DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 10 november 2011 *

I mål C-444/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 14 juli 2010, som inkom till domstolen den 15 september 2010, i målet

Finanzamt Lüdenscheid

mot

Christel Schriever,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna U. Lõhmus (referent), A. Rosas, A. Ó Caoimh och A. Arabadjiev,

* Rättegångsspråk: tyska.

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

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Lüdenscheid, genom H. Selle, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 5.8 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Lüdenscheid (skattemyndighet, nedan kallad Finanzamt) och Christel Schriever (nedan kallad klaganden) angående ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt genom vilket Finanzamt kvalificerat klagandens överlåtelse av varulager och butiksutrustning som mervärdesskattepliktig transaktion.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I enlighet med artikel 5.1 i detta direktiv avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

5 Artikel 5.8 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Vid

behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut."

6 I enlighet med artikel 6.5 i sjätte direktivet ska dess artikel 5.8 "tillämpas på enahanda sätt på tillhandahållande av tjänster".

Nationell rätt

7 Enligt 1 § stycke 1 punkt 1 första meningen i 1993 års tyska mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, nedan kallad UStG), är en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet mervärdesskattepliktiga.

8 1 § stycke 1a UStG, enligt vilken artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet införlivas med tysk rätt, har följande lydelse:

"Transaktioner som sker inom ramen för en överlåtelse av en verksamhet till en näringsidkare för dennes näringsverksamhet är inte mervärdesskattepliktiga. En överföring av en verksamhet föreligger när ett företag eller en rörelse som drivs separat inom företaget överlåts i sin helhet, vare sig det sker mot vederlag eller ej, eller helt införlivas med ett bolag. Den förvärvande näringsidkaren träder därvid i överlåtarens ställe."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Fram till den 30 juni 1996 drev klaganden en detaljhandelsbutik med sportartiklar i en av henne ägd butikslokal. Den dagen överlät hon varulager och butiksutrustning till Sport S. GmbH (nedan kallat Sport S.) för totalt 455 000 DEM, utan att ange mervärdesskatten på den härför utfärdade fakturan.

10 Från och med den 1 augusti 1996 hyrde klaganden samtidigt ut butikslokalen till Sport S. på obestämd tid. Enligt hyresavtalet kunde detta sägas upp av båda parterna senast tredje arbetsdagen i ett kvartal och med verkan vid utgången av följande kvartal.

11 Sport S. fortsatte att driva sportbutiken fram till den 31 maj 1998.

12 Klaganden behandlade överlåtelsen av varulagret och butiksutrustningen som en överlåtelse av företaget i dess helhet, i den mening som avses i 1 § stycke 1a UStG, och angav således inte avkastningen från överlåtelsen i sin mervärdesskattedeklaration för år 1996.

13 Finanzamt ansåg emellertid inte att villkoren för en överlåtelse av ett företag i dess helhet var uppfyllda, eftersom den fasta egendomen i egenskap av grundläggande förutsättning för verksamheten inte ingick i överlåtelsen till Sport S. I ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för år 1996 kvalificerade Finanzamt överlåtelsen som skattepliktig transaktion och fastställde mervärdesskatt därefter.

14 Finanzgericht, som biföll klagandens överklagande av detta beslut, fann att den aktuella transaktionen med hänsyn till samtliga omständigheter i målet mycket riktigt utgjorde överlåtelse av ett företag i dess helhet, i den mening som avses i 1 stycke 1a UStG, dels eftersom Sport S. faktiskt fortsatt att driva klagandens verksamhet, dels eftersom den enda omständigheten att hyresavtalet när som helst kan sägas upp av båda parterna inte var relevant i detta avseende.

15 Finanzamt överklagade Finanzgerichts dom till Bundesfinanzhof och gjorde därvid gällande att ett hyresavtal med lagstadgad uppsägningstid inte utgör någon garanti för att företaget varaktigt ska kunna fortsätta att drivas, eftersom det inte är möjligt att driva en detaljhandelsbutik utan butikslokal.

