FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 26 september 2002 [1]

1. Enligt artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet [2] kan medlemsstaterna "vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav" anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

2. Tribunal d'Arrondissement i Luxemburg har ställt en begäran om förhandsavgörande för att få klarhet i huruvida en sådan nationell bestämmelse skall tillämpas automatiskt när mottagaren eller förvärvaren är en skattskyldig person eller huruvida det även uppställs ett villkor att den skattskyldiga personen skall använda tillgångarna i samma verksamhet eller samma slags verksamhet som överlåtarens och, om så är fallet, huruvida medlemsstaten i fråga bör eller skall kräva att förvärvaren har ett tillstånd från myndigheterna att fortsätta att bedriva sådan verksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

3. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. Enligt artikel 4.1 skall med "skattskyldig person" avses varje person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Den ekonomiska verksamheten kan enligt artikel 4.2 omfatta utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

4. I artikel 5 anges vad som avses med leverans av varor. Enligt artikel 5.1 avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom. I artikel 5.8 föreskrivs emellertid följande:

"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

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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, 1977, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28; nedan kallat sjätte direktivet).

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."

5. I Luxemburg införlivades möjligheten att anse att sådana överföringar inte skall anses utgöra leverans av varor genom artikel 9.2 i den ändrade lagen om mervärdesskatt av den 12 februari 1979 enligt vilken undantagsvis "en överlåtelse, på vilket sätt den än sker, av alla eller vissa tillgångar till en annan skattskyldig" inte skall anses utgöra en leverans av varor. Vidare anges att "[i] ett sådant fall skall förvärvaren anses ha trätt i överlåtarens ställe". [3]

6. Domstolen har inte fått upplysningar om några andra nationella bestämmelser som antagits i enlighet med artikel 5.8 andra meningen i syfte att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut.

3 — Enligt artikel 6.5 i sjätte direktivet skall artikel 5.8 tillämpas på enahanda sätt på tillhandahållande av tjänster, inklusive överlåtelse av immateriella tillgångar (artikel 6.1).

Förfarandet vid den nationella domstolen

7. Tvisten vid den nationella domstolen uppkom genom att Zita Modes SARL (nedan kallat Zita Modes) sålde tillgångar i en klädbutik till Parfumerie Milady (nedan kallat Milady). På fakturan, som var på 1,7 miljoner LUF, beskrevs föremålet för försäljningen som en affärsrörelse (*fonds de commerce*), och följande angavs: "I enlighet med gällande föreskrifter upptas ingen mervärdesskatt på denna faktura."

8. De sålda tillgångarna har inte identifierats i målet vid den nationella domstolen, men enligt begäran om förhandsavgörande har Zita Modes gjort gällande att det var fråga om modeaccessoirer till de klädesartiklar som de saluförde, inklusive parfymartiklar som tillverkades av samma företag och vilka sedan användes av Milady, som fortsatte att bedriva Zita Modes verksamhet.

9. Den luxemburgska skattemyndigheten motsatte sig den klassificering som gjorts av transaktionen, huvudsakligen på den grunden att förvärvaren, för att undantaget skall vara tillämpligt, måste vara en skattskyldig person som fortsätter att bedriva överlåtarens verksamhet och som därför måste ha en laglig rätt att bedriva denna typ av

verksamhet. I förevarande fall hade emellertid Milady inte något myndighetstillstånd att bedriva näringsverksamhet inom den relevanta branschen. Skattemyndigheten gjorde därför en ny bedömning av beloppet av den mervärdesskatt som Zita Modes (som nu är likviderat) var skyldigt att betala.

10. Zita Modes (eller dess företrädare) har bestritt denna bedömning vid Tribunal d'Arrondissement, vilken har beslutat att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen innan den avgör tvisten:

"1. Skall 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 — tolkas så att en överlåtelse av samtliga tillgångar till en skattskyldig person är tillräckligt för att transaktionen inte skall omfattas av mervärdesskatt, oavsett vilken verksamhet den skattskyldige bedriver, och oavsett på vilket sätt denne använder de överförda tillgångarna?

2. Om den första frågan besvaras nekande, skall då artikel 5.8 i sjätte direktivet tolkas så att med överföring av samtliga tillgångar till en skattskyldig person avses en överlåtelse av ett företag eller en del av ett företag till en skattskyldig person som fortsätter att bedriva hela den verksamhet som det företag från vilket överlåtelsen skett har bedrivit, eller fortsätter att driva verksamheten i den bransch som motsvarar den del av tillgångarna som överförts, eller avses endast en överlåtelse av samtliga tillgångar eller en del därav till en skattskyldig person, som helt eller delvis fortsätter den tidigare verksamheten utan att något företag eller någon del av ett företag överlåtits?

