DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

10. november 2011 *

I sag C-444/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 14. juli 2010, indgået til Domstolen den 15. september 2010, i sagen:

Finanzamt Lüdenscheid

mod

Christel Schriever,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne U. Lõhmus (refererende dommer), A. Rosas, A. Ó Caoimh og A. Arabadjiev,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Lüdenscheid ved H. Selle, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en revisionsappel iværksat af Finanzamt Lüdenscheid (skatte- og afgiftsmyndighed, herefter »Finanzamt«) mod Christel Schriever vedrørende en berigtiget momsansættelse, hvorved Finanzamt betegnede den af Christel Schriever gennemførte overdragelse af varebeholdningen og inventaret i en forretning som en transaktion, der skulle pålægges merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms i medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1).

4 I henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, forstås der ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

5 Direktivets artikel 5, stk. 8, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens

sted. Medlemsstaterne kan i givet fald træffe de nødvendige forholdsregler for at undgå konkurrencefordrejning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person.«

6 I henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 5, finder direktivets artikel 5, stk. 8, »tilsvarende anvendelse på tjenesteydelser«.

Nationale bestemmelser

7 I medfør af § 1, stk. 1, nr. 1, første punktum, i loven af 1993 om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz 1993) (BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«) momspålægges levering af goder og forskellige tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed.

8 UStG's artikel 1, stk. 1a, der tager sigte på at gennemføre sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, i national ret, bestemmer:

»Transaktioner som led i en overdragelse af en virksomhed til en anden erhvervsdrivende til brug for dennes erhverv er ikke momspligtige. En virksomhedsoverdragelse foreligger, når en virksomhed eller en bedrift, der drives separat inden for virksomhedens organisation, fuldt ud enten mod vederlag eller vederlagsfrit overdrages eller indskydes i et selskab. Erhververen træder i overdragerens sted.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Fra erhvervslokaler, som tilhørte hende, drev Christel Schriever frem til den 30. juni 1996 en detailforretning med sportsartikler. Fra denne dato overdrog hun varebeholdningen og forretningsinventaret til Sport S. GmbH (herefter »Sport S.«) for i alt 455 000 DEM, uden at momsen blev angivet på den faktura, der blev udfærdiget i denne forbindelse.

10 Sideløbende udlejede Christel Schriever — fra den 1. august 1996 og på ubestemt tid — de erhvervslokaler, hvorfra handelsvirksomheden blev udøvet, til Sport S. I henhold til vilkårene i lejekontrakten kunne denne imidlertid opsiges af begge parter senest den tredje arbejdsdag i et kalenderkvartal med virkning fra udgangen af det efterfølgende kvartal.

11 Sport S. videreførte sportsforretningen frem til den 31. maj 1998.

12 Christel Schriever behandlede salget af varebeholdningen og forretningsinventaret som en ikke-afgiftspligtig fuldstændig overdragelse af en virksomhed i henhold til UStG's § 1, stk. 1a. Hun opgav følgelig ikke indtægten derfra i sin momsangivelse for 1996.

13 Finanzamt var derimod af den opfattelse, at betingelserne for en fuldstændig overdragelse af en virksomhed ikke var opfyldt, eftersom den faste ejendom som et væsentligt element af forretningen ikke var en del af de elementer, der blev overdraget til Sport S. I den berigtigede momsansættelse for 1996 betegnede Finanzamt overdragelsen som en afgiftspligtig transaktion og fastsatte momsen i overensstemmelse hermed.

14 Finanzgericht, der gav Christel Schriever medhold i det søgsmål, hun havde anlagt til prøvelse af Finanzamts afgørelse, var af den opfattelse, at den omstridte transaktion, henset til samtlige omstændigheder i sagen, udgjorde en fuldstændig overdragelse af en virksomhed som omhandlet i UStG's § 1, stk. 1a., eftersom Sport S. for det første faktisk havde videreført Christel Schrievers virksomhed, og den simple teoretiske mulighed for til enhver tid at opsige lejekontrakten for det andet var uden betydning i denne forbindelse.

15 Finanzamt indgav revisionsanke ved Bundesfinanzhof til prøvelse af denne afgørelse med påstand om, at en varig videreførelse af forretningens virksomhed ikke var sikret ved en lejekontrakt med en lovmæssig opsigelsesfrist, eftersom det ikke havde været muligt at drive detailforretningen uden forretningslokalerne.

16 I sin afgørelse bemærkede Bundesfinanzhof, at en overdragelse ifølge rettens praksis kan betegnes som en overdragelse af en virksomhed, uanset om visse væsentlige elementer af den nævnte virksomhed ikke er omfattet af transaktionen, forudsat dog at den erhvervsdrivende med henblik på varigt at videreføre forretningens virksomhed kan gøre brug af disse væsentlige elementer på længere sigt. Bundesfinanzhof bemærkede, at den anså en lejekontrakt for en periode på ti år for tilstrækkelig til, at der på længere sigt foreligger en brugsret til de nævnte væsentlige elementer, hvorimod Finanzgericht Baden-Württemberg i en retskraftig dom har vurderet, at udlejning for en periode på fem år af en virksomheds faste ejendom, som var ejet af overdrageren, ikke var tilstrækkelig til at anse, at der var tale om en »videreførelse« af forretningens virksomhed.

17 Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at omstændighederne i hovedsagen imidlertid er særlige, eftersom lejekontrakten, der var på ubestemt tid, kunne opsiges af begge parter med kort varsel.

18 På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Foreligger der »overdragelse« af en samlet formuemasse som omhandlet i artikel 5, stk. 8, i […] sjette direktiv […], når en erhvervsdrivende overdrager varebeholdningen og forretningsudstyret i sin detailvareforretning til en erhverver og blot udlejer det i sin ejendom beliggende butikslokale til den nævnte erhverver?

2) Er det i den forbindelse afgørende, om butikslokalet blev stillet til rådighed på grundlag af en lejekontrakt med lang løbetid, eller om lejekontrakten blev indgået på ubestemt tid og kan opsiges med kort varsel af begge parter?«

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 8, skal fortolkes således, at overdragelse af ejendomsretten til en detailforretnings varebeholdning og erhvervsinventar — som finder sted samtidig med, at den nævnte forretnings lokaler på ubestemt tid, men opsigeligt med kort varsel af begge parter, udlejes til erhververen — udgør en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse.

20 Det skal indledningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum, bestemmer, at medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted. Det følger heraf, at når en medlemsstat

har gjort brug af denne mulighed, skal en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke anses for en levering af goder i sjette direktivs forstand, og en sådan overdragelse er således ikke en afgiftspligtig transaktion i henhold til direktivets artikel 2 (jf. i denne retning dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 30, af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 29, og af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 36).

21 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, andet punktum, kan medlemsstaterne udelukke overdragelse af en samlet formuemasse til en modtager, der ikke er afgiftspligtig i sjette direktivs forstand, eller som alene handler som afgiftspligtig for så vidt angår en del af virksomheden, fra anvendelsesområdet for denne regel om, at der ikke foreligger en levering, hvis dette er nødvendigt for at undgå konkurrencefordrejning. Denne bestemmelse skal således anses for udtømmende at angive de betingelser, hvorunder en medlemsstat, som gør brug af den mulighed, der følger af bestemmelsens første punktum, kan begrænse anvendelsen af reglen om, at der ikke foreligger en levering (jf. Zita Modes-dommen, præmis 30).

22 Hvad dernæst angår begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab«, der omhandles i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum, har Domstolen allerede udtalt, at dette udgør et selvstændigt EU-retligt begreb, der i hele Unionen skal undergives en ensartet fortolkning. Da sjette direktiv hverken indeholder en definition af dette begreb eller nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, skal dets betydning og rækkevidde søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning (jf. i denne retning Zita Modes-dommen, præmis 32-35).

23 Det er netop på baggrund af sjette direktivs artikel 5, stk. 8's kontekst og det formål, som forfølges af direktivet, at Domstolen har bemærket, at denne bestemmelse har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder

eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms (Zita Modes-dommen, præmis 39).

24 Domstolen har ligeledes udtalt, at begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« i betragtning af dette formål skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder, såsom salg af en varebeholdning (jf. Zita Modes-dommen, præmis 40, og SKF-dommen, præmis 37).