16 I sitt beslut om hänskjutande erinrar Bundesfinanzhof om att en överlåtelse, enligt dess fasta rättspraxis, kan kvalificeras som företagsöverlåtelse även om vissa relevanta beståndsdelar av företaget inte ingår i transaktionen. För detta krävs emellertid att näringsidkaren kan använda dessa relevanta beståndsdelar under lång tid i syfte att varaktigt kunna fortsätta verksamheten i företaget. Bundesfinanzhof har slagit fast att ett hyresavtal som ingåtts på tio år var tillräckligt för att möjliggöra en varaktig användning av dessa särskilda beståndsdelar, medan Finanzgericht Baden-Württemberg i en lagakraftvunnen dom fann att uthyrning på fem år av ett företags fasta egendom, där upplåtaren var ägare, inte var tillräckligt för att verksamheten i företaget ska anses ha ”fortsatt”.

17 Enligt Bundesfinanzhof är omständigheterna i det nationella målet emellertid särskilda, eftersom det på obestämd tid ingångna hyresavtalet kunde sägas upp med kort varsel av båda parterna.

18 Mot denna bakgrund har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Föreligger en ’överföring’ av samtliga tillgångar i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet 77/388 …, när en näringsidkare överlåter varulager och butiksutrustning i sin detaljhandelsbutik till en förvärvare och till denne endast hyr ut den av näringsidkaren ägda butikslokalen?

2) Beror svaret på den första frågan på om nyttjanderätten till butikslokalen har upplåtits genom ett hyresavtal med lång löptid eller om hyresavtalet löper på obestämd tid och med kort varsel kan sägas upp av båda avtalsparterna?”

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Den hänskjutande domstolen har ställts sina frågor, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 5.8 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det föreligger en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, när varulager och butiksutrustning i en detaljhandelsbutik överlåts samtidigt som lokalerna till denna butik hyrs ut till mottagaren på obestämd tid, varvid hyresavtalet dock kan sägas upp med kort varsel av båda parterna.

20 Domstolen erinrar för det första om att det i artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, får anse att någon leverans av varor inte har skett och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Av detta följer att när en medlemsstat har utnyttjat denna valmöjlighet ska en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte anses som en leverans av varor vid tillämpningen av sjätte direktivet och således inte

omfattas av mervärdesskatt i enlighet med artikel 2 i detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 30, av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393, punkt 29, och av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 36).

21 Enligt artikel 5.8 andra meningen i sjätte direktivet kan medlemsstaterna från denna regel, att leverans inte har skett, undanta överföringar av samtliga tillgångar till en mottagare som inte är en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet eller som endast är skattskyldig för en del av sin verksamhet, om detta är nödvändigt för att undvika konkurrenssnedvridning. Artikel 5.8 andra meningen i sjätte direktivet ska anses uttömmande såvitt avser under vilka förutsättningar en medlemsstat som använder sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen kan begränsa tillämpningen av regeln att leverans inte har skett (se domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 30).

22 Vidare har domstolen slagit fast att uttrycket ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag”, i artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet, är ett självständigt unionsrättsligt uttryck som ska tolkas enhetligt i hela unionen. I brist på en definition av detta uttryck i sjätte direktivet eller på en uttrycklig hänvisning till lagstiftningen i medlemsstaterna, ska dess betydelse och räckvidd normalt sökas med beaktande av bestämmelsens sammanhang och det mål som eftersträvas med de aktuella bestämmelserna (se domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkterna 32–35).

23 Det är just mot bakgrund av det sammanhang i vilket artikel 5.8 i sjätte direktivet ingår och syftet med direktivet som domstolen har funnit att denna bestämmelse syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag, genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta

mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående mervärdesskatten (se domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 39).

24 Domstolen har även slagit fast att uttrycket ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” ska tolkas så, att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inbegripet materiella och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet omfattar dock inte rena överlåtelser av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager (se domen i de ovannämnda målen Zita Modes, punkt 40, och SKF, punkt 37).

25 Av detta följer att det, för att det ska vara fråga om en överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, krävs att samtliga överlåtna tillgångar är tillräckliga för att företaget ska kunna fortsätta att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.

26 Frågan huruvida dessa tillgångar ska omfatta såväl lös som fast egendom ska besvaras med hänsyn till den aktuella ekonomiska verksamhetens art.

27 För det fall att en ekonomisk verksamhet inte behöver några särskilda lokaler eller lokaler med fast butiksinredning för att den ekonomiska verksamheten ska kunna bedrivas, kan det vara fråga om en överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet även utan överlåtelse av den fasta egendomen.

28 Det är emellertid inte möjligt att anse att en sådan överföring föreligger, i den mening som avses i denna bestämmelse, utan att mottagaren kommit i besittning av lokalerna när den aktuella ekonomiska verksamheten består i att nyttja lös och fast egendom som utgör en oskiljbar helhet. Om lokalerna bland annat har fast butiksinredning som är nödvändig för att den ekonomiska verksamheten ska kunna bedrivas, måste denna också ingå i de överlåtna tillgångarna för att det ska vara fråga om en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav i den mening som avses i sjätte direktivet.

29 På samma sätt kan en överföring av tillgångar föreligga om lokalerna ställs till förvärvarens förfogande genom ett hyresavtal eller om mottagaren själv har en lämplig fast egendom dit de överförda tillgångarna kan flyttas och där mottagaren kan fortsätta att bedriva den aktuella ekonomiska verksamheten.

30 En annan tolkning skulle innebära en godtycklig åtskillnad mellan å ena sidan överlåtelser som genomförs av överlåtare som äger de lokaler i vilka den affärsrörelse eller den del av företaget som vederbörande avser att överlåta finns och å andra sidan överlåtelser som genomförs av överlåtare som enbart är innehavare av en rätt att hyra dessa lokaler. Varken lydelsen av artikel 5.8 i sjätte direktivet eller systematiken i denna bestämmelse ger anledning att anta att de sistnämnda överlåtarna inte skulle kunna göra en överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i denna bestämmelse.

31 Den mervärdesskatt som ska betalas vid överlåtelse av ett företag eller någon del därav kan vara särskilt betungande för mottagaren i förhållande till det aktuella företagets tillgångar, även i de fall där samtliga överlåtna tillgångar inte omfattar fast egendom. Som framgår av punkt 23 ovan skulle det i sådana fall vara förenligt med systematiken i den aktuella bestämmelsen att överlåtelser av samtliga tillgångar med

samtidigt ingående av ett hyresavtal för affärslokaler ges en särskild behandling (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 41).

32 Av det ovan sagda följer att det krävs en helhetsbedömning av de omständigheter som kännetecknar den aktuella transaktionen för att avgöra huruvida denna omfattas av begreppet överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i sjätte direktivet. I detta sammanhang ska särskild vikt läggas vid arten av den ekonomiska verksamhet som är tänkt att fortsätta bedrivas.

33 Det ska särskilt påpekas att överlåtelse av en detaljhandelsbutiks varulager och butiksutrustning i regel görs i syfte att mottagaren ska kunna fortsätta att bedriva verksamheten.

34 Även om det är fråga om ekonomisk verksamhet som inte kan bedrivas utan butikslokaler är det i allmänhet inte nödvändigt, för att den överlåtna detaljhandelsbutiken ska kunna drivas vidare, att ägaren av butiken också är ägare av fastigheten i vilken butiken drivs.

35 I den mån överlåtelsen av varulagret och butiksutrustningen räcker för att en självständig ekonomisk verksamhet ska kunna fortsätta att bedrivas, är överlåtelsen av den fasta egendomen inte avgörande för att transaktionen ska kunna kvalificeras som en överföring av samtliga tillgångar.

36 Om det dessutom visar sig att det, för att den aktuella verksamheten ska kunna fortsätta att bedrivas, krävs att förvärvaren använder samma lokaler som säljaren gjorde, finns det i princip inget som hindrar att besittningen överförs genom ingåendet av ett hyresavtal.

37 För att artikel 5.8 i sjätte direktivet ska vara tillämplig krävs det dessutom att mottagaren har för avsikt att driva den affärsrörelse eller den del av företaget som har överförts och inte endast omedelbart avveckla den aktuella verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret (se domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 44).

38 I detta avseende framgår det av domstolens praxis att förvärvarens avsikt kan, och i vissa fall ska, beaktas vid en helhetsbedömning av omständigheterna kring en transaktion, förutsatt att dessa kan styrkas av objektiva omständigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 24, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 24, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 47, och av den 18 november 2010 i mål C-84/09, X, REU 2010, s. I-11645, punkterna 47 och 51).

39 Det framgår av de handlingar som lämnats in till domstolen att – i målet vid den nationella domstolen – överlåtelsen av varulagret och butiksutrustningen i sportbutiken, med samtidig uthyrning av butikslokalerna, gav mottagaren möjlighet att fortsätta driva den självständiga ekonomiska verksamhet som tidigare bedrivits av säljaren. I detta avseende står det klart att denna överlåtelse inte kan betraktas som en vanlig försäljning av ett varulager. Såväl varulagret som butiksutrustningen ingick nämligen i samtliga överlåtna tillgångar. Den omständigheten att mottagaren fortsatte att driva sportbutiken under nästan två år bekräftar att hans avsikt inte var att omedelbart avveckla den aktuella verksamheten.

40 Den omständigheten att butikslokalerna enbart hyrdes ut och inte såldes till förvärvaren har, i målet vid den nationella domstolen, följaktligen inte utgjort hinder för vederbörande att fortsätta driva säljarens verksamhet.

41 Den hänskjutande domstolen vill slutligen få klarhet i huruvida löptiden av hyresavtalet och de sätt på vilka detta kan sägas upp ska beaktas i samband med avgörandet av huruvida överlåtelsen av en affärsrörelse eller en del av ett företag kan kvalificeras som överföring av samtliga tillgångar, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

42 I detta avseende konstaterar domstolen att omständigheter som löptiden av det ingångna hyresavtalet och de sätt på vilka detta kan sägas upp ska beaktas i samband med helhetsbedömningen av en överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, eftersom dessa faktorer kan påverka bedömningen för det fall att de skulle kunna utgöra hinder för ett fortsatt varaktigt bedrivande av den ekonomiska verksamheten.

43 Möjligheten att med kort varsel säga upp ett hyresavtal som ingåtts på obestämd tid är emellertid inte i sig en avgörande faktor vid fastställandet av huruvida mottagaren haft för avsikt att omedelbart avveckla den affärsrörelse eller den del av företaget som har överförts. Enbart denna möjlighet utgör följaktligen inte skäl för att underlåta att tillämpa artikel 5.8 i sjätte direktivet.

44 Denna tolkning är förenlig med principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna princip utgör nämligen hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, bland annat, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 20, och av den 10 mars 2011 i mål C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, REU 2011, s. I-1509, punkt 36). Av detta följer att det skulle strida mot denna princip att låta tillämpningen av artikel 5.8 i sjätte direktivet på en sådan transaktion som den i målet vid den nationella domstolen, det vill säga en överlåtelse av samtliga tillgångar, bero på villkoren i hyresavtalet, som till exempel dess löptid och de sätt på vilka det kan sägas upp.

45 Av det anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 5.8 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det föreligger en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i denna bestämmelse, när varulager och butiksutrustning i en detaljhandelsbutik överlåts samtidigt som lokalerna till denna butik hyrs ut till mottagaren på obestämd tid, varvid hyresavtalet dock kan sägas upp med kort varsel av båda parterna, under förutsättning att de överlåtna tillgångarna är tillräckliga för att mottagaren varaktigt ska kunna fortsätta att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 5.8 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 ska tolkas så, att det föreligger en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i denna bestämmelse, när varulager och butiksutrustning i en detaljhandelsbutik överlåts samtidigt som lokalerna till denna butik hyrs ut till mottagaren på obestämd tid, varvid hyresavtalet dock kan sägas upp med kort varsel av båda parterna, under förutsättning att de överlåtna tillgångarna är

tillräckliga för att mottagaren varaktigt ska kunna fortsätta att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.

Underskrifter