DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 22 februari 2001 *

I mål C-408/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Abbey National plc

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artiklarna 5.8 och 17.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av D.A.O. Edward, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna P. Jann och L. Sevón (referent),

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Abbey National plc, genom R. Cordora, QC, och D. Southern, barrister, befullmäktigade av S. Rose, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom R. Magrill, i egenskap av ombud, biträdd av K. Parker, QC, och M. Hall, barrister,

— Nederländernas regering, genom M.A. Fierstra, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och F. Riddy, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter det att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 23 februari 2000 av: Abbey National plc, Förenade kungarikets regering och kommissionen, företrädd av R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 13 april 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), har genom beslut av den 2 november 1998, som inkom till domstolen den 17 november samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artiklarna 5.8 och 17.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Abbey National plc (nedan kallat Abbey National) och Commissioners of Customs & Excise (myndighet med ansvar för indirekta skatter, nedan kallad Commissioners) angående rätten att dra av mervärdesskatt på arvoden som hade betalats ut för olika tjänster, vilka förvärvats för att genomföra överföringen av en fastighet utan avbrott i driften ("as a going concern").

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 2 andra stycket i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT L 71, 1967, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat första direktivet) föreskrivs att "[p]å varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna".

4 Av artikel 2.1 i sjätte direktivet framgår att mervärdesskatt skall betalas för tillhandahållande av varor eller tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

5 Av artikel 5.8 i sjätte direktivet framgår 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 Av artikel 13 C första stycket a framgår att "[m]edlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning... [när det gäller] [u]tarrendering och uthyrning av fast egendom".

7 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

8 Vad beträffar varor och tjänster som en skattskyldig person använder såväl för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, anges i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet att "... bara den andel av mervärdesskatten [skall] vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna". Av artikel 17.5 andra stycket i samma direktiv framgår att "[d]enna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen".

Den nationella lagstiftningen

9 Av beslutet om hänskjutande framgår att Förenade kungariket, med stöd av valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte direktivet, bland annat antog artikel 5.1 i Value Added Tax (Special Provisions) Order (förordning om särskilda bestämmelser om mervärdesskatt, SI 1995, s. 1268, nedan kallad mervärdesskatteförordningen), som ersatte artikel 5.1 i Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1992, s. 3129. I nämnda bestämmelse fastslås att när en person överför ett företag eller en del av ett företag utan att det sker något avbrott i driften ("as a going concern"), skall överföringen varken anses som en leverans av varor eller som ett tillhandahållande av tjänster. I bestämmelsen anges att förvärvaren skall

använda tillgångarna för att bedriva samma typ av rörelse som den som bedrevs av överlåtaren, att han skall vara, eller omedelbart bli, en skattskyldig person och, om en del av en rörelse har överförts, att denna del skall kunna bedrivas för sig.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Scottish Mutual Assurance plc (nedan kallat Scottish Mutual) är ett livförsäkringsbolag som ägs till 100 procent av moderbolaget Abbey National, vilket företräder dotterbolaget i mervärdesskattefrågor.

11 Utöver sin försäkringsverksamhet bedriver Scottish Mutual uthyrning av näringsfastigheter. Bolaget var, inom ramen för den senare verksamheten, innehavare av en arrenderätt — för vilken upplåtelsetiden uppgick till 125 år — avseende näringsfastigheten Atholl House i Aberdeen, som det hyrde ut i andra hand till näringsidkare. Scottish Mutual valde att, i enlighet med den lagstiftning i Förenade kungariket som innebar införlivande av artikel 13 C första stycket a i sjätte direktivet, låta mervärdesskatt ingå i de hyror som bolaget tog ut för Atholl House, varigenom det kunde erhålla återbetalning av all den ingående mervärdesskatt som var hänförlig till utgifter i samband med innehavet av fastigheten.

12 Genom avtal av den 16 december 1992 sålde Scottish Mutual sina rättigheter avseende såväl det 125-åriga arrendet som andrahandsuthyrningen för 5,4 miljoner GBP till ett bolag som inte ingår i samma koncern. Commissioners ansåg att försäljningen utgjorde en överföring utan avbrott i driften i den mening som avses i artikel 5.1 i mervärdesskatteförordningen, att de andra villkoren i artikeln var uppfyllda och att någon mervärdesskatt följaktligen inte skulle ingå i försäljningspriset.

13 För att kunna genomföra nämnda överföring anlitade Scottish Mutual emellertid olika tjänster som medförde att bolaget stod för arvoden på vilka det tvingades betala 4 365 GBP i mervärdesskatt.

14 Efter det att Commissioners hade fastslagit att endast en del av den ingående mervärdesskatt som var hänförlig till dessa utgifter kunde återfås väckte Abbey National talan vid VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), eftersom detta bolag ansåg att det hade rätt att få tillbaka hela det belopp som avsåg denna mervärdesskatt. Talan ogillades genom beslut av den 9 juni 1997, och Abbey National överklagade då beslutet till High Court of Justice.

15 Mot denna bakgrund beslutade High Court of Justice att förklara målet vilande och att ställa följande frågor till domstolen:

"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 skatt 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?"

Tolkningsfrågorna

16 Den nationella domstolen har ställt dessa tre frågor, som skall undersökas tillsammans, för att få klarhet i huruvida den som överför samtliga tillgångar eller någon del därav kan dra av den mervärdesskatt som hänför sig till ersättningen för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra denna överföring, om det till följd av att en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte direktivet skall anses att ingen leverans av varor har ägt rum.

Parternas argument

17 Abbey National anser att överlåtaren, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till den ersättning som han utgett för tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen.

18 I detta hänseende har Abbey National särskilt gjort gällande att när både överlåtaren och förvärvaren, den ene före överlåtelsen och den andra efter, använder tillgångarna i den överlåtna rörelsen för att genomföra leveranser som är helt och hållet skattepliktiga, kan överlåtaren i mervärdesskattehänseende, enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet, ta hänsyn till förvärvarens skattepliktiga leveranser på så sätt att han erhåller återbetalning av hela det belopp som han har betalat som ingående mervärdesskatt. Även om det inte föreligger någon skattepliktig transaktion som sådan, finns det med andra ord alltjämt ett direkt och omedelbart samband mellan det belopp som har betalats som ingående

mervärdesskatt och de av förvärvarens skattepliktiga ekonomiska verksamheter som de överlåtna tillgångarna hänför sig till.

19 Den nederländska regeringen har påpekat att det, när en medlemsstat har valt att tillämpa artikel 5.8 i sjätte direktivet, skall "bortses" från de tillhandahållanden av varor och tjänster — vilka är skattepliktiga till sin natur — som äger rum i samband med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav. Det är endast beträffande de ekonomiska verksamheter som överlåtaren normalt bedriver som en skattskyldig, i mervärdesskattehänseende, kan ersättas med en annan skattskyldig på ett sådant "neutralt" sätt. Dessa ekonomiska verksamheter skall dessutom vara avgörande för rätten att dra av den mervärdesskatt som hänför sig till de utgifter som överlåtaren har haft för överföringen. Om den skattskyldige endast genomför transaktioner som undantas från skatteplikt, föreligger ingen avdragsrätt. Om den skattskyldige genomför både skattepliktiga och skattebefriade transaktioner, skall de i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet fastslagna reglerna om beräkningen av den avdragsgilla andelen tillämpas. När de ekonomiska verksamheter som överlåtaren normalt har bedrivit före en sådan överföring som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet har varit helt och hållet skattepliktiga, är den ingående mervärdesskatt avdragsgill som hänför sig till utgifterna för att avsluta dessa aktiviteter.

20 Den brittiska regeringen har gjort gällande att, eftersom utgifterna för överföringen har uppkommit inom ramen för en transaktion som inte var skattepliktig, det inte föreligger någon rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa utgifter. En motsatt lösning skulle äventyra mervärdesskattens neutralitet. Den skattskyldige skulle då nämligen för samma transaktion dra nytta av den finansiella fördelen att kunna dra av den ingående mervärdesskatten utan att det finns någon motsvarande skyldighet att fakturera den utgående mervärdesskatten.

21 Den brittiska regeringen har i andra hand hävdat att de utgifter som uppkommer till följd av avslutandet av en verksamhet som är skattepliktig inom ramen för en huvudsaklig ekonomisk verksamhet, vilken omfattar både skattepliktiga och skattebefriade leveranser, kan anses som allmänna kostnader. Eftersom det inte kan avgöras till vilken del av verksamheten den ingående skatten skall hänföras, skall skattens avdragsgilla andel bestämmas genom en metod som medges i artikel 17.5 i sjätte direktivet.

22 Kommissionen har gjort gällande att det är nödvändigt att undersöka om det finns ett tillräckligt direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som överlåtaren har förvärvat för att genomföra överföringen och en skattepliktig ekonomisk verksamhet. Det framgår härvid av artikel 5.8 i sjätte direktivet att det vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte sker någon leverans av varor och att samma ekonomiska verksamhet alltjämt bedrivs. Utgifterna för att förvärva dessa tjänster har följaktligen uppkommit för denna ekonomiska verksamhet. Det rör sig med andra ord om allmänna kostnader i den överlåtna verksamheten.

23 Vad beträffar tillämpningen av artikel 17.5 i sjätte direktivet har kommissionen endast påpekat att utgifterna för nämnda tjänster kan anses som antingen allmänna kostnader i den överlåtna ekonomiska verksamheten, i vilket fall överlåtaren skulle kunna dra av hela den mervärdesskatt som hänför sig till dessa utgifter, eller som allmänna kostnader i överlåtarens hela ekonomiska verksamhet.

Domstolens bedömning

24 Domstolen erinrar inledningsvis om 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. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se i denna mening dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, punkt 19, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 44, och av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 19).

25 Artikel 17.2 i sjätte direktivet skall tolkas mot bakgrund av punkt 5 i samma artikel. I punkt 5 fastställs reglerna för rätten till avdrag för mervärdesskatten, när mervärdesskatten hänför sig till ingående transaktioner som avser varor och

tjänster som används av den skattskyldiga personen "såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill". I denna bestämmelse visar ordvalet "används för", att avdragsrätten enligt punkterna 2 och 3 förutsätter att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag och att det slutliga mål som den skattskyldiga personen vill uppnå härvid är utan betydelse (se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkterna 18 och 19, och domen i det ovannämnda målet Midland Bank, punkt 20).

26 Såsom domstolen fastslog i punkt 24 i domen i det ovannämnda målet Midland Bank skall artikel 2 i första direktivet samt artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rätt.

27 Det skall dessutom erinras om att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip, som följer av artikel 2 i första och sjätte direktiven, skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (domen i det ovannämnda målet Midland Bank, punkt 29).

28 Det följer av denna princip, liksom av den regel enligt vilken det för rätt till avdrag krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som förvärvats och de skattepliktiga transaktionerna, att rätten att dra av den mervärdesskatt som kan hänföras till dessa varor eller tjänster förutsätter att utgifterna för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna. Dessa utgifter måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna, i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används. Det är på grund härav som dessa kostnadskomponenter i

regel måste ha uppstått innan den skattskyldige utförde de skattepliktiga transaktioner till vilka dessa är hänförliga (se domen i det ovannämnda målet Midland Bank, punkt 30).

29 Det skall således undersökas om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de olika tjänster som överlåtaren har förvärvat för att genomföra överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav och en eller flera skattepliktiga utgående transaktioner.

30 I detta hänseende föreskrivs i artikel 5.8 i sjätte direktivet att medlemsstaterna, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, kan anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Av detta följer att, när en medlemsstat har utnyttjat denna valmöjlighet, en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte skall anses som någon leverans av varor vid tillämpningen av sjätte direktivet. I enlighet med artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt följaktligen inte tas ut för en sådan överföring, vilken därför inte kan anses utgöra en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet.

31 Abbey National anser emellertid att eftersom förvärvaren, enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet, träder i överlåtarens ställe kan överlåtaren ta hänsyn till förvärvarens skattepliktiga leveranser för att kunna dra av hela den mervärdesskatt som hänför sig till ersättningen för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen.

32 Detta argument kan inte godtas. För det första framgår det nämligen av artikel 17.2 i sjätte direktivet att en skattskyldig person endast kan dra av mervärdesskatten på varor och tjänster som används i samband med hans egna skattepliktiga transaktioner. För det andra är det under alla omständigheter så att den mervärdesskatt som överlåtaren har betalat på utgifterna för de tjänster som har förvärvats i syfte att genomföra överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav inte direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna i

förvärvarens skattepliktiga transaktioner, såsom krävs enligt artikel 2 i första direktivet. Nämnda utgifter ingår nämligen inte i kostnaderna för de utgående transaktioner i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används.

33 Domstolen underkänner även Abbey Nationals argument att Scottish Mutual skulle ha kunnat dra av den mervärdesskatt som hänför sig till ersättningen för de olika tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen, i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet, om transaktionen hade utgjort en vanlig överlåtelse av tillgångar i ett företag och således en skattepliktig transaktion. Att överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav inte utgör någon skattepliktig transaktion, vid tillämpningen av denna artikel, är endast en oundviklig följd av att den berörda medlemsstaten har valt att tillämpa artikel 5.8 i sjätte direktivet och, följaktligen, att överföringen inte skall anses som en leverans av varor. Det är därför irrelevant huruvida överlåtelsen av tillgångarna i företaget skulle ha utgjort en skattepliktig transaktion, som medför en rätt att dra av nämnda utgifter, om medlemsstaten inte hade använt sig av valmöjligheten i denna artikel.

34 Av det ovan anförda följer att det inte finns något direkt och omedelbart samband mellan de olika tjänster som överlåtaren förvärvade i syfte att genomföra överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav och en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag.

35 Kostnaderna för dessa tjänster omfattas emellertid av den skattskyldiga personens allmänna kostnader och de utgör i denna egenskap kostnadskomponenter för ett företags produkter. Även om den skattskyldiga personen vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte längre genomför några transaktioner efter att ha använt sig av nämnda tjänster, skall kostnaderna för dessa nämligen anses utgöra en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrevs i företaget före överföringen. Varje annan tolkning av artikel 17 i sjätte direktivet skulle strida mot principen enligt vilken det krävs att mervärdesskattesystemet är fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt, och skulle medföra att den ekonomiske aktören påfördes

kostnaden för mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag (se i denna mening domen i det ovannämnda målet Gabalfrisa m.fl., punkt 45). Det skulle således innebära en godtycklig skillnad mellan, å ena sidan, utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och bedrivs och, å andra sidan, utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten.

36 I princip finns det således ett direkt och omedelbart samband mellan de olika tjänster som överlåtaren har använt sig av för överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav och denna skattskyldiga persons hela ekonomiska verksamhet.

37 I detta hänseende framgår det av artikel 17.5 i sjätte direktivet att en skattskyldig person, som genomför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, bara kan dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

38 Såsom domstolen konstaterade i punkt 26 i domen i det ovannämnda målet Midland Bank kan en skattskyldig person, som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, emellertid dra av mervärdesskatten på varor och tjänster som han förvärvat, om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan dessa varor och tjänster och de utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, oavsett om artikel 17.2, 17.3 eller 17.5 i sjätte direktivet är tillämplig.

39 Denna regel skall även tillämpas på utgifter för varor och tjänster som omfattas av de allmänna kostnader som hänför sig till en klart avgränsad del av den skattskyldiga personens ekonomiska verksamheter i vilka alla transaktioner är

mervärdesskattepliktiga. Det finns nämligen ett direkt och omedelbart samband mellan sådana varor och tjänster och denna del av de ekonomiska verksamheterna.

40 Överlåtaren kan följaktligen dra av hela den mervärdesskatt som hänför sig till ersättningen för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav, om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan nämnda tjänster och en klart avgränsad del av hans ekonomiska verksamheter, så att utgifterna för nämnda tjänster omfattas av de allmänna kostnaderna för denna del av företagets verksamheter och alla transaktioner som ingår däri är mervärdesskattepliktiga.

41 Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om dessa kriterier föreligger i det mål som är anhängigt vid den.

42 De frågor som har ställts skall följaktligen besvaras på så sätt att om det, till följd av att en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte direktivet, skall anses att en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte utgör någon leverans av varor, omfattas överlåtarens utgifter för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen av denna skattskyldiga persons allmänna kostnader och det finns följaktligen i princip ett direkt och omedelbart samband mellan förstnämnda utgifter och den skattskyldiga personens hela ekonomiska verksamhet. Om överlåtaren genomför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, framgår det av artikel 17.5 i sjätte direktivet att han bara kan dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Överlåtaren kan emellertid dra av hela den mervärdesskatt som hänför sig till ersättningen för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen, om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan nämnda tjänster och en klart avgränsad del av hans ekonomiska verksamheter, så att utgifterna för nämnda tjänster omfattas av de allmänna kostnaderna för denna del av företagets verksamheter och alla transaktioner som ingår däri är mervärdesskattepliktiga.

Rättegångskostnader

43 De kostnader som har förorsakats den brittiska och den nederländska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 2 november 1998 har ställts av High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) — följande dom:

Om det till följd av att en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten i 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 skall anses att en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte utgör någon leverans av varor, omfattas överlåtarens utgifter för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen av denna skattskyldiga persons allmänna kostnader och det finns följaktligen i princip ett direkt och omedelbart samband mellan förstnämnda utgifter och den skattskyldiga personens hela ekonomiska

verksamhet. Om överlåtaren genomför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, framgår det av artikel 17.5 i sjätte direktivet 77/388 att han bara kan dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Överlåtaren kan emellertid dra av hela den mervärdesskatt som hänför sig till ersättningen för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen, om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan nämnda tjänster och en klart avgränsad del av hans ekonomiska verksamheter, så att utgifterna för nämnda tjänster omfattas av de allmänna kostnaderna för denna del av företagets verksamheter och alla transaktioner som ingår däri är mervärdesskattepliktiga.

Edward Jann Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 22 februari 2001.

R. Grass

Justitiesekreterare

A. La Pergola

Ordförande på femte avdelningen