3. Om den andra frågan besvaras jakande, skall då artikel 5.8 i sjätte direktivet tolkas så att en medlemsstat skall eller får föreskriva att mottagarens verksamhet skall utövas i enlighet med den behöriga myndighetens tillstånd att bedriva verksamheten eller en del därav, under förutsättning att denna verksamhet är laglig i den mening som avses i EG-domstolens praxis?"

Yttranden

11. Skriftliga yttranden har endast inkommit från Administration de l'Enregistrement et des Domaines de l'Etat (den luxemburgska skattemyndigheten) och från kommissionen. Någon begäran om muntlig förhandling har inte gjorts.

12. Skattemyndigheten har gjort gällande att syftet med artikel 9.2 i den luxemburgska lagen om mervärdesskatt är att undvika resterande skatt (*rémanence de taxe*) då förvärvaren är en skattskyldig person som endast delvis har rätt att göra avdrag för ingående skatt [4], varigenom mervärdesskattens neutralitet garanteras.

13. Om förvärvaren skall anses överta överlåtarens verksamhet är det nödvändigt att han fortsätter att bedriva samma slags verksamhet. I annat fall skulle det vara mycket svårt att tillämpa artikel 9.2 i lagen om mervärdesskatt och den skulle i praktiken inte ha någon mening, särskilt vad beträffar jämkning avseende anläggningstillgångar. [5] Detta är således ett underförstått villkor både i artikel 5.8 i sjätte direktivet och i artikel 9.2 i den luxemburgska lagen.

14. Kommissionen är av en något annan uppfattning.

15. Till att börja med har den avseende syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet citerat den förklarande promemorian till kommissionens förslag till sjätte direktivet, [6] enligt vilken valmöjligheten finns att "förenkla och inte belasta företagets ekonomi". Syftet är således att undvika fakturering av ofta höga belopp, som inbetalas till staten och som därefter återfås genom avdrag för ingående mervärdesskatt. Syftet med den andra meningen, som inte fanns i det ursprungliga förslaget, är att göra det möjligt för medlemsstaterna att anta bestämmelser för fall i vilka förvärvaren inte har en fullständig rätt att göra avdrag. Tillämpningen av båda delarna i bestämmelsen är självklart valfri. Slutligen innebär principen om mervärdesskattens neutralitet att tillämpningen av artikel 5.8 skall leda till exakt samma resultat som om skatten hade upptagits och dragits av på vanligt sätt.

16. Därefter har kommissionen påpekat att även om den nationella domstolen har fastställt att det gjordes en överföring av tillgångar i affärsrörelsen, måste det fastställas huruvida denna överföring gjordes av "samtliga tillgångar eller någon del därav", en mening som måste ges en gemenskapsdefinition. Kommissionen har hänvisat till en rad formuleringar som har hämtats från rättspraxis och lagstiftning som kan vara till hjälp när en sådan definition görs, enligt vilka det betonas att det

4 — Skattepliktiga leveranser betecknas vanligtvis ur leverantörens synvinkel som "utgående" och mervärdesskatten som "utgående skatt". Om mottagaren levererar varorna vidare, är dessa ur mottagarens synvinkel "ingående", och mervärdesskatten utgör då "ingående skatt" (se diskussionen i punkt 20 och följande punkter nedan).

5 — Se punkterna 23 och 29 nedan.

6 — Europeiska gemenskapernas bulletin, supplement 11/73, s. 10. Den nuvarande första meningen i artikel 5.8 motsvarar artikel 5.4 i det ursprungliga förslaget.

är nödvändigt att det finns en identifierbar och organiserad enhet som kan fungera som en affärsverksamhet. Endast försäljning av ett företags lager kan emellertid inte anses omfattas av den definitionen.

17. Vad beträffar de frågor som ställts av den nationella domstolen anser kommissionen att det inte är nödvändigt att förvärvarens verksamhet är identisk med överlåtarens verksamhet. Det avgörande är att en tillämpning av artikel 5.8 skulle leda till samma resultat som om mervärdesskatt hade uttagits, erlagts och slutligen återfåtts genom avdrag för ingående mervärdesskatt. Det är därför endast nödvändigt att förvärvaren har möjlighet att göra sådana avdrag, det vill säga att han är en skattskyldig person som använder de överförda tillgångarna i syfte att utföra skattepliktiga transaktioner.

18. Vad beträffar den omständigheten att Milady inte hade tillstånd att fortsätta att bedriva samma verksamhet som Zita Modes, har kommissionen påpekat att enligt rättspraxis kan en olaglig verksamhet inte undantas från det mervärdesskattepliktiga området då den på något sätt konkurrerar med en laglig verksamhet. Om det emellertid var sannolikt att en tillämpning av artikel 5.8 i ett sådant fall skulle leda till konkurrenssnedvridning, skulle en medlemsstat ha rätt att vidta åtgärder däremot i enlighet med andra meningen i bestämmelsen.

Bedömning

Syftet med artikel 5.8

19. Som det korrekt har påpekats, skall räckvidden och verkan av artikel 5.8 fastställas mot bakgrund av dess syfte.

20. Syftet skall i sin tur fastställas mot bakgrund av mervärdesskattesystemet i dess helhet, vilket vilar på den princip som anges i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet på följande sätt: [7]

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter

7 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT P 71, 1967, s. 14; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3.

avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

21. Avdragssystemet är således konstruerat för att undvika en kumulativ effekt när mervärdesskatt redan har tagits ut på varor och/eller tjänster som använts för att tillverka de varor och/eller tjänster som levereras respektive tillhandahålls — det vill säga för att undvika att mervärdesskatt tas ut på nytt på den mervärdesskatt som redan tagits ut. En kedja av transaktioner byggs således upp där det nettobelopp som skall tas ut på varje led i kedjan — det vill säga det sammanlagda belopp som skall uttas på leveransen respektive tillhandahållandet i fråga subtraherat med det belopp som redan tagits ut i ingående mervärdesskatt — utgör en bestämd andel av mervärdet i det ledet. När kedjan tar slut, då varan eller tjänsten tillhandahålls slutkonsumenten, kommer det totala belopp som har tagits ut — och som slutligen bärs av den konsumenten, eftersom de olika näringsidkarna i kedjan kommer att ha haft möjlighet att göra avdrag med samtliga belopp som de betalat — att motsvara den relevanta andelen av det slutliga priset.

22. Sådana avdrag är emellertid inte lämpliga då ingående mervärdesskatt har betalats på leveranser som inte används för transaktioner som omfattas av utgående mervärdesskatt. Sådana situationer omfattar fall där en skattskyldig använder varor för egna privata ändamål (och således iträder sig rollen som slutkonsument) eller gör senare transaktioner som är mervärdesskattebefriade. [8]

23. Enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet kan en skattskyldig utnyttja sin avdragsrätt i den mån hans skattepliktiga leveranser används "i samband med [hans] skattepliktiga transaktioner". När de används för såväl avdragsgilla transaktioner som för transaktioner som inte är avdragsgilla, föreskrivs i artikel 17.5 att "bara den andel av mervärdesskatten skall vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna". Denna andel skall fastställas (med vissa valfria variationer) i enlighet med artikel 19, i vilken det huvudsakligen föreskrivs att avdrag får göras med en andel som motsvarar den omsättning som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill delat med den sammanlagda omsättningen. Enligt artikel 20 tillåts jämkning särskilt när det inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, [9] och jämkningen skall, när det gäller anläggningstillgångar, fördelas under en period om fem till tjugo år. [10]

8 — I artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs vissa undantag från mervärdesskatteplikt inom landets territorium, medan det i artiklarna 14–16 föreskrivs undantag vid internationell handel. Den omständigheten att en viss transaktion är skattebefriad innebär inte, i vart fall inte vid handel inom landet, att även föregående transaktioner i samma leveranskedja är skattebefriade. Tvärtom är det inte längre möjligt att genom avdrag återfå skatt som har erlagts i tidigare led då den skattebefriade leveransen blir en del i en senare skattepliktig leverans, även om det i detta fall är mer tveksamt om detta kan rättfärdigas.

9 — Artikel 20.1 b.

10 — Artikel 20.2.

24. Om man först bortser från frågan om vad som närmare bestämt utgör "samtliga tillgångar eller någon del därav" och ger begreppet den mer allmänna innebörden "en verksamhet", instämmer jag i huvudsak med kommissionens uppfattning avseende vilken roll artikel 5.8 har i detta avseende.

