FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 13 april 2000 [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". När en medlemsstat använder sig av denna valmöjlighet, innebär detta endast att det inte utgår mervärdesskatt på själva överföringen eller att den mervärdesskatt som överlåtaren skall erlägga på de tjänster som mottagits i samband med överlåtelsen inte är avdragsgill, eftersom skatten inte har något samband med en skattepliktig transaktion? Skall med andra ord överföringen behandlas på samma sätt som en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 13 i sjätte direktivet, eller omfattas den av en annan kategori transaktioner som "inte utgör leverans" och, om så är fallet, hur skall den i så fall behandlas?

Tillämpliga rättsliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelser

2. Den princip på vilken mervärdesskatten vilar anges i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet enligt följande: [3]

"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

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, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28 (EGT L 145, s. 1) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT L 71, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första direktivet).

sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna." [4]

3. Avdragssystemet är konstruerat för att undvika en kumulativ effekt när mervärdesskatt även har tagits ut på varor och/eller tjänster som använts för att tillverka de varor och/eller tjänster som 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 utgör en bestämd andel av mervärdet i det ledet. När kedjan tar slut kommer det totala belopp som har tagits ut att motsvara den relevanta andelen av det slutliga priset.

4. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet [5] skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. I artikel 4.1 anges att med en skattskyldig person avses varje person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Ekonomisk verksamhet omfattar enligt artikel 4.2 utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

5. I artikel 5 definieras leverans av varor. Enligt artikel 5.1 avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. De därefter följande punkterna i artikeln anger huvudsakligen positiva definitioner av vad som är eller kan anses vara en leverans samt vad som är eller kan anses vara materiell egendom. Enligt artikel 5.3 kan vissa rättigheter i fast egendom omfattas av det sistnämnda uttrycket. Utöver dessa positiva definitioner föreskrivs i artikel 5.8 dock 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 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. Enligt artikel 6.5 skall artikel 5.8 tillämpas på samma sätt på tillhandahållande av tjänster.

7. Det är viktigt att erinra om att bestämmelsen i artikel 5.8 omfattas av definitionen av vad som utgör en leverans av varor

4 — Vid diskussioner om förhållandet mellan två transaktioner där den ena utgör en kostnadskomponent i den andra, benämns den första transaktionen som en "ingående transaktion" och den andra som en "utgående transaktion". Den mervärdesskatt som belöper på varje transaktion benämns "ingående skatt" respektive "utgående skatt".

5 — Om inte annat anges kommer samtliga hänvisningar som görs till rättsliga bestämmelser härefter att gälla artiklarna i sjätte direktivet.

(och, enligt artikel 6.5, ett tillhandahållande av tjänster) och inte ingår i uppräkningen av undantagen från mervärdesskatt som, förutom internationell handel, anges i artikel 13. I artikel 13 A görs en uppräkning av undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. I artikel 13 B görs en uppräkning av övriga undantagna transaktioner, inklusive a) försäkringstransaktioner och b) utarrendering och uthyrning av fast egendom. Enligt artikel 13 C tillåts medlemsstaterna att ge de skattskyldiga en valmöjlighet för beskattning av en del av dessa transaktioner, inklusive a) utarrendering och uthyrning av fast egendom.

8. Rätten till avdrag regleras i artiklarna 17—20.

9. I artikel 17.2 a anges följande: "I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att... [från den skatt som han är skyldig att betala] dra av... mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

10. När varor och tjänster används av en skattskyldig person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill föreskrivs i artikel 17.5 i sjätte direktivet att "bara den andel av mervärdesskatten... som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna [skall vara avdragsgill]" och att "[d]enna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen". I artikel 19 föreskrivs i huvudsak att ett avdrag skall beräknas enligt ett allmänt bråk som motsvarar omsättningen för de transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill dividerat med den totala omsättningen.

Nationella införlivandebestämmelser

11. I den bestämmelse i lagstiftningen i Förenade kungariket som motsvarar artikel 5.3 i sjätte direktivet behandlas en överföring av en viktig rättighet (major interest) i fast egendom som en leverans av varor. I Skottland, där den aktuella fastigheten i detta mål är belägen, inbegriper definitionen av en viktig rättighet hyresgästens rättigheter enligt ett hyreskontrakt som har en upplåtelsetid överstigande 20 år.

12. Den valmöjlighet som ges i artikel 5.8 i sjätte direktivet har använts i bland annat artikel 5.1 i Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992/3129) (nedan

kallad mervärdesskatteförordningen),[6] i vilken anges att när en person som överlåter a) ett företag eller b) delar av ett företag utan att det sker något avbrott i driften (as a going concern), skall överföringen av tillgångarna i företaget varken behandlas som en leverans av varor eller som ett tillhandahållande av tjänster. I båda fallen gäller att en förutsättning för en sådan behandling är att mottagaren skall använda tillgångarna för att bedriva samma typ av rörelse som den som bedrevs av överlåtaren och att denne skall vara, eller omedelbart bli, en skattskyldig person. När endast en del av rörelsen har överlåtits tillkommer den ytterligare förutsättningen att denna del skall kunna bedrivas för sig.