25 For at fastslå, at der foreligger en overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, skal de overdragne elementer tilsammen følgelig udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives selvstændig økonomisk virksomhed.

26 Spørgsmålet om, hvorvidt denne helhed bl.a. skal indeholde såvel fast ejendom som løsøre, skal vurderes i forhold til arten af den omhandlede økonomiske virksomhed.

27 Såfremt en økonomisk virksomhed ikke forudsætter brugen af særlige lokaler eller lokaler, der er udstyret med faste installationer, som er nødvendige for videreførelsen af den økonomiske virksomhed, kan der — selv uden overførslen af ejendomsretten til en fast ejendom — foreligge en overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8.

28 En sådan overdragelse kan — når den pågældende økonomiske virksomhed består i udnyttelsen af en uadskillelig helhed bestående af løsøre og fast ejendom — derimod ikke anses for at foreligge i den nævnte bestemmelses forstand, uden at erhvervslokalerne stilles til erhververens rådighed. Navnlig såfremt erhvervslokalerne er udstyret med faste installationer, som er nødvendige for videreførelsen af den økonomiske virksomhed, skal denne faste ejendom være en del af de overdragne elementer, før der er tale om en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i sjette direktivs forstand.

29 På samme måde kan der også foreligge en overdragelse af en samlet formuemasse, såfremt erhvervslokalerne stilles til erhververens rådighed ved hjælp af en lejekontrakt, eller såfremt erhververen selv råder over en egnet fast ejendom, hvortil samtlige overdragne goder kan overflyttes, og hvor denne kan fortsætte med at drive den pågældende økonomiske virksomhed.

30 Enhver anden fortolkning ville medføre en vilkårlig sondring mellem på den ene side de overdragelser, der foretages af overdragere, som ejer de lokaler, der huser den forretning eller den del af en virksomhed, som de overvejer at overdrage, og på den anden side de overdragelser, der foretages af overdragere, der blot er i besiddelse af en lejeret til de samme lokaler. Hverken ordlyden i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, eller direktivets formål giver nemlig anledning til at antage, at det ikke skulle være muligt for de sidstnævnte at foretage en overdragelse af en samlet formuemasse i den nævnte bestemmelses forstand.

31 Derudover kan beløbet for den moms, der skal betales i forbindelse med overdragelsen af en virksomhed eller en del af en virksomhed, udgøre en særlig stor byrde for erhververen i forhold til den pågældende virksomheds ressourcer, selv i det tilfælde, hvor den samlede formuemasse, der er blevet overdraget, ikke omfatter fast ejendom. Det vil derfor være i overensstemmelse med den omhandlede bestemmelses formål, således som beskrevet i denne doms præmis 23, også at tildele en særlig behandling til overdragelser af en samlet formuemasse, som finder sted samtidig med

indgåelsen af en lejekontrakt til erhvervslokaler (jf. i denne retning Zita Modes-dommen, præmis 41).

32 Det følger af ovenstående betragtninger, at der skal foretages en samlet vurdering af de faktiske omstændigheder, som kendetegner den omhandlede transaktion, med henblik på at fastslå, om denne er omfattet af begrebet overdragelse af en samlet formuemasse i sjette direktivs forstand. I denne forbindelse skal der lægges særlig vægt på arten af den økonomiske virksomhed, som søges videreført.

33 Hvad særligt angår overdragelsen af en detailforretnings varebeholdning og inventar foretages denne sædvanligvis med henblik på at gøre det muligt for erhververen at videreføre driften af forretningen.

34 Selv om der er tale om en økonomisk virksomhed, som ikke kan udøves uden at råde over erhvervslokaler, er det for at sikre videreførelsen af den overdragne detailforretning som hovedregel ikke nødvendigt, at ejeren af forretningen også er ejeren af den ejendom, hvorfra forretningen drives.

35 I det omfang overdragelsen af forretningens varebeholdning og inventar er tilstrækkelig til at sikre videreførelsen af en selvstændig økonomisk virksomhed, er overdragelsen af fast ejendom ikke afgørende for at betegne transaktionen som en overdragelse af en samlet formuemasse.

36 Når det viser sig, at videreførelsen af den omhandlede økonomiske virksomhed forudsætter, at erhververen anvender de samme lokaler, som sælgeren rådede over, er der i øvrigt i princippet intet til hinder for, at denne besiddelse overdrages i forbindelse med indgåelsen af en lejekontrakt.

37 For at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, kan finde anvendelse, skal erhververen desuden have til hensigt at drive den overdragne forretning eller den overdragne virksomhedsdel, og ikke blot øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller eventuelt at sælge lagerbeholdningen (jf. i denne retning Zita Modes-dommen, præmis 44).

38 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at erhververens hensigter kan, og i visse tilfælde skal, tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en transaktions omstændigheder, under forudsætning af at de understøttes ved objektive beviselementer (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 24, af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 24, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 47, og af 18.11.2010, sag C-84/09, X, Sml. I, s. 11645, præmis 47 og 51).

39 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede overdragelse af varebeholdningen og inventaret i forretningen med sportsartikler, der fandt sted samtidig med lejen af erhvervslokalerne, gjorde det muligt for erhververen at videreføre den selvstændige økonomiske virksomhed, som sælgeren tidligere drev. I denne forbindelse er det ubestridt, at denne overdragelse ikke kan anses for blot at være et salg af et varelager. Såvel varebeholdningen som forretningsinventaret indgik således i de overdragne goder. I øvrigt bekræfter den omstændighed, at erhververen fortsatte med driften af sportsforretningen i næsten to år, at denne ikke havde til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed.

40 Den omstændighed, at erhvervslokalerne ikke blev solgt til erhververen, men blot blev udlejet til denne, har således i hovedsagen ikke udgjort en hindring for erhververens videreførelse af sælgerens virksomhed.

41 Sluttelig ønsker den forelæggende ret oplyst, om lejekontraktens løbetid og fremgangsmåden for opsigelse af denne skal tages i betragtning i forbindelse med bedømmelsen af, hvorvidt overdragelsen af en forretning eller en del af en virksomhed kan betragtes som en overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8.

42 I denne henseende skal det bemærkes, at elementer som den indgåede lejekontrakts løbetid og den aftalte fremgangsmåde for at opsige den skal tages i betragtning i forbindelse med den samlede vurdering af den transaktion, der består i overdragelsen af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, idet de kan have betydning for denne vurdering i det tilfælde, hvor de kan forhindre den varige videreførelse af den økonomiske virksomhed.

43 Muligheden for med kort varsel at opsige en tidsubegrænset lejekontrakt er imidlertid ikke i sig selv afgørende for at fastslå, om erhververen havde til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den overdragne forretning eller den overdragne virksomhedsdel. Anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 8, kan således ikke afslås alene på dette grundlag.

44 Denne fortolkning er forenelig med princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Dette princip er således bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af denne afgift (jf. bl.a. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20, og af 10.3.2011, sag C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Sml. I, s. 1509, præmis 36). Det følger heraf, at princippet ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at anvende sjette direktivs artikel 5, stk. 8, på en transaktion, der består i overdragelsen af en samlet formuemasse som den i hovedsagen omhandlede, afhang af lejekontraktens betingelser, og navnlig af dens løbetid og af fremgangsmåden for dens opsigelse.

45 Henset til samtlige de ovenfor anførte betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, skal fortolkes således, at overdragelse af ejendomsretten til en detailforretnings varebeholdning og erhvervsinventar — som finder sted samtidig med, at den nævnte forretnings lokaler på ubestemt tid, men opsigeligt med kort varsel af begge parter, udlejes til erhververen — udgør en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i denne bestemmelses forstand, under forudsætning af at de overdragne goder er tilstrækkelige til, at den nævnte erhverver på varig vis kan fortsætte med en selvstændig økonomisk virksomhed.

Sagens omkostninger

46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at overdragelse af ejendomsretten til en detailforretnings varebeholdning og erhvervsinventar — som finder sted samtidig med, at den nævnte forretnings lokaler på ubestemt tid, men opsigeligt med kort varsel af begge parter, udlejes til

erhververen — udgør en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i denne bestemmelses forstand, under forudsætning af at de overdragne goder er tilstrækkelige til, at den nævnte erhverver på varig vis kan fortsætte med en selvstændig økonomisk virksomhed.

Underskrifter