Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

30. maj 2013 *

»Moms — sjette direktiv 77/388/EØF — artikel 5, stk. 8 — begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« — overdragelse af 30% af kapitalandelene i et selskab, til hvilket overdrageren leverer momspligtige tjenesteydelser«

I sag C-651/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 2. december 2011, indgået til Domstolen den 19. december 2011, i sagen:

Staatssecretaris van Financiën

mod

X BV,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. Malenovský, og dommerne U. Lõhmus (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. november 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

— X BV ved belastingadviseurs T.K.M. Rookmaker-Penners og C.A. Peeters

— den nederlandske regering ved C. Wissels og B. Koopman, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ossowski og A. Robinson, som befuldmægtigede, bistået af barristers R. Hill og G. Peretz

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, W. Roels og A. Cordewener, som befuldmægtigede,

* Processprog: nederlandsk.

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finansspørgsmål) og X BV (herefter »X«) vedrørende en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) rettet til X for perioden fra den 1. januar 1996 til den 31. december 1998.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 5 bestemmer følgende:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[…]

3. Medlemsstaterne kan anse følgende som materielle goder:

[…]

c) andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom

[…]

8. Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted. Medlemsstaterne kan i givet fald træffe de nødvendige forholdsregler for at undgå konkurrencefordrejning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person.«

4 Dette direktivs artikel 6, stk. 1, bestemmer:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan bl.a. gå ud på:

— overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke

[…]«

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

6 Sjette direktivs artikel 13 med overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet« bestemmer i punkt B, der har overskriften »Andre fritagelser«, bl.a. følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[…]

d) følgende transaktioner:

[…]

5. transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer og andre adkomstbeviser […]«

Nederlandsk ret

7 Kongeriget Nederlandene har gjort brug af den mulighed, som er fastsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og artikel 6, stk. 5, og har gengivet denne i artikel 31 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329) i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen. Denne artikel havde følgende ordlyd:

»Ved overdragelse af en virksomhed eller en del af en virksomhed til den, der viderefører hele virksomheden eller en del af virksomheden, opkræves der i henhold til nærmere regler, der fastsættes ved bekendtgørelse, ikke moms af de leveringer og tjenesteydelser, som udgør overdragelsen.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I 1996 ejede X 30% procent af kapitalandelene i A BV (herefter »A«), et selskab, som drev virksomhed inden for automatiseringsbranchen. De øvrige kapitalandele i A ejedes af B Holding BV, X1 Beheer BV og C BV med henholdsvis 20,01%, 30% og 19,99%.

9 I sin egenskab af medlem af det organ, der betegnedes »Management Board« (bestyrelse), udførte X, ligesom B Holding BV og X1 Beheer BV, ledelsesopgaver for A mod et kontraktmæssigt fastsat vederlag.

10 I slutningen af 1996 solgte X og de øvrige ejere af A deres kapitalandele i A til D Plc. I forbindelse med dette salg ophørte ledelsesopgaverne for A, og X trådte ud af dette selskabs Management Board.

11 I forbindelse med salget af kapitalandelene blev der leveret en række tjenesteydelser til X med angivelse af moms på fakturaerne. X fradrog denne moms i sine momsangivelser ud fra den opfattelse, at overdragelsen af kapitalandelene udgjorde en overdragelse af en samlet helhed af goder og tjenesteydelser, og at de udgifter, selskabet havde afholdt inden for rammerne af denne transaktion, skulle anses for at udgøre en del af generalomkostningerne i forbindelse med dets samlede økonomiske virksomhed og dermed kunne fradrages fuldt ud.

12 Inspecteur, som er den kompetente myndighed i Nederlandene med hensyn til opkrævning af moms, afviste at godkende dette fradrag og udstedte en efteropkrævning. Myndigheden tog ikke X' klage vedrørende denne efteropkrævning til følge, men nedsatte dog det efteropkrævede beløb.

13 X anlagde sag til prøvelse af Inspecteurs afgørelse ved Gerechtshof te 's-Gravenhage (appelretten i Haag), som tog selskabets påstand til følge og annullerede efteropkrævningen. Ifølge denne ret var overdragelsen af X' kapitalandele ikke omfattet af momsens anvendelsesområde, fordi der ikke var tale om økonomisk virksomhed. Den fandt imidlertid, at den indgående moms kunne fradrages, eftersom salget og overdragelsen af kapitalandelene hang sammen med X' transaktioner som erhvervsdrivende.

14 Staatssecretaris van Financiën har iværksat kassationsappel for Hoge Raad der Nederlanden til prøvelse af Gerechtshof te 's-Gravenhages dom.

15 Den forelæggende ret har henvist til dom af 29. oktober 2009, SKF (sag C-29/08, Sml. I, s. 10413, præmis 32-34 og domskonklusionens punkt 2), og har heraf udledt, at den omhandlede overdragelse af 30% af kapitalandelene i A, som fandt sted i sammenhæng med ophøret af varetagelsen af ledelsesopgaver i dette selskab, er økonomisk virksomhed og bør være momsfritaget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5).

16 Domstolen udtalte imidlertid i samme doms præmis 41, at en overdragelse af kapitalandele, der skal anses for økonomisk virksomhed, ikke er momspligtig, når denne overdragelse kan sidestilles med hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, og den pågældende medlemsstat har gjort brug af den mulighed, der er fastsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum.

17 Efter den forelæggende rets opfattelse afhænger fradragsretten af, om den nævnte bestemmelse finder anvendelse på en overdragelse af kapitalandele som den, der er omhandlet i hovedsagen.

18 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en overdragelse af 30% af andelene i et selskab – som overdrageren udfører momspligtige tjenesteydelser for – sidestilles med (delvis) overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og/eller af en samlet helhed af tjenesteydelser som omhandlet i dette direktivs artikel 6, stk. 5?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, kan den i dette spørgsmål omhandlede overdragelse da sidestilles med (delvis) overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og/eller af en samlet helhed af tjenesteydelser som omhandlet i dette direktivs artikel 6, stk. 5, såfremt de øvrige andelsejere, som også udfører momspligtige tjenesteydelser for det selskab, hvis andele overdrages (så godt som), samtidigt overdrager alle de andre andele i selskabet til den samme person?

3) Såfremt også det andet spørgsmål besvares benægtende, kan den i første spørgsmål omhandlede overdragelse da betragtes som en (delvis) overdragelse af en virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og/eller artikel 6, stk. 5, når henses til, at denne overdragelse hænger nøje sammen med en managementfunktion, som er udført i forbindelse med deltagelsen i selskabet?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

19 Europa-Kommissionen har ikke udtrykkeligt rejst en indsigelse om, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, men har ikke desto mindre i sine bemærkninger for Domstolen udtrykt tvivl med hensyn til de forelagte spørgsmåls relevans for løsningen af tvisten i hovedsagen. Det er Kommissionens opfattelse, at den forelæggende ret er i stand til at træffe afgørelse med hensyn til spørgsmålet om fradrag af momsen på grundlag af de faktiske omstændigheder, som den er bekendt med. Ifølge Kommissionen er det uden betydning at fastlægge, om den i hovedsagen omhandlede transaktion befinder sig uden for momsens anvendelsesområde, eller om den er fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), idet det relevante spørgsmål er, om den moms, som X har betalt af de tjenesteydelser, som selskabet har fået leveret, kan fradrages eller ikke, og for at besvare dette spørgsmål er det tilstrækkeligt at undersøge, om de udgifter, som X har afholdt, kan anses for at være knyttet til aktieoverdragelsen, eller om de kan anses for at være knyttet til X' øvrige virksomhed, dvs. de ledelsesopgaver, som selskabet har udført.

20 I denne henseende skal der henvises til, at der ifølge fast retspraksis er formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge, er relevante (jf. dom af 7.10.2010, sag C-515/08, Santos Palhota m.fl., Sml. I, s. 9133, præmis 20, og af 5.4.2011, sag C-119/09, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, Sml. I, s. 2551, præmis 21).

21 Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 5.12.2006, forenede sager C-94/04 og C-202/04, Cipolla m.fl., Sml. I, s. 11421, præmis 25, af 7.12.2010, sag C-285/09, R., Sml. I, s. 12605, præmis 32, og af 19.6.2012, sag C-307/10, Chartered Institute of Patent Attorneys, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

22 Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag. Selv om det ganske vist fremgår af forelæggelseskendelsen, at tvisten i hovedsagen vedrører en afvisning af at indrømme ret til fradrag af moms vedrørende ydelser, der er modtaget i forbindelse med aktieoverdragelsen, og ikke den afgiftsmæssige behandling af denne sidstnævnte transaktion, forholder det sig ikke desto mindre således, at spørgsmålet, om der foreligger en fradragsret, navnlig afgøres på grundlag af den afgiftsmæssige behandling af de udgående transaktioner, som de indgående transaktioner er knyttet til (SKF-dommen, præmis 60).

23 Derfor er den fortolkning af EU-retten, som den forelæggende ret har anmodet om med henblik på at få oplyst, hvilken afgiftsmæssig behandling der tilkommer en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, objektivt nødvendig for afgørelsen af tvisten i den verserende hovedsag.

24 Heraf følger, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

25 Med sine tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og/eller artikel 6, stk. 5, skal fortolkes således, at overdragelse af 30% af aktierne i et selskab, til hvilket overdrageren leverer momspligtige tjenesteydelser, udgør hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse eller af en samlet helhed af tjenesteydelser som omhandlet i disse bestemmelser. I afkræftende fald ønsker denne ret oplyst, om betingelserne for at anvende disse bestemmelser ikke desto mindre er opfyldt, når de øvrige aktionærer

for det første praktisk talt samtidig overdrager resten af aktierne i dette selskab til den samme person, og denne overdragelse for det andet hænger snævert sammen med de ledelsesopgaver, som er udført for det samme selskab.

26 Henset til den omstændighed, at den forelæggende ret henviser til to bestemmelser i sjette direktiv vedrørende levering af goder, henholdsvis tjenesteydelser, skal der indledningsvis henvises til, at overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke, i henhold til dette direktivs artikel 6, stk. 1, anses for at være en tjenesteydelse. Heraf følger, at det, henset til omstændighederne i hovedsagen, principielt er nævnte direktivs artikel 6, stk. 5, der skal anses for at være relevant.

27 Imidlertid giver samme direktivs artikel 5, stk. 3, litra c), medlemsstaterne mulighed for at anse andele og aktier for materielle goder, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom (dom af 5.7.2012, sag C-259/11, DTZ Zadelhoff, præmis 31). Det kan derfor ikke udelukkes, at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, eventuelt alligevel kan være relevant for hovedsagen.

28 Da Domstolen ikke råder over tilstrækkelige oplysninger til at afgøre, hvilken af de to bestemmelser, som er omhandlet i de præjudicielle spørgsmål, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, skal der foretages en fortolkning af sjette direktivs artikel 5, stk. 8, eftersom indholdet af reglen om, at der ikke foreligger en levering, er formuleret i denne bestemmelse, og i givet fald skal de fortolkningsbidrag, som Domstolen fremkommer med vedrørende den nævnte artikel 5, stk. 8, anvendes mutatis mutandis på samme direktivs artikel 6, stk. 5.

29 Der skal for det første, for så vidt angår spørgsmålet, om overdragelse af 30% af aktierne i et selskab kan udgøre en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, henvises til, at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum, bestemmer, at medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted. Det følger heraf, at når en medlemsstat har gjort brug af denne mulighed, skal en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke anses for en levering af goder i sjette direktivs forstand, og en sådan overdragelse er således ikke en afgiftspligtig transaktion i henhold til direktivets artikel 2 (jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 30, og af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 29, SKF-dommen, præmis 36, og dom af 10.11.2011, sag C-444/10, Schriever, Sml. I, s. 11071, præmis 20).

30 Det er ubestridt, at Kongeriget Nederlandene har gjort brug af den mulighed, som er fastsat i den nævnte bestemmelse.

31 Da sjette direktiv ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret vedrørende fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af begrebet hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, udgør dette et selvstændigt EU-retligt begreb, som derfor skal fortolkes ensartet, således at det undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (Zita Modes-dommen, præmis 32 og 35, og Schriever-dommen, præmis 22).

32 Domstolen har fortolket det nævnte begreb således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder, såsom salg af en varebeholdning (jf. Zita Modes-dommen, præmis 40, SKF-dommen, præmis 37, og Schriever-dommen, præmis 24). For at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, kan finde anvendelse, skal erhververen desuden have til hensigt at drive den overdragne forretning eller den overdragne virksomhedsdel, og ikke blot øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed (Zita Modes-dommen, præmis 44, og Schriever-dommen, præmis 37).

33 Som den forelæggende ret har anført, fremgår det ganske vist af præmis 38 og 40 i SKF-dommen, at Domstolen ikke har udelukket, at overdragelse af en kapitalandel på 100% under visse omstændigheder kan sidestilles med hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, for så vidt som en sådan overdragelse indebærer en hel eller delvis overdragelse af de omhandlede virksomheders aktiver. I den sag, der gav anledning til den nævnte dom, rådede Domstolen imidlertid ikke over oplysninger, der gjorde det muligt at afgøre, om sjette direktivs artikel 5, stk. 8, fandt anvendelse på en transaktion som den, der var omhandlet i sagen, og overlod det til den forelæggende ret at undersøge dette spørgsmål.

34 I Schriever-dommens præmis 25 påpegede Domstolen, at for at det kan fastslås, at der foreligger en overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, skal de overdragne elementer tilsammen udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed.

35 I denne henseende bemærkes, at besiddelse af aktierne i en virksomhed, til forskel fra besiddelse af dennes aktiver, ikke er tilstrækkeligt til at muliggøre, at der fortsat kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed.

36 I overensstemmelse med Domstolens praksis skal den blotte erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele eller det blotte salg heraf således ikke i sig selv anses for en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, eftersom det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalinteresser i andre virksomheder, ikke udgør en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter. Et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, er kun en følge af ejendomsretten til godet (jf. i denne retning dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 13, af 14.11.2000, sag C-142/99, Floridienne og Berginvest, Sml. I, s. 9567, præmis 17 og 22, af 27.9. 2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 19, og af 6.9.2012, sag C-496/11, Portugal Telekom, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det forholder sig anderledes, når der samtidig med besiddelsen af kapitalandele sker direkte eller indirekte indgriben i administrationen af de selskaber, hvori kapitalandelene besiddes, hvis denne giver anledning til momspligtige transaktioner, såsom levering af administrative, finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser (jf. i denne retning dommen i sagen Polysar Investments Netherlands, præmis 14, Floridienne og Berginvest-dommen, præmis 18 og 19, Cibo Participations-dommen, præmis 20 og 21, samt Portugal Telecom-dommen, præmis 33 og 34).

38 Overdragelse af aktier i et selskab kan derfor, således som den tyske regering har gjort gældende, uanset hvor stor en andel af kapitalen der er tale om, kun sidestilles med hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, hvis kapitalandelen indgår i en selvstændig enhed, som muliggør, at der kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed, og denne virksomhed fortsat udøves af erhververen. Den blotte overdragelse af aktier, som ikke er ledsaget af en overdragelse af aktiver, gør det ikke muligt for erhververen fortsat at drive en selvstændig økonomisk virksomhed som overdragerens retlige efterfølger.

39 Aktionærer er således ikke ejere af de aktiver, der indgår i den virksomhed, i hvilken de ejer kapitalandele, men er ejere af kapitalandelene og har dermed ret til udbytte og ret til at modtage informationer, og de deltager i vedtagelsen af vigtige beslutninger vedrørende virksomhedens ledelse. Hvad angår en kapitalandel på 30% i et selskab må det konstateres, at den kun repræsenterer en begrænset rettighed over dette selskab.

40 Det følger af det ovenstående, at overdragelse af 30% af aktierne i et selskab ikke kan sidestilles med hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8.

41 Denne konstatering drages på ingen måde i tvivl af den nævnte bestemmelses formål. I overensstemmelse med Domstolens praksis er det specifikke mål med sjette direktivs artikel 5, stk. 8, at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms (jf. Zita Modes-dommen, præmis 39, og Schriever-dommen, præmis 23).

42 I denne henseende har Domstolen fundet, at en særlig behandling er begrundet, navnlig fordi det momsbeløb, der skal udredes i forbindelse med overdragelsen, kan være særlig stort i forhold til den pågældende virksomheds ressourcer (Zita Modes-dommen, præmis 41).

43 Denne vanskelighed gør sig imidlertid ikke gældende i forbindelse med overdragelsen af en kapitalandel, uanset dennes størrelse. Som det fremgår af denne doms præmis 36 og 37, udgør et salg af aktier enten ikke momspligtig økonomisk virksomhed, eller det er fritaget for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), hvis det gennemføres for at udøve en direkte eller indirekte indgriben i administrationen af det selskab, hvori kapitalandelene besiddes (dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 35). I ingen af disse tilfælde pålægges erhververen af aktierne moms.

44 Det skal for det andet undersøges, om svaret ville være et andet, hvis der blev taget hensyn til den omstændighed, at samtlige aktionærer sælger deres kapitalandele til en og samme køber praktisk talt samtidig, med den konsekvens, at køberen bliver ejer af 100% af aktierne i den omhandlede virksomhed.

45 I denne henseende skal der henvises til, at der i overensstemmelse med det grundlæggende princip i det fælles momssystem skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer (jf. bl.a. dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 29, og Abbey National-dommen, præmis 27).

46 Desuden skal det påpeges, at der i formuleringen af sjette direktivs artikel 5, stk. 8, anvendes udtrykket »overdrageren« i ental, hvilket indebærer, at den nævnte bestemmelse ikke er tiltænkt at skulle finde anvendelse i tilfælde, hvor flere overdragere sælger deres kapitalandele til en og samme erhverver.

47 Det følger heraf, at hver enkelt transaktion skal bedømmes individuelt og selvstændigt.

48 Det er ganske vist korrekt, at Domstolen i SKF-dommens præmis 79 fastslog, at den omstændighed, at overdragelsen af aktierne foregår ved flere på hinanden følgende transaktioner, ikke påvirker dens analyse med hensyn til den afgiftsmæssige behandling af aktieoverdragelsen.

49 Som bemærket i denne doms præmis 33, rådede Domstolen i den sag, der gav anledning til SKF-dommen, imidlertid ikke over oplysninger, der gjorde det muligt at afgøre, om sjette direktivs artikel 5, stk. 8, fandt anvendelse på den transaktion, der var omhandlet i hovedsagen, og fortolkede i sit svar dette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5).

50 Under alle omstændigheder adskiller omstændighederne i denne sidstnævnte sag sig fra omstændighederne i hovedsagen, for så vidt som der ikke var tale om en flerhed af sælgere, som havde gennemført på hinanden følgende transaktioner til fordel for en og samme køber.

51 Overdragelse til en og samme person af samtlige aktier i et selskab, som foretages af alle selskabets aktionærer, kan derfor ikke sidestilles med overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8.

52 Hvad for det tredje angår relevansen for svaret af den omstændighed, at overdragelsen af 30% af aktierne hænger snævert sammen med de ledelsesopgaver, som udførtes af sælgeren i det selskab, i hvilket denne besad kapitalandelene, bemærkes, i lighed med den nederlandske og Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse, at overdragelsen af ledelsesopgaverne synes at være en direkte og logisk konsekvens af salget af X' kapitalandele.

53 Det ville kun have forholdt sig anderledes, hvis sælgers ledelsesopgaver havde udgjort en selvstændig del af dennes egen virksomhed, hvis drift selvstændigt kunne være blevet overtaget af erhververen, og for hvilken denne sidstnævnte havde betalt et særskilt vederlag i forhold til prisen for aktierne. I et sådant tilfælde omfatter overdragelsen af en samlet formuemasse dog udelukkende ledelsesopgaverne og ikke overdragelsen af aktierne, fordi disse to transaktioner vedrører forskellige virksomheder.

54 Derfor skal den omstændighed, at overdragelsen af aktier sker samtidig med overdragelsen af ledelsesopgaverne, anses for at være uden betydning for svaret på de præjudicielle spørgsmål.

55 Endelig skal der, med henblik på at give den forelæggende ret et fyldestgørende svar, henset til, at svaret på de præjudicielle spørgsmål er nødvendigt for, at den kan afgøre, om der foreligger en fradragsret under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, henvises til, at der er fradragsret i tilfælde af, at de indgående transaktioner har en direkte og umiddelbar tilknytning til udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Hvis dette ikke er tilfældet, skal det undersøges, om de udgifter, der er afholdt for at erhverve de indgående goder eller tjenesteydelser, indgår i de generalomkostninger, som er knyttet til den afgiftspligtige persons samlede økonomiske virksomhed. I begge tilfælde forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for de enkelte udgående transaktioner eller i prisen på de goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (Cibo Participations-dommen, præmis 31 og 33, og SKF-dommen, præmis 60, samt dom af 16.2.2012, sag C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, præmis 48, og af 21.2.2013, sag C-104/12, Becker, præmis 19 og 20).

56 Da den i hovedsagen omhandlede aktieoverdragelse skal kvalificeres som en transaktion, der er momsfritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), kan fradragsretten kun anerkendes, hvis udgifterne til de tjenesteydelser, som blev leveret til X i forbindelse med den nævnte overdragelse, udgør en del af generalomkostningerne i forbindelse med selskabets samlede økonomiske virksomhed uden at være medregnet i salgsprisen for de nævnte aktier.

57 Det tilkommer dermed den forelæggende ret at efterprøve, om den nævnte betingelse er overholdt, under hensyn til samtlige de omstændigheder, hvorunder de i hovedsagen omhandlede transaktioner fandt sted.

58 Det følger af samtlige disse betragtninger, at de forelagte spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, og/eller artikel 6, stk. 5, skal fortolkes således, at overdragelse af 30% af aktierne i et selskab, til hvilket overdrageren leverer momspligtige tjenesteydelser, ikke udgør hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i disse bestemmelsers forstand, uanset at de øvrige aktionærer praktisk talt samtidig overdrager resten af aktierne i dette selskab til den samme person, og uanset at denne overdragelse hænger snævert sammen med de ledelsesopgaver, som er udført for det samme selskab.

Sagens omkostninger

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

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

Artikel 5, stk. 8, og/eller artikel 6, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at overdragelse af 30% af aktierne i et selskab, til hvilket overdrageren leverer merværdiafgiftspligtige tjenesteydelser, ikke udgør hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i disse bestemmelsers forstand, uanset at de øvrige aktionærer praktisk talt samtidig overdrager resten af aktierne i dette selskab til den samme person, og uanset at denne overdragelse hænger snævert sammen med de ledelsesopgaver, som er udført for det samme selskab.

Underskrifter