25. Om A säljer sin affärsrörelse till B, utgör detta i princip en skattepliktig transaktion. Om B, vilket är mycket sannolikt, fortsätter att driva affärsrörelsen, antingen självständigt eller som en del av ett annat företag, är den skatt som har betalats på transaktionen avdragsgill i den mån de leveranser som görs av B själv är skattepliktiga, eftersom förvärvet av affärsrörelsen ingår i kostnaden för dessa leveranser. I ett stort antal fall kommer affärsrörelsen endast att göra skattepliktiga leveranser och hela beloppet kommer således att vara avdragsgillt.

26. Det är emellertid sannolikt att den mervärdesskatt som tas ut på försäljningen av en affärsrörelse uppgår till ett högt belopp, vilket fråntas affärsrörelsen eller dess nye ägare vid en situation som kan vara finansiellt ansträngd, trots att skattemyndigheten slutligen inte kommer att kunna behålla beloppet. [11]

27. Under sådana omständigheter kan det vara fördelaktigt att anse att någon skattepliktig transaktion inte har ägt rum, och därigenom undvika att belopp inbetalas till skattemyndigheten bara för att senare återfås genom avdrag. Det framgår tydligt av den förklarande promemoria som kommissionen har citerat att första meningen i artikel 5.8 upprättades i detta syfte. Bestämmelsen syftade nämligen till att "förenkla och inte belasta företagets ekonomi."

28. Det kan tilläggas att förenklingen även medför att värderingsproblem undviks när olika mervärdesskattesatser gäller för olika tillgångar. Såsom United Kingdom Customs and Excise (den myndighet i Förenade kungariket som är behörig att uppbära mervärdesskatt) har påpekat i punkt 1.5 i sitt meddelande 700/9 från mars 2002, "Överföring av en verksamhet utan avbrott i driften" [12], skyddar förfarandet även skattemyndigheterna från risken att en överlåtare som har uttagit mervärdesskatt på överföringen inte erlägger mervärdesskatten. I sådana fall, vilka benämns "fågel

11 — Se även mitt förslag till avgörande i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), punkterna 23 och 24.

12 — Se www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

fenix"-verksamheter, där verksamheten avsiktligen går i konkurs och efterlämnar stora skatteskulder och inga tillgångar, skulle skattemyndigheten annars ändå vara tvungen att medge förvärvaren avdrag för ingående skatt, vilket skulle innebära en nettoförlust i skatteinkomsterna.

29. Syftet är emellertid endast berättigat om förvärvaren under alla omständigheter skulle ha kunnat dra av den uttagna mervärdesskatten. Om den affärsrörelse som han förvärvar helt eller delvis utför mervärdesskattebefriade leveranser, skulle inte detta (fullständigt) vara fallet. Om någon mervärdesskatt inte skulle erläggas på förvärvet, skulle förvärvaren kunna få en omotiverad konkurrensfördel gentemot andra aktörer som utförde samma slags fullständigt mervärdesskattebefriade leveranser. En annan sådan situation skulle uppkomma i ett fall då tillgångar (främst anläggningstillgångar), för vilka överlåtaren redan dragit av mervärdesskatten helt, förvärvats av förvärvaren till ett pris i vilket inte ingick den skatt som skulle ha ingått i priset om de hade förvärvats under andra omständigheter, och då förvärvaren inte själv hade varit berättigad att göra avdrag fullt ut. [13]

30. Det var därför logiskt att den andra meningen i artikel 5.8 tillades så att medlemsstater som utnyttjar valmöjligheten också kan vidta åtgärder för att förhindra konkurrenssnedvridning i sådana fall.

31. I den meningen anser jag att orden "inte är skattskyldig fullt ut" skall anses omfatta situationer i vilka mottagaren inte är skyldig att betala någon skatt alls. Villkoret i artikel 9.2 i den luxemburgska mervärdesskattelagen att förvärvaren måste vara en skattskyldig person kan därför anses motiverat åtminstone på denna grund trots att det inte uppställs något uttryckligt villkor i artikel 5.8 i sjätte direktivet — även om ett sådant villkor kan anses som redan underförstått i bestämmelsens systematik.

32. Mot bakgrund av mervärdesskattesystemet i dess helhet är inte syftet, vilket de luxemburgska myndigheterna förefaller tro, att hindra att icke avdragsgill skatt tas ut, utan däremot att i syfte att främja den fria konkurrensen hindra vissa aktörer från att undgå sådan skatt under omständigheter som är jämförbara med de under vilka andra aktörer skulle vara tvungna att betala skatten och övervältra den på sina kunder.

