Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 30 maj 2013 *

”Mervärdesskatt — Sjätte direktivet 77/388/EEG — Artikel 5.8 — Begreppet ’överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav’ — Överlåtelse av 30 procent av andelarna i ett bolag till vilket överlåtaren tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt”

I mål C-651/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 2 december 2011, som inkom till domstolen den 19 december 2011, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

X BV,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Malenovský samt domarna U. Lõhmus (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 november 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— X BV, genom T. K. M. Rookmaker-Penners och C. A. Peeters, belastingadviseurs,

— Nederländernas regering, genom C. Wissels och B. Koopman, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski och A. Robinson, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill och G. Peretz, barristers,

* Rättegångsspråk: nederländska.

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, W. Roels och A. Cordewener, samtliga i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën och X BV (nedan kallat X) rörande ett omprövningsbeslut avseende den mervärdesskatt som X betalat under perioden 1 januari 1996–31 december 1998.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3 Artikel 5 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

…

3. Medlemsstaterna kan betrakta följande som materiella tillgångar:

...

c) Andelar eller aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.

...

8. Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett företag, 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.”

4 I artikel 6.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.”

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

— Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

...”

5 I enlighet med artikel 6.5 i sjätte direktivet ska direktivets artikel 5.8 ”tillämpas på enahanda sätt på tillhandahållande av tjänster”.

6 I artikel 13 i sjätte direktivet, med rubriken ”Undantag inom landets territorium”, har punkten B, med rubriken ”Övriga undantag från skatteplikt”, följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

d) Följande transaktioner

...

5. Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, …”

Nederländsk rätt

7 Konungariket Nederländerna har i artikel 31 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968), av den 28 juni 1968 (Staatsblad 1968, nr 329), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, utnyttjat den möjlighet som ges i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet. Nämnda artikel 31 har följande lydelse:

”Vid överföring av ett företag eller en del av ett företag till den som ska fortsätta att driva företaget eller en del av det ska, med beaktande av de villkor som fastställts i ministerbeslut, skatt inte uttas på leveranser och tjänster som ingår i överföringen.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Under år 1996 innehade X 30 procent av aktierna i A BV (nedan kallat A), ett bolag som var verksamt inom automatiseringsbranschen. Resterande aktier i A innehades av B Holding BV, X1 Beheer BV och C BV, vilka ägde 20,01 procent, 30 procent respektive 19,99 procent av aktierna.

9 I egenskap av medlem i det organ som benämndes ”Management Board” (styrelse), utövade X, i likhet med B Holding BV och X1 Beheer BV, företagsledande uppgifter i A, och uppbar med anledning härav ersättning enligt avtal.

10 I slutet av år 1996 sålde X och de andra aktieägarna i A sina aktier till D plc. I samband med denna försäljning upphörde utövandet av de företagsledande uppgifterna i A och X lämnade A:s Management Board.

11 I samband med aktieförsäljningen tillhandahölls X flera tjänster vilka fakturerades med uppgift om mervärdesskatt. X drog av denna skatt i sina mervärdesskattedeklarationer. Enligt X utgjorde nämligen överlåtelsen av dess aktier en överföring av samtliga tillgångar och tjänster och de utgifter som X hade haft med anledning av överföringen ingick bland de allmänna omkostnaderna för X:s samlade ekonomiska verksamhet och var därför avdragsgilla i sin helhet.

12 I egenskap av behörig myndighet för uppbörd av mervärdesskatt i Nederländerna fastställde Inspecteur att X saknade rätt till nämnda avdrag och beslutade om omprövning. Myndigheten avslog därefter X:s klagomål mot detta beslut, men beslutade likväl att minska det belopp som skulle betalas.

13 Gerechtshof te 's-Gravenhage (appellationsdomstol i Haag) biföll X:s överklagande av Inspecteurs beslut och ogiltigförklarade omprövningsbeslutet. Enligt Gerechtshof te 's-Gravenhage omfattades överföringen av X:s aktier inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, eftersom det inte rörde sig om en ekonomisk verksamhet. Nämnda domstol ansåg ändå att den ingående mervärdesskatten kunde dras av eftersom försäljningen och överföringen av aktierna ägde rum i samband med handlingar som X utförde i egenskap av näringsidkare.

14 Staatssecretaris van Financiën överklagade Gerechtshof te 's-Gravenhages dom till Hoge Raad der Nederlanden.

15 Hoge Raad der Nederlanden har med hänvisning till domen av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF (REG 2009, s. I-10413, punkterna 32–34 och punkt 2 i domslutet) gjort gällande att den aktuella överlåtelsen av 30 procent av aktierna i A, vilken skedde samtidigt med upphörandet av utövandet av de företagsledande uppgifterna i detta bolag, utgör ekonomisk verksamhet och ska undantas från skatteplikt i enlighet med artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet.

16 I punkt 41 i den domen angav domstolen emellertid att en överlåtelse av aktier som anses utgöra en ekonomisk verksamhet inte är föremål för mervärdesskatt när överlåtelsen kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav och den berörda medlemsstaten har valt att utnyttja den möjlighet som föreskrivs i artikel 5.8 första meningen i nämnda direktiv.

17 Hoge Raad der Nederlanden anser att rätten till avdrag beror på huruvida nämnda bestämmelse är tillämplig på en sådan överlåtelse av aktier eller andelar som den som är aktuell i det nationella målet.

18 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Kan en överlåtelse av 30 procent av aktierna i ett bolag – till vilket överlåtaren tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt – likställas med en överföring av (en del av) samtliga tillgångar, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet och/eller tjänster i den mening som avses i artikel 6.5 i samma direktiv?

2) Om den första frågan besvaras nekande, kan den överlåtelse som avses i denna fråga likställas med en överföring av (en del av) samtliga tillgångar, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet och/eller tjänster i den mening som avses i artikel 6.5 i samma direktiv om övriga aktieägare, vilka även de tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt till det bolag vars aktier överlåts, (nästan) samtidigt överlåter resterande aktier i bolaget till samma person?

3) Om även den andra frågan besvaras nekande, kan den överlåtelse som avses i första frågan anses utgöra en överföring av (en del av) företaget i den mening som avses i artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet, med beaktande av att denna överföring har ett nära samband med de företagsledande uppgifter som är nära förknippade med aktierna?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning av begäran om förhandsavgörande

19 Europeiska kommissionen har, utan att uttryckligen framställa en invändