av punkterna 23 och 24 i förevarande dom frågar sig den hänskjutande domstolen särskilt huruvida den motivering som domstolen gav till sin tolkning i domen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*, vad gäller avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts för transaktioner som utförts i avsikt att ett handelsbolag i framtiden skulle bedriva ekonomisk verksamhet och som betalats av de framtida bolagsmännen är analogt tillämplig på en sådan situation som är aktuell i det nationella målet.
- 29 Domstolen konstaterar inledningsvis att det framgår av punkt 26 i domen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*, och av punkt 63 i generaladvokatens förslag till avgörande i nämnda mål att omständigheterna i det målet var egenartade. Således kunde bolagsmännen i ett framtida bolag inte enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen åberopa en rätt att dra av mervärdesskatten avseende de kostnader för investeringar som de själva hade haft – före registreringen och mervärdesskatteregistreringen av detta bolag – för bolagets ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet, eftersom tillskjutandet av den aktuella apportegendomen i form av en anläggningstillgång betraktades som en från skatteplikt undantagen transaktion. Mot denna bakgrund konstaterade domstolen att nämnda nationella lagstiftning i en sådan situation som den som var aktuell i det nationella målet inte enbart medförde att bolaget inte kunde göra gällande en rätt att dra av den mervärdesskatt som erlagts för den aktuella anläggningstillgången utan också hindrade de bolagsmän som hade haft investeringskostnaderna från att åberopa avdragsrätten.

- 30 I sin dom i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn* fann domstolen att artiklarna 9, 168 och 169 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken varken ett bolag eller en bolagsman får dra av den ingående mervärdesskatten för investeringskostnader som de framtida bolagsmännen haft för och i avsikt att driva detta bolag, före det att bolaget registrerades och mervärdesskatteregistrerades.
- 31 Det är mot bakgrund av ovannämnda överväganden som domstolen därefter ska kontrollera huruvida de omständigheter som kännetecknade situationen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*, är analogt tillämpliga på en sådan situation som den i det nationella målet.
- 32 För att kunna besvara den hänskjutna frågan ska domstolen först erinra om följande: Av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet följer att all ekonomisk verksamhet, och i synnerhet utnyttjandet av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter, är mervärdesskattepliktig och således, i förekommande fall, omfattas av rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med artikel 17.2 a i samma direktiv.
- 33 Enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.
- 34 Såsom domstolen redan har funnit krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en eller flera transaktioner i senare omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rätt (se dom av den 21 februari 2013 i mål C-104/12, *Becker*, punkt 19 och där angiven rättspraxis).
- 35 Domstolen konstaterar dock att i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn* omfattades den utgående transaktion som de två framtida bolagsmännen genomfört – det vill säga tillskjutandet av apportegendom i form av fast egendom till bolaget som investeringskostnad för detta bolags ekonomiska verksamhet – förvisso av tillämpningsområdet för mervärdesskatt men den utgjorde en transaktion som var undantagen från mervärdesskatteplikt. I det nationella målet omfattas däremot inte transaktionen i det föregående ledet av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Att ställa kundstocken till det nya bolagets förfogande utan vederlag kan inte anses utgöra ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i sjätte direktivet.
- 36 Kundstocken ställs nämligen till det nya bolagets förfogande ”gratis”. Transaktionen omfattas därmed inte av tillämpningsområdet för artikel 2.1 i sjätte direktivet, som enbart avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag, eller av tillämpningsområdet för artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet, som avser utnyttjandet av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter.
- 37 Det finns därmed i förevarande mål inte heller något direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en transaktion i ett senare omsättningsled, som innebär rätt till avdrag i enlighet med artikel 17.2 a i sjätte direktivet.
- 38 Domstolen har dock även tillerkänt den skattskyldiga personen avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner, som innebär rätt till avdrag, när kostnaderna för tjänsterna i fråga ingår i den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet

(se dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, *Midland Bank*, REG 2000, s. I-4177, punkt 31, av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, punkt 36, och i det ovannämnda målet *Becker*, punkt 20). Detta kan bland annat vara fallet om det fastställts att den skattskyldige själv har förvärvat kundstocken i fråga inom ramen för sin verksamhet som bolagsledare för ett nybildat bolag och att de kostnader detta förvärv föranleder ska anses ingå i de allmänna omkostnaderna för vederbörandes verksamhet som bolagsledare.

- 39 Som framgår av punkt 20 i förevarande dom har dock den hänskjutande domstolen själv uteslutit denna hypotes och det finns således inget skäl för domstolen att uttala sig härvidlag.
- 40 Den hänskjutande domstolen har vidare frågat sig huruvida, med beaktande av principen om skatteneutralitet, domen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn* skulle kunna vara analogt tillämplig i förevarande mål.
- 41 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att principen om skatteneutralitet avspeglas i avdragssystemet, som syftar till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83 *Rompelman*, REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, punkt 19, och av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, *Finis H*, REG 2005, s. I-1599, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 42 Principen om skatteneutralitet är således inte tillämplig i en sådan situation som den i det nationella målet eftersom, såsom framgår av punkterna 35 och 36 i förevarande dom, det inte utgör en transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatten att utan vederlag ställa kundstocken till ett bolags förfogande.
- 43 För övrigt har domstolen redan slagit fast att principen om skatteneutralitet inte utgör någon primärrättslig bestämmelse, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med den princip som den inskränker (dom av den 19 juli 2012 i mål C-44/11, *Deutsche Bank*, punkt 45). Denna princip gör det således inte möjligt att utöka tillämpningsområdet för avdrag för ingående mervärdesskatt i strid med en entydig bestämmelse i sjätte direktivet. I det ovannämnda målet *Polski Trawertyn* hade det framkommit att tillämpningen av den aktuella nationella lagstiftningen inte medgav vare sig framtida bolagsmän i det bolag som skulle bildas eller detta bolag att med framgång åberopa denna neutralitetsprincip.
- 44 Omständigheterna i det ovannämnda *Polski Trawertyn* skilde sig dessutom på flera andra punkter från situationen i det nationella målet. Så var i det förevarande fallet bolaget redan bildat när Heinz Malburg förvärvade kundstocken och till skillnad från situationen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn* hade inte någon apportegendom i form av en anläggningstillgång (i det aktuella fallet kundstocken) tillskjutits bolagets tillgångar. Slutligen är det inte det nybildade bolaget som ansöker om att få dra av den ingående mervärdesskatt som betalats av en bolagsman som en förberedelse för detta bolags verksamhet.
- 45 Det resonemang som ligger till grund för domstolens tolkning i domen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn* kan således inte överföras på en sådan situation som den i det nationella målet.
- 46 Som den tyska regeringen har påpekat stöds denna slutsats av den omständigheten att ställandet av kundstocken till förfogande utan vederlag inte kan jämföras med andra möjliga juridiska lösningar enligt det nationella rättssystemet, vilka enligt nämnda rättssystem hade medfört rätt till avdrag, men som Heinz Malburg själv valt att inte använda. Till skillnad från den nationella lagstiftningen i det ovannämnda målet *Polski Trawertyn*, vilken innebar att principen om skatteneutralitet inte kunde tillämpas på sökanden, förefaller den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet i

princip inte utgöra hinder för tillämpning av principen om skatteneutralitet i en sådan situation som den aktuella, som kännetecknas av att sökanden hade kunnat välja andra lösningar, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

- 47 Mot denna bakgrund ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 4.1, 4.2 och 17.2 a i sjätte direktivet ska med beaktande av principen om mervärdesskattens neutralitet tolkas så, att en bolagsman i ett bolag som bedriver skatterådgivning vilken förvärvar en del av kundstocken från detta bolag i enda syfte att direkt därefter utan vederlag ställa denna kundstock till ett nybildat bolags förfogande, vilket bedriver skatterådgivning och i vilket denne innehar majoriteten av andelarna, för att nämnda bolag ska använda den i sin verksamhet, dock utan att kundstocken blir en del av bolagets tillgångar, har inte rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av denna kundstock.

Rättegångskostnader

- 48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artiklarna 4.1, 4.2 och 17.2 a 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, ska med beaktande av principen om mervärdesskattens neutralitet tolkas så, att en bolagsman i ett bolag som bedriver skatterådgivning vilken förvärvar en del av kundstocken från detta bolag i enda syfte att direkt därefter utan vederlag ställa denna kundstock till ett nybildat bolags förfogande, vilket bedriver skatterådgivning och i vilket denne innehar majoriteten av andelarna, för att nämnda bolag ska använda den i sin verksamhet, dock utan att kundstocken blir en del av bolagets tillgångar, har inte rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av denna kundstock.

Underskrifter