13 — Se den förklarande promemorian till rådets beslut 90/127/EEG av den 12 mars 1990 om tillstånd för Förenade kungariket att tillämpa en åtgärd med avvikelse från artiklarna 5.8 och 21.1 a i sjätte direktivet (EGT L 73, 1990, s. 32), citerad i Terra B.J.M och Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD 1993, s. 288.

Samtliga tillgångar eller någon del därav

33. Mot bakgrund av syftet med artikel 5.8, som förklarats ovan, skall jag undersöka artikelns räckvidd och vilket slags transaktioner som den är tillämplig på.

34. När det är fråga om samtliga tillgångar föreligger inga större svårigheter. Överföringen i fråga avser en hel affärsrörelse, vilken — såsom kommissionen har påpekat — innefattar ett antal olika delar. Exempelvis har den franska termen *fonds de commerce*, som används på fakturan i målet vid den nationella domstolen, i juridiska ordböcker [14] definierats som innefattande såväl materiella (såsom fabrik, utrustning och lager) som immateriella delar (såsom uthyrarens intresse av uthyrning, firmanamn eller firmamärke, patent, varumärken och goodwill). Till detta kan läggas affärshemligheter, affärshandlingar, kundregister, pågående avtalsförhållanden och så vidare.

35. Det som binder samman dessa delar är den omständigheten att de tillsammans gör det möjligt att bedriva en särskild ekonomisk verksamhet eller grupp av verksamheter, medan varje enskild del inte skulle vara tillräcklig för detta syfte. De enskilda delarna utgör ett företags byggstenar, medan de tillsammans utgör ett företag.

36. Av detta följer enligt min mening att begreppet "någon del [av samtliga tillgångar]" inte hänför sig till en eller flera enskilda delar av denna uppräkning utan till en kombination av dem som är tillräcklig för att det skall bli möjligt att utöva en ekonomisk verksamhet, även om denna verksamhet endast utgör en del av en mer omfattande verksamhet från vilken den avskilts.

37. Detta kan jämföras med ett fall då ett detaljhandelsföretag stänger ett av sina försäljningsställen och säljer sitt varulager till en annan näringsidkare, eller då ett tjänsteföretag upphör med en typ av tjänster och överlåter den relevanta utrustningen till en konkurrent. Det kan hävdas att sådana transaktioner omfattas av ordalydelsen "överföring av någon del [av samtliga tillgångar]", men om så anses vara fallet kan försäljning av vilken tillgång som helst anses omfattas av begreppet. Mot bakgrund av syftet med artikel 5.8 står det emellertid klart att de inte omfattas av det och att vad som avses är överföring av en självständig del av en mer omfattande verksamhet.

38. Det skall även erinras om att artikel 5.8 är avsedd att tillämpas då mervärdesskattebeloppet är ovanligt högt för företaget i fråga. Även om avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdes-

14 — Se exempelvis Gérard Cornu (red.), *Vocabulaire juridique* (andra upplagan, 1990), Presses universitaires de France, och Raymond Guillien och Jean Vincent (red.), *Lexique de termes juridiques* (sjätte upplagan, 1985), Dalloz.

skatt som näringsidkaren skall betala inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv [15] — "neutralitetsprincipen" — kräver genomförandet av systemet vanligtvis att näringsidkarna erlägger belopp (som uttas på deras ingående transaktioner) som de senare återfår genom att de behåller en andel av den skatt (på deras utgående transaktioner) som erlagts av deras kunder. Sådana löpande förskottsbetalningar kan anses godtagbara inom ramen för normala handelstransaktioner, men det är mycket mer betungande för en ny ägare av ett företag att vara tvungen att betala skatt på företagets hela värde och vid ett enda tillfälle.

39. När en skattskyldig person förvärvar enskilda tillgångar — exempelvis ett varumärke eller en del av eller till och med hela en verksamhets lager eller utrustning — från en annan skattskyldig, kan detta anses som en normal affärstransaktion eller investering, och erläggandet av mervärdesskatt utgör då en normal del av en näringsidkares skyldigheter. När överföringen emellertid omfattar ett helt företag utgör händelsen ett undantag och det kan vara motiverat med en särskild behandling, eftersom det är sannolikt att det mervärdesskattebelopp som skall erläggas på överföringen är särskilt stort i förhållande till det ifrågavarande företagets tillgångar.

15 — Se exempelvis domen i det ovan i punkt 11 nämnda målet Abbey National, punkt 24, och den rättspraxis som där anges.

40. Den uppfattning som sammanfattats i punkt 36 ovan står, såsom kommissionen har påpekat, i överensstämmelse med de definitioner som både domstolen och lagstiftaren har gett i andra sammanhang. I domen i målet Commerz-Credit-Bank [16], har domstolen definierat en "verksamhetsgren" i den mening som avses i rådets direktiv 69/335/EEG [17] som "en förening av varor och personer som kan möjliggöra utövandet av en bestämd verksamhet". I rådets direktiv 2001/23/EG [18] definieras en "överlåtelse av ett företag, en verksamhet eller en del av ett företag eller en verksamhet" som en "överlåtelse av en ekonomisk enhet, som behåller sin identitet och varmed förstås en organiserad gruppering av tillgångar vars syfte är att bedriva ekonomisk verksamhet, vare sig denna utgör huvud- eller sidoverksamhet".

41. I sistnämnda definition, som gavs redan i rådets direktiv 98/50/EG [19] och

16 — Dom i mål C-50/91, Commerz-Credit-Bank (REG 1992, s. I-5225), punkt 17 och domslutet. Se även mitt förslag till avgörande i det målet och domen i mål C-164/90, Muwi Bouwgroep (REG 1991, s. I-6049), särskilt i punkt 22 i domen och punkt 18 i mitt förslag till avgörande.

17 — Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25). Se artikel 7.1 b.

18 — Rådets direktiv 2001/23/EG av den 12 mars 2001 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om skydd för arbetstagares rättigheter vid överlåtelse av företag, verksamheter eller delar av företag eller verksamheter, EGT L 82, 2001, s. 16. Se artikel 1.1.

19 — Rådets direktiv 98/50/EG av den 29 juni 1998 om ändring av direktiv 77/187/EEG om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om skydd för arbetstagares rättigheter vid överlåtelse av företag, verksamheter eller delar av verksamheter, EGT L 201, 1998, s. 88. Se artikel 1.1 b i direktivet.

avspeglar domstolens domar i målen Spijkers[20] och Redmond Stichting[21], som innebär att det avgörande kriteriet för att besvara frågan om det föreligger en överlåtelse är om den ifrågavarande enheten behåller sin identitet, vilket bland annat framgår av att driften faktiskt fortsätter eller återupptas, och att det för att göra denna bedömning är nödvändigt att ta hänsyn till allt som kännetecknar ifrågavarande förfarande. Hit hör vilken typ av företag eller verksamhet som det är fråga om, huruvida några materiella tillgångar har överlåtits eller inte, värdet på de immateriella tillgångarna, i vilken utsträckning personalstyrkan övertagits av den nye ägaren, huruvida kundkretsen överlåtits samt graden av likhet mellan de verksamheter som utövats före och efter överlåtelsen och längden på ett eventuellt avbrott i verksamheten. Det måste emellertid klargöras att alla dessa omständigheter endast är enskilda aspekter av den helhetsbedömning som skall göras.

42. Även om sådana definitioner inte är bindande inom ramen för sjätte mervärdesskattedirektivet, är det klart önskvärt att sådana liknande begrepp ges en enhetlig tolkning i gemenskapsrätten om det inte finns några särskilda skäl som talar för motsatsen.

20 — Domen i mål 24/85, Spijkers (REG 1986, s. I-1119), punkterna 11–13.

21 — Domen i mål C-29/91, Dr Sophie Redmond Stichting (REG 1992, s. I-3189), punkterna 22–27; svensk specialutgåva, volym 12, s. 87.

43. Ovannämnda överväganden kan vara till hjälp för den nationella domstolen då den prövar huvudfrågan huruvida de tillgångar som har överförts av Zita Modes till Milady utgjorde samtliga tillgångar eller någon del därav i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

Huruvida det är nödvändigt att fortsätta att bedriva samma slags verksamhet som överlåtaren

44. Till att börja med skall det påpekas att artikel 5.8 är avfattad i allmänna ordalag och att det enligt artikeln inte finns något krav med avseende på hur "samtliga tillgångar eller någon del därav" skall användas efter överföringen. Det skall därför i princip inte tolkas in några krav i artikeln om det inte finns tvingande skäl för detta.

45. Den luxemburgska skattemyndigheten har gjort gällande att det krävs att förvärvaren fortsätter att bedriva samma slags verksamhet som överlåtaren eftersom han skall anses träda i överlåtarens ställe. Grunden för detta argument kan måhända

framgå tydligare i vissa språkversioner av artikel 5.8 än i andra. I vissa versioner används ett ord som motsvarar det engelska ordet "successor", medan det i andra versioner, däribland den franska — till vilken det hänvisas i målet vid den nationella domstolen — talas om att "fortsätta med överlåtarens identitet". Enligt skattemyndighetens uppfattning är det inte möjligt att fortsätta med överlåtarens identitet utan att fortsätta samma slags verksamhet.

46. Det förefaller faktiskt inte som om det föreligger någon konflikt mellan de två typerna av formuleringar. Vid en jämförelse är det tydligt att de hänför sig till begreppet universalsuccession, vid vilken en person övertar en annan persons alla rättigheter och skyldigheter (här naturligtvis begränsade till alla rättigheter och skyldigheter avseende mervärdesskatt avseende den överförda verksamheten).

47. Mot bakgrund av detta delar jag inte skattemyndighetens uppfattning, åtminstone inte enligt den strikta lydelse som förefaller ha framställts vid den nationella domstolen.

48. För det första framgår det, såsom kommissionen har påpekat, tydligt av ordalydelsen av artikel 5.8 att den omständigheten att förvärvaren behandlas som om han har trätt i överlåtarens ställe är en följd av att någon leverans inte skall anses ha ägt rum, och inte ett villkor för att en sådan leverans inte skall anses ha ägt rum.

49. För det andra har i normala fall, även om själva överföringen inte har gett upphov till mervärdesskatt, mervärdesskatt betalats (och ännu inte dragits av) för åtminstone några av de överförda tillgångarna, och skall övervältras på överlåtelsepriset. Om överlåtaren hade behållit företaget, skulle överlåtaren ha haft rätt att göra avdrag för den skatten i enlighet med artikel 17, och efter överföringen kommer förvärvaren att befinna sig i samma ställning, med samma krav på att de leveranser för vilka ingående mervärdesskatt betalats används i samband med skattepliktiga utgående transaktioner. På motsvarande sätt kommer förvärvaren att bli skyldig att betala varje mervärdesskatteskuld som överlåtaren har, vilken också kommer att vara den person som berörs av eventuella jämkningar som i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet görs avseende den skatt som ursprungligen erlagts av överlåtaren.

50. För att detta skall anses vara fallet, är det inte nödvändigt att förvärvaren fortsätter att bedriva exakt samma verksamhet som överlåtaren. Hans situation kommer visserligen att påverkas om han omväxlande utför skattepliktiga respektive skattebefriade leveranser, men inte mer än vad som skulle ha varit fallet för överlåtaren om han på samma sätt hade gjort omväxlande transaktioner utan att ha överlåtit verk-

samheten. I den mån det kvarstår någon snedvridning av konkurrensen [22], kan den regleras i nationella bestämmelser i enlighet med andra meningen i artikel 5.8.

51. Man kan emellertid fråga sig om en medlemsstat endast delvis kan använda sig av valmöjligheten i artikel 5.8 och anse att en överföring av samtliga tillgångar eller en del därav utgör en leverans av varor endast om ytterligare villkor är uppfyllda — som exempelvis att förvärvaren använder tillgångarna för samma slags verksamhet som överlåtaren — även om det inte förefaller som om någon sådan bestämmelse har införts i den luxemburgska mervärdesskattelagen.

52. I artikel 5.8 ges medlemsstaterna ett visst självbestämmande, eftersom de får vidta åtgärder för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut. Detta utrymme för självbestämmande förefaller således vara begränsat och inte omfatta åtgärder som har ett annat syfte än att hindra konkurrenssnedvridning eller som avser fall i vilka mottagaren är skattskyldig fullt ut. Det förefaller vid en första anblick inte som om en allmän bestämmelse enligt vilken det krävs att förvärvaren fortsätter att bedriva samma slags verksamhet som överlåtaren omfattas av detta utrymme.

53. Domstolen har vidare antagit ett ganska strikt förhållningssätt i åtminstone ett fall som liknar det förevarande. [23] Enligt artikel 13 c i sjätte direktivet har medlemsstaterna ett stort utrymme för att ge de skattskyldiga valmöjlighet i fråga om beskattning vid transaktioner som normalt är skattebefriade, inklusive uthyrning och utarrendering av fast egendom, samt att begränsa räckvidden av denna rätt till valmöjlighet och att anta närmare bestämmelser om dess användning. Även i det målet fastställde domstolen att en medlemsstat som tillåtit denna valmöjlighet inte därefter kan begränsa räckvidden av densamma till att gälla exempelvis uteslutande mark och inte byggnader som står på marken. Det förefaller således *a fortiori* inte möjligt för en medlemsstat att med avseende på artikel 5.8 utöva valfriheten med andra begränsningar än dem som anges i andra meningen. Det förefaller ur rättssäkerhetssynpunkt ännu mindre godtagbart att en sådan begränsning görs enligt enbart administrativ praxis och utan lagstiftning.

54. Mot bakgrund av det ovan anförda kan det konstateras att syftet med artikel 5.8 och begreppet "överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav", betraktat mot bakgrund av detta syfte, i

22 — För exempel på detta, se punkt 29 ovan.

23 — Se domen i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 43 ff.

vart fall innebär att det förutsätts att en verksamhet överförs och fortsätter att bedrivas efter överföringen.

55. Det ankommer således på den nationella domstolen att fastställa huruvida detta är fallet. Det är svårt att ställa upp en gemenskapsdefinition i detta syfte, eftersom graden av likhet i viss mån kan bero på omständigheter som är specifika för medlemsstaten. Kriterier som dem som domstolen angav i målet Spijkers och Redmond Stichting [24] kan emellertid vara till hjälp, och nämnda fastställelse kan enligt min mening legitimt grunda sig på nationella bestämmelser som står i överensstämmelse med domstolens uppfattning. I förevarande mål har domstolen emellertid inte blivit upplyst om några sådana nationella bestämmelser.

Krav på myndighetstillstånd för att bedriva det slags verksamhet som är i fråga

56. Den nationella domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida den omständigheten att förvärvaren inte har tillstånd att bedriva det slags ekonomiska verksamhet som han bedriver med avseende på de överförda tillgångarna påverkar tillämpningen av valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

57. Som kommissionen har påpekat har domstolen fastslagit att i motsats till de transaktioner med varor som i sig är olagliga och som aldrig kan bli föremål för laglig handel, skall skatt som normalt skall erläggas enligt gemenskapsrätten erläggas för transaktioner som kan konkurrera med lagliga transaktioner, även om de är rättsstridiga [25] på grund av att det exempelvis saknas tillstånd. En medlemsstat får inte heller begränsa räckvidden av det mervärdesskattebefriade området, i vilket det inte görs någon åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner, till att endast avse leveranser som är tillåtna enligt den nationella rätten.

58. Oavsett vilka andra verkningar som kan uppkomma enligt nationell rätt till följd av Miladys påstådda avsaknad av tillstånd att fortsätta den ekonomiska verksamhet som är kopplad till de tillgångar i verksamheten som den erhållit från Zita Modes — vars lagenlighet i sig inte förefaller ha bestritts — påverkas inte mervärdesskattesituationen, vare sig avseende själva överföringen av tillgångar eller i något annat avseende.

24 — Se punkt 41 ovan.

25 — Se särskilt domen i mål C-455/98, Salumets (REG 2000, s. I-4993), punkterna 19–24, och den rättspraxis som anges i punkt 19. Se även punkterna 15–21 i generaladvokaten Saggios förslag till avgörande.

Förslag till avgörande

59. Jag anser således att domstolen skall besvara de frågor som ställts av Tribunal d'Arrondissement i Luxemburg på följande sätt:

1. När en medlemsstat har utnyttjat valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, är den skyldig att anse att någon leverans inte har ägt rum då det har gjorts en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav i den mening som avses i denna bestämmelse, med förbehåll endast för begränsningar i nationella bestämmelser som syftar till att hindra konkurrenssnedvridning i fall då förvärvaren inte är skattskyldig fullt ut.

2. För att det skall anses föreligga en sådan överföring, måste de överförda tillgångarna utgöra en sådan helhet att de gör det möjligt att bedriva en ekonomisk verksamhet och denna verksamhet måste bedrivas av förvärvaren. Det måste göras en helhetsbedömning av transaktionen och omständigheterna kring denna för att det skall kunna fastställas huruvida så är fallet, varvid hänsyn särskilt skall tas till de överförda tillgångarnas karaktär och graden av kontinuitet eller likhet mellan den verksamhet som utövades före och den som utövades efter överföringen. I detta sammanhang är det inte nödvändigt att förvärvarens verksamhet är identisk med överlåtarens verksamhet.

3. Huruvida överlåtaren har myndighetstillstånd att bedriva sådan verksamhet saknar betydelse för frågan om mervärdesskatt.