13. Slutligen har Förenade kungariket tillämpat artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet genom att låta rättigheter i fast egendom utgöra en undantagen transaktion men låta ägarna av näringsfastigheter eller innehavarna av rättigheter i näringsfastigheter välja att inte tillämpa undantaget för vissa byggnader.

Bakgrund och förfarande

14. De huvudsakliga sakomständigheter i målet vid den nationella domstolen som framgår av den domstolens beslut om hänskjutande, av den bifogade akten och av yttrandena till domstolen, är följande.

15. Scottish Mutual Assurance plc (nedan kallat Scottish Mutual) är ett helägt dotterbolag till moderbolaget Abbey National plc (nedan kallat Abbey National), vilket företräder dotterbolaget i mervärdesskattefrågor. Det är delvis undantaget från mervärdesskatt. Utöver sin försäkringsverksamhet (som är undantagen enligt artikel 13 B a bedriver Scottish Mutual uthyrning av näringsfastigheter, vilken verksamhet det valde att bli beskattat för i enlighet med de regler i Förenade kungariket som innebar ett införlivande av artikel 13 C a. Det lät således mervärdesskatt ingå i hyrorna och drog av den ingående skatt som ingick i driften av verksamheten från denna mervärdesskatt. Vad gäller övrig ingående mervärdesskatt som inte kunde hänföras direkt vare sig till skattepliktiga eller undantagna transaktioner, kom Abbey National-koncernen överens med Commissioners of Customs and Excise (myndighet med ansvar för indirekta skatter, nedan kallad Commissioners) om en fördelningsmetod i enlighet med de bestämmelser i Förenade kungariket som innebar ett införlivande av artiklarna 17.5 och 19.

16. Inom ramen för sin uthyrningsverksamhet förvärvar och säljer Scottish Mutual emellanåt fastigheter. En sådan fastighet var Atholl House i Aberdeen, för vilken det innehade en arrenderätt med en upplåtelsetid på 125 år från och med år 1976, och som hyrdes ut i andra hand med en upplåtelsetid på 40 år. Under år 1993

6 — Denna bestämmelse, vilken verkar ha varit i kraft vid tidpunkten för sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen, har därefter ersatts av artikel 5.1 i Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1995/1268, som har en till synes likadan ordalydelse. Det hänvisas till denna bestämmelse i målet vid den nationella domstolen och i de yttranden som ingetts till domstolen.

sålde Scottish Mutual sina rättigheter avseende såväl det 125-åriga arrendet som andrahandsuthyrningen till ett bolag utanför koncernen utan att det skedde ett avbrott i driften. Även köparen valde att låta denna verksamhet bli beskattad. Enligt artikel 5.1 i mervärdesskatteförordningen skulle ingen mervärdesskatt ingå i överlåtelsepriset om 5 400 000 GBP.

17. I samband med överföringen stod Scottish Mutual dock för arvoden på vilka det tvingades att betala 4 365,04 GBP i mervärdesskatt. Scottish Mutual ansåg att denna summa utgjorde ingående skatt som var hänförlig till en transaktion som skett inom ramen för dess skattepliktiga verksamhet och drog av denna skatt från den utgående skatten. Commissioners fattade ett beskattningsbeslut år 1994, i vilket framgick att försäljningen av Atholl House utgjorde en överföring utan att avbrott skedde i driften av Scottish Mutual och således inte var en skattepliktig transaktion till vilken någon ingående skatt var hänförlig. Den andel av den mervärdesskatt som bestämdes genom en tillämpning av den överenskomna fördelningsmetoden för den övriga ingående skatt som inte var hänförlig till någon specifik transaktion kunde inte heller dras av.

18. Abbey National överklagade beskattningsbeslutet till VAT and Duties Tribunal, London, som avslog överklagandet år 1997. Nämnda domstol beslutade i huvudsak att avdragsrätt uppkommer när varor och tjänster används för att genomföra en skattepliktig transaktion och när dessa har ett direkt och omedelbart samband med transaktionen. Överföringen av Atholl House utgjorde ingen skattepliktig transaktion och kunde således inte i sig medföra en rätt till avdrag. Nämnda domstol ansåg vidare att det inte rörde sig om en överföring som skedde utan avbrott i driften, utan att överföringen ingick i förvaltningen av Scottish Mutuals investeringsportfölj av fastigheter. Scottish Mutuals uthyrningsverksamhet syftade dock till att tillhandahålla medel för att täcka de ersättningskrav som uppstod i dess försäkringsverksamhet. De utgifter som uppstod i samband med överföringen utgjorde således allmänna kostnader som hade ett direkt och omedelbart samband med bolagets transaktioner, såväl skattepliktiga transaktioner som undantagna sådana. Beskattningsbeslutet var därför riktigt.

19. Abbey National överklagade därefter beslutet till High Court of Justice (Queen's Bench Division, Förenade Kungariket), vilken den 2 november 1998, efter att ha konstaterat att det var ostridigt mellan parterna att överföringen (till skillnad mot den bedömning som VAT Tribunal gjorde) skedde utan avbrott i driften och att målet rörde en mervärdesskatterättslig fråga som var av stor vikt för näringsfastighetssektorn, angående vilken EG-domstolen ännu inte hade uttalat sig, beslutade att inhämta ett förhandsavgörande av domstolen beträffande följande frågor:

"1) Skall orden 'mottagaren träder i överlåtarens ställe' i artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av ordalydelsen i artikel 17.2 i samma direktiv, anses innebära att

mottagarens tillhandahållande av varor eller tjänster skall behandlas som om det gjorts av överlåtaren vid bestämningen av överlåtarens avdrag för ingående skatt?

2) Kan den skattskyldige vid en 'överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav' i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, om en medlemsstat med stöd av nationella bestämmelser som antagits i enlighet med denna artikel anser att något tillhandahållande av varor eller tjänster då inte har ägt rum, enligt en korrekt tolkning av artiklarna 5.8 och 17.2 dra av hela den ingående skatt som är hänförlig till utgifter i samband med överlåtelsen, om den skattskyldige, bortsett från tillämpningen av artikel 5.8, skulle vara skyldig att betala den utgående skatten som hänför sig till överlåtelsen?

3) När den ekonomiska verksamhet som överlåtaren bedrev innan den transaktion som omfattas av artikel 5.8 ägde rum var helt och hållet skattepliktig, är då ingående skatt avdragsgill beträffande en betalning som skett i samband med att denna aktivitet avslutas?"

20. Abbey National, regeringen i Förenade kungariket och den nederländska regeringen samt kommissionen har gett in skriftliga yttranden. Abbey National, regeringen i Förenade kungariket och kommissionen har även framfört muntliga argument vid förhandlingen.

Bedömning

Föremålet för begäran om förhandsavgörande

21. De tre frågorna antyder, såsom de är utformade, tre bedömningar (vilka Abbey National verkar förorda) som kan ge en lösning på tvisten. De är emellertid inte de enda möjliga bedömningarna. Den nederländska regeringen och kommissionen har framfört en annan bedömning. Jag skall därför, oaktat att de överväganden som framkommit genom de tre specifika frågorna kan ha betydelse, mer allmänt ställa följande fråga: Om en medlemsstat har använt sig av den valmöjlighet som anges i artiklarna 5.8 och 6.5, vilken innebär att en överföring av samtliga tillgångar eller en del därav inte skall anses utgöra en leverans av varor eller tjänster, är den mervärdesskatt som belastar de varor eller tjänster som tas emot för att genomföra denna överföring avdragsgill för överlåtaren?

Syftet med artikel 5.8

22. Vid tolkningen av artikel 5.8 och en tillämpning av denna på de förhållanden som rör Scottish Mutual, är det till hjälp att erinra om det syfte för vilket artikeln antogs.

23. Ingressen till sjätte direktivet eller till dess föregångare, nämligen andra mervärdesskattedirektivet, [7] ger inget klargörande i detta avseende. I kommissionens motiv till förslag till sjätte direktivet [8] gjordes en beskrivning av valmöjligheten såsom varande tillgänglig "för enkelhetens skull och för att inte ytterligare belasta företagets tillgångar".

24. Trots att den föreslagna bestämmelsen var restriktivare än den bestämmelse som slutligen antogs, framgår det klart att det var ett förmånligt syfte som skulle uppnås. Om mervärdesskatt ingick i överföringen av tillgångarna i ett företag skulle betydande penningsummor låsas fast bara för att därefter kunna dras av. Nettoresultatet blir noll, men företaget skulle kunna befinna sig i en finansiellt ansträngd situation vid den kanske känsliga tidpunkten för ägarbytet. En medlemsstat kan lätt undvika att skapa sådana svårigheter genom att införliva artikel 5.8, eftersom den totala mervärdesskattebördan på företaget och det totala belopp som skattemyndigheterna ålägger det att betala inte påverkas.

Överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav

25. Frågan om vad som utgör en "överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav" har inte debatterats inför domstolen, även om den nederländska regeringen har ifrågasatt om överföringen i detta mål omfattas av denna definition. Det verkar också som om VAT and Duties Tribunal ansåg att det inte var bevisat att Atholl House utgjorde en egen urskiljbar affärsverksamhet som skulle medföra att försäljningen av hyrestagarens rättighet kunde anses som en "överföring utan att avbrott skedde i driften".

26. En överföring av "samtliga tillgångar", betraktad såsom en leverans från en skattskyldig person — någon som bedriver en ekonomisk verksamhet — hänför sig uppenbarligen till en överföring av ett företag i sin helhet som sker genom att företagets tillgångar överförs snarare än att dess aktier överförs.

7 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Struktur och förfarande för tillämpningen av ett gemensamt mervärdesskattesystem, EGT L 71, s. 1303 (nedan kallat andra direktivet). Föregångaren till artikel 5.8 i sjätte direktivet utgjorde en notering till artikel 5.1 i bilaga A till andra direktivet, i vilken angavs följande: "Vid överföring av samtliga eller delar av överlåtarens tillgångar till ett bolag får medlemsstaterna anse att det mottagande bolaget träder i överlåtarens ställe."

8 — *Europeiska gemenskapernas bulletin*, supplement 11/73.

27. Uttrycket "någon del därav" [9] är dock inte lika tydligt. Frågan uppkommer särskilt hur en skillnad skall kunna göras mellan en överföring av en sådan del och en vanlig överföring av en eller flera tillgångar i en verksamhet, vilken normalt skulle utgöra en skattepliktig transaktion. I gemenskapsrätten förbigås detta med tystnad. Inget av mervärdesskattedirektiven besvarar frågan och denna har ännu inte heller varit föremål för prövning av domstolen.

28. Den lösning som valts i Förenade kungariket verkar rimlig. Om tillgångar som utgör del av en verksamhet, vilken kan bedrivas för sig, överförs på ett sådant sätt att det sker utan avbrott i den överförda verksamheten, är valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte direktivet tillämpligt och någon leverans skall inte anses ha ägt rum. Dessa kriterier verkar inte motsäga den vidare ordalydelsen av gemenskapsbestämmelsen, och frågan om kriterierna är uppfyllda i ett visst fall ankommer därför på den behöriga nationella domstolen att pröva.

29. Detta mål rör en transaktion som har uppgetts utgöra, enligt den definition som tillämpas i Förenade kungariket, en överföring av en del av samtliga tillgångar — med andra ord av en självständig del av en verksamhet. Den omständigheten att överföringen inte utgjordes av Scottish Mutuals samtliga tillgångar har gett upphov till en del debatt i målet om huruvida den mervärdesskatt som uppkom vid genomförandet av överföringen på något sätt var hänförlig till — och avdragsgill i förhållande till — den uthyrningsverksamhet som Scottish Mutual behöll och fortsatte att bedriva eller till både försäkrings- och uthyrningsverksamheten i sin helhet. Jag anser det vara av större nytta att först göra en bedömning av det enkla fall som överföringen av samtliga tillgångar utgör, än att direkt ta itu med sådana frågor. Det visar sig sedan i vad mån ytterligare överväganden behöver göras av de särskilda omständigheterna vid en överföring av en del av samtliga tillgångar i ett företag som även bedriver andra verksamheter.

Överföring av samtliga tillgångar

30. Den enklaste situationen att undersöka, och från vilken det är möjligt att dra slutsatser för andra situationer, är en överföring av samtliga tillgångar i en verksamhet som uteslutande tillhandahåller skattepliktiga transaktioner.

31. För att mervärdesskatt skall vara avdragsgill måste den vara hänförlig till förvärvade varor eller tjänster (ingående transaktioner) som använts för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner (utgående transaktioner). Detta

9 — Samt dess motsvarigheter i andra språkversioner — till exempel "part of totality of assets", "universalité partielle de biens", "Teilvermögen", "gedeelte van een algemeenheid van goederen".

framgår klart av ordalydelsen i artikel 17.2, särskilt mot bakgrund av innehållet i den bestämmelse som den ersatte — artikel 11.1 i andra direktivet, vilken hänvisade till varor eller tjänster "som använts för hans verksamhet" — och av förslaget till sjätte direktivet,[10] i vilket talades om varor eller tjänster "som använts för hans skattepliktiga verksamhet". Det framgår således att lagstiftaren avsiktligt valde en ordalydelse som avsåg att begränsa räckvidden för avdragsrätten till en situation då de ingående transaktionerna använts för skattepliktiga transaktioner som kan identifieras.[11] Principen att avdragsrätten är beroende av den transaktion till vilken den är hänförlig ingår även i de regler om fördelning av skatt som föreskrivs i artiklarna 17.5 och 19.

32. Sett ur denna synvinkel är förhållandet med undantagna transaktioner onormalt i mervärdesskattesystemet, särskilt om dessa utgör en kostnadskomponent i därefter följande skattepliktiga transaktioner. Den totala utgiften för dessa transaktioner, inklusive den mervärdesskatt som tas ut på ingående transaktioner, kommer — antagligen — att återspeglas i priset. I en sådan situation uppkommer en dubbel eller kumulativ beskattning, eftersom mervärdesskatt tas ut på hela den utgående transaktionen där en kostnadskomponent redan inkluderar mervärdesskatt. Den princip som reglerar uttag av mervärdesskatt riskerar att bli allvarligt åsidosatt om en kedja av transaktioner kan brytas på detta sätt vid mer än ett tillfälle, vilket medför en upprepad kumulativ beskattning. Dessa omständigheter antyder att systemet med undantag skall tillämpas restriktivt.[12] I den mån det är möjligt skall varje transaktion ur mervärdesskattesynpunkt behandlas i överensstämmelse med den grundläggande principen i syfte att undvika en förändring av denna.

33. Att de undantagna transaktionerna medför en sådan effekt utgjorde grunden för domstolens slutsats i målet BLP Group.[13] Ett förvaltnings- och holdingbolag hade sålt 95 procent av aktierna i ett bolag som det ägde genom en överföring som utgjorde en undantagen transaktion (transaktioner av aktier utgör ett obligatoriskt undantag enligt artikel 13 B 5). Avsikten med försäljningen var att frigöra medel för att lösa skulder som hänförde sig till skattepliktiga transaktioner. I likhet med detta mål togs arvoden ut på överföringen och frågan uppkom om den mervärdesskatt som ingick i dessa arvoden var avdragsgill. Domstolen konstaterade att för att en sådan avdragsrätt skulle uppkomma måste "de aktuella varorna eller tjänsterna [vara] direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna"[14] och "när en skattskyldig person tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig vilken använder tjänsterna för att genomföra en skattefri transaktion så har den sistnämnde [således] inte rätt att göra avdrag för den

10 — Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT C 80, 1973, s. 1).

11 — Se domstolens dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), punkt 12, för en liknande uppfattning.

12 — Domstolen har tillkännagivit att de begrepp som används för de undantag som avses i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall tas ut på samtliga transaktioner som sker mot vederlag av en skattskyldig person. Se till exempel domstolens dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13, och den nyligen avgjorda domen av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 12.

13 — Domstolens dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94 (REG 1995, s. I-983).

14 — Punkt 19 i domen.

erlagda ingående mervärdesskatten, och detta inte heller när det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion" [15]. Domen baserade sig inte enbart på texterna i första och sjätte direktivet, utan även på övervägandet att det skulle strida mot behoven av rättssäkerhet och av att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av skatten att uppställa ett krav på att skattemyndigheterna skall bestämma den skattskyldiga personens avsikt när tillhandahållandena inte objektivt sett har ett samband med skattepliktiga transaktioner. [16]

34. I andra mål har domstolen dock dragit en, såsom det förefaller, vidare slutsats. I till exempel domen i målet Intiem [17] konstaterade den att avdragsrätten för ingående skatt "är tillämplig på varor och tjänster som har ett samband med den skattskyldiga personens verksamhet". I domen i målet Sofitam [18] konstaterade den att "avdragsrätten skall tillämpas på ett sådant sätt att dess räckvidd i så stor utsträckning som möjligt överensstämmer med den skattskyldiga personens verksamhet". I domen i målet Ghent Coal [19] konstaterade den att en person har rätt att såsom skattskyldig dra av den mervärdesskatt som skall betalas på varor och tjänster som har levererats till eller tillhandahållits honom för uppförande av anläggningar, vilka var avsedda att användas i samband med skattepliktiga transaktioner, även om dessa skattepliktiga transaktioner inte utfördes på grund av orsaker som den skattskyldiga personen inte kunde råda över. Även i domen i målet BLP Group uttalade domstolen att om bolaget har uppbådat medel genom ett banklån snarare än att utföra en undantagen transaktion, kunde det ha haft rätt till avdrag för den mervärdesskatt som ingick i de arvoden som togs ut härför, eftersom dessa arvoden utgjorde allmänna kostnader som tillhörde kostnadskomponenterna i priset på de skattepliktiga transaktionerna. [20]

35. Skillnaden mellan dessa två perspektiv kan vara mer skenbar än verklig. Den hänvisning till kostnadskomponenterna som görs i domen i målet BLP Group erinrar om den grundläggande princip som fastställs i artikel 2 i första direktivet: "På varje transaktion skall mervärdesskatt... tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna." Det är således viktigt att veta om den skattepliktiga ingående transaktionen utgör en kostnadskomponent i den skattepliktiga utgående transaktionen och inte om den närmast anknytande transaktionen i sig är skattepliktig. Slutsatsen av domen i målet BLP Group är, vilket kommissionen gjorde gällande vid förhandlingen, [21] att den fråga som skall

15 — Punkt 28 och domslutet.

16 — Punkt 24 i domen.

17 — Domstolens dom av den 8 mars 1988 i mål 165/86 (REG 1988, s. 1471), punkt 13.

18 — Domstolens dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91 (REG 1993, s. I-3513), punkt 11.

19 — Domstolens dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95 (REG 1998, s. I-1), punkterna 17 och 24 och domslutet. Se även domstolens dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, Inzo (REG 1996, s. I-857), punkterna 20 och 21.

20 — Punkt 25 i domen.

21 — Kommissionens inställning vid förhandlingen skilde sig från den som angetts i de skriftliga yttrandena, i vilka den huvudsakligen gjorde gällande att mervärdesskatt på ingående transaktioner som har ett direkt eller omedelbart samband med en överföring, vilken inte anses utgöra en leverans av varor eller tjänster, inte är avdragsgill. Den hade, enligt egna uppgifter vid förhandlingen, blivit "påverkad av den klarsynthet" som framgick av den nederländska regeringens skriftliga yttranden. Det skall emellertid också noteras att i ett brev från kommissionen till Abbey Nationals finansiella rådgivare, daterat den 26 februari 1997 och bifogat den akt som High Court översänt, angavs att användningen av valmöjligheten i artikel 5.8 "inte medför en skillnad i den skattemässiga behandlingen av de utgifter som är hänförliga till denna överföring. En annan tolkning skulle stå i strid med principen om skattens neutralitet och strida mot allmänna principer i mervärdesskattesystemet".

ställas inte är vilken transaktion som kostnadskomponenten har mest direkt och omedelbart samband med, utan om det föreligger ett tillräckligt direkt och omedelbart samband med en skattepliktig ekonomisk verksamhet. Det skall emellertid understrykas att i det målet uttalade sig domstolen om leveranser som *inte hade något objektivt samband* med skattepliktiga transaktioner. [22] I vilket fall som helst framgår det klart av domen i BLP Group att den "kedjebrytande" verkan som är utmärkande för en undantagen transaktion alltid kommer att förhindra att den mervärdesskatt som tas ut på varor eller tjänster som används för en sådan transaktion är avdragsgill från den mervärdesskatt som ingår i en därefter följande utgående transaktion, där den undantagna transaktionen utgör en kostnadskomponent i priset. Behovet av att det finns ett "direkt och omedelbart samband" syftar således inte uteslutande på det närmast därefter följande ledet i kedjan, utan det tjänar till att utesluta de situationer då kedjan har brutits genom en undantagen transaktion. [23]

36. Härefter skall understrykas att en överföring av samtliga tillgångar inte utgör en skattepliktig transaktion i en medlemsstat som har använt sig av valmöjligheten i artikel 5.8. I denna fråga delar jag den uppfattning som både regeringen i Förenade kungariket och kommissionen framförde vid förhandlingen, nämligen att det inte tjänar något syfte att betrakta överföringen som en transaktion som i normalfallet är skattepliktig. Eftersom den inte bör anses utgöra en leverans över huvud taget, är det irrelevant att den skulle ha utgjort en skattepliktig leverans om valmöjligheten inte hade använts. Jag delar således kommissionens uppfattning att High Courts andra fråga saknar relevans för den lösning som begärts i detta mål.

37. Eftersom överföringen inte utgör en skattepliktig transaktion följer det oundvikligen av artikel 17.2 i sjätte direktivet att den inte i sig kan medföra rätt avdrag för ingående skatt som tagits ut i samband med denna transaktion.

38. Den utgör dock inte heller en undantagen transaktion. En undantagen transaktion medför att mervärdesskattekedjan bryts. Det finns ingen anledning att tro att kedjan har brutits av en transaktion där "någon leverans av varor [eller tillhandahållande av tjänster] inte har ägt rum". Bestämmelsen att "mottagaren skall träda i överlåtarens ställe" understryker tvärtom en kontinuitet i situationen från mervärdesskattesynpunkt. Även om — för att fullfölja metaforen — ett led i kedjan inte anses existera, innebär detta "bristande led" inte ett avbrott och att kedjan börjar på nytt, utan snarare ett det finns ett följdförhållande mellan det ena och det andra ledet. Dessutom skall avdragsrätten för undantag, enligt min mening, tillämpas restriktivt. Det är därför lämpligt att fortsätta undersökningen för att se om den mervärdesskatt för vilken har begärts avdrag kan hänföras till en leverans som utgjorde en kostnadskomponent i en annan skattepliktig transaktion.

22 — Punkt 24 i domen.

23 — Jag delar i detta avseende generaladvokaten Saggios förslag till avgörande av den 30 september 1999 i mål C-98/98, Midland Bank (dom av den 8 juni 2000, REG 2000, s. I-4177 och I-4179), punkt 29, i vilket han anser att uttrycken "direkt" och "omedelbart" innebär ett "särskilt nära samband" mellan två transaktioner, där ingen tredje transaktion förekommer "som avbryter orsakssambandet".

39. Som en allmän regel gäller att om tillgångarna i en verksamhet säljs kommer säljaren (överlåtaren) att beräkna priset så att de utgifter som uppkommer i samband med försäljningen vältras över. Dessa utgifter tillhör således tillsammans med köparens (mottagaren) utgifter kostnadskomponenterna i de skattepliktiga leveranser som därefter äger rum. Den mervärdesskatt som kan hänföras till leveranser som ägt rum i samband med försäljningen kan emellertid köparen — som är den person som utför de därefter följande skattepliktiga leveranserna — endast dra av om skatten har betalats av honom. Om skatten inte kan dras av uppkommer — i strid med den grundläggande principen om neutralitet som reglerar mervärdesskattesystemet — en dubbelbeskattning. För att undvika denna svårighet är det en given lösning att mervärdesskatten skall vara avdragsgill för överlåtaren. Dessutom betraktas på detta sätt mottagaren såsom om han själv hade betalt alla utgifter och kunnat tillgodogöra sig den mervärdesskatt som belöper på dessa.

40. I sådant fall måste det anses att överlåtarens ingående förvärv av varor eller tjänster har skett för de skattepliktiga utgående transaktioner som mottagaren därefter gör, vilket är det perspektiv som Abbey National förespråkat och som åsyftas i den första fråga som High Court ställt. Regeringen i Förenade kungariket har invänt att detta innebär en oacceptabel omkastning av den ordningsföljd som anges i artikel 5.8 och som medför att överlåtaren träder i mottagarens ställe. Jag anser inte att det finns fog för detta bestridande. Det aktuella perspektivet förutsätter endast att det syfte som de ingående transaktionerna används för kan vara den persons syfte som i denna speciella situation anses efterträda den person som var förvärvare vid den ingående transaktionen och medför inte på något sätt en omkastning av kedjan.

41. Det resonemang som förs i de två sista punkterna har emellertid i viss mån grundats på antagandet att det finns en kronologisk ordningsföljd vid bestämningen av förhållandet mellan ingående och utgående transaktioner. Enligt detta resonemang är slutsatsen dessutom olika beroende på om de utgifter som överlåtaren har haft i samband med överföringen har vältrats över eller inte på mottagaren genom priset. Den ekonomiska verkligheten i affärsverksamheter överensstämmer inte nödvändigtvis med detta kronologiska antagande — inte heller ingår den i mervärdesskattesystemet, eftersom den avdragsgilla skatten är den "som skall betalas eller har betalats för varor eller tjänster som har levererats eller skall levereras".

42. När en skattskyldig person utövar en ekonomisk verksamhet, i vilken han tillhandahåller varor eller tjänster som är helt och hållet skattepliktiga, utgör, enligt ett ännu vidare perspektiv, samtliga varor och tjänster som har levererats till honom för hans verksamhet kostnadskomponenter i hans utgående transaktioner och den mervärdesskatt som kan hänföras till dem är helt och hållet avdragsgill. Den omständigheten att ingående transaktioner ur en rent bokföringsmässig synvinkel inte kan ha något samband med eller fördelas mellan vissa utgående transaktioner är utan betydelse i detta fall. Alla varor och tjänster som konsumeras av en skattskyldig person kan uppenbarligen inte hänföras direkt till

en viss utgående transaktion. Vissa utgör allmänna kostnader, och i den mån dessa utgifter tillhör kostnadskomponenterna i priset för skattepliktiga transaktioner är den mervärdesskatt som tas ut på dem avdragsgill. [24] Flera typer av allmänna kostnader kan ingå i en verksamhet i sin helhet, vilka endast indirekt påverkar storleken på den vinstmarginal som skall uppnås.

43. En av dessa typer av allmänna kostnader omfattar sådana utgifter som uppkommer vid startandet av ett företag. Det framgår klart av domstolens rättspraxis [25] att den mervärdesskatt som belöper på sådana utgifter är avdragsgill för den skattskyldiga personen, även i sådana fall där det inte finns någon utgående skatt att göra avdrag från, vilket innebär att avdraget motsvarar en utbetalning från skattemyndigheten till den skattskyldiga personen. Enligt lagstiftningen i Förenade kungariket [26] tillämpas även detta förfarande på mervärdesskatt som ingår i utgifter som uppkommer i samband med att en verksamhet avslutas. Kommissionen verkade vid förhandlingen godta att ett sådant perspektiv är förenligt med gemenskapsrätten.

44. Jag delar denna uppfattning. Domstolen bekräftade i domen i målet Rompelman [27] att "avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv". Detta syfte skulle helt klart inte uppnås om näringsidkaren var tvungen att betala mervärdesskatt som inte var avdragsgill vid den tidpunkt när hans verksamhet avslutades. Det skall dessutom ur en ekonomisk synvinkel framhållas att utgifter som uppkommer vid avslutandet av en verksamhet utgör utgifter i hela verksamheten och tillhör således kostnadskomponenterna i priset för de leveranser som den utför, även om dessa utgifter inte uttryckligen bokförts som sådana i bokföringen.

45. En överföring av samtliga tillgångar i en verksamhet — särskilt där, enligt artikel 5.8, ingen leverans anses ha ägt rum och mottagaren träder i överlåtarens ställe — är inte samma sak som att en verksamhet träder i likvidation. Jag delar således återigen kommissionens uppfattning att det perspektiv som antytts i den tredje frågan som High Court har ställt kanske inte är det mest relevanta perspektivet. Detta kan dock, vilket kommissionen hävdade vid förhandlingen, bidra genom att utgöra en användbar jämförelse. Om avdrag kan göras för den mervärdesskatt som tagits ut efter det att de sista skattepliktiga transaktioner som har samband med att verksamheten avslutas har utförts, bör även avdrag kunna göras när verksamheten inte är avslutad men har överförts på ett sådant sätt att den fortfarande är i drift och utför skattepliktiga transaktioner — med andra ord, när den åtgärd som vidtas snarare utgör en händelse inom ramen för driften av verksamheten än en händelse som innebär att den avslutas.

24 — Se domen i målet BLP, punkt 25.

25 — Se domstolens dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655), i förening med domarna i målen Ghent Coal och Inzo, ovan fotnot 19, samt den nyligen avkunnade domen av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98 till C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577).

26 — Se artikel 94.5 i Value Added Tax Act 1994.

27 — Ovan fotnot 25, punkt 19 i domen.

46. Båda perspektiven leder således till samma slutsats. Överlåtaren får, vid en överföring av samtliga tillgångar i en verksamhet där enbart skattepliktiga transaktioner utförs, enligt artikel 5.8 dra av den mervärdesskatt som tas ut på ingående transaktioner som skett i samband med överlåtelsen, eftersom dessa ingående transaktioner har ett samband med skattepliktiga utgående transaktioner och den kedja som sammanbinder de ingående transaktionerna med de utgående transaktionerna inte bryts av en mellankommande undantagen transaktion.

47. Mot denna bakgrund framgår det klart av artiklarna 17.5 och 19 att om överföringen av samtliga tillgångar gäller en verksamhet där det utförs både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt, skall den ingående mervärdesskatten fördelas mellan dem så att endast en del av skatten blir avdragsgill.

Överföring av en del av samtliga tillgångar

48. Frågan om fördelning av skatten är inte lika enkel som när det gäller en överföring av endast en del av överlåtarens tillgångar och när överlåtaren, vilket är fallet i detta mål, utför både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna skatteplikt. Det verkar nämligen som om en ytterligare svårighet uppkommer i detta fall, eftersom de överförda tillgångarna endast utgör en del av överlåtarens skattepliktiga verksamhet, som i sin tur endast utgör en del av hela verksamheten.

49. Mot bakgrund av de slutsatser som jag har dragit beträffande överföringen av samtliga tillgångar, anser jag emellertid att dessa uppenbara svårigheter kan skingras. Om den mervärdesskatt som tas ut på tjänster som förvärvats inom ramen för överföringen är avdragsgill, beror det på att den är hänförlig till — genom ett direkt och omedelbart samband med — leveranser utförda av den del av verksamheten vars tillgångar har överförts. Om sådana transaktioner är helt och hållet skattepliktiga är de även helt och hållet avdragsgilla och det tjänar därför inget syfte att fortsätta undersökningen. Om transaktionerna däremot delvis är skattepliktiga och delvis är undantagna från skatteplikt skall en fördelning av skatten ske.

50. Det enda fall där det kan finnas behov av att undersöka även andra delar av den skattskyldiga personens verksamhet för att bestämma om en fördelning skall ske, är om den aktuella mervärdesskatten, till skillnad från min uppfattning, inte kan anses hänförlig till skattepliktiga transaktioner som utförts inom ramen för den del av verksamheten som har överförts.

51. Om så är fallet anser jag att innan någon möjlighet till avdrag utesluts bör en undersökning göras om — såsom förutsågs i till exempel punkt 25 i domen i målet BLP Group — utgifterna för överföringen utgjorde kostnadskomponenter i form av allmänna kostnader i priset för de transaktioner som utförts av verksamheten i sin

helhet (i detta mål, försäkringsverksamheten) eller av en del av verksamheten (i detta mål uthyrningsverksamheten), i vilken den överförda verksamhetsdelen utgjorde en mindre del. Sådana frågor innehåller dock sakomständigheter som det ankommer på den behöriga nationella domstolen att pröva.

Förslag till avgörande

52. Jag anser således att domstolen i detta mål skall lämna följande svar till High Court of Justice (Queen's Bench Division):

"Om det till följd av att en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten i artiklarna 5.8 och 6.5 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 skall anses att en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte utgör någon leverans av varor eller något tillhandahållande av tjänster, är den mervärdesskatt som är hänförlig till varor och tjänster som har förvärvats i syfte att genomföra överföringen avdragsgill för överlåtaren

— helt och hållet, om tillgångarna ingår i en verksamhet som endast utför skattepliktiga transaktioner, eller

— enligt artiklarna 17.5 och 19 i direktivet, om tillgångarna ingår i en verksamhet som utför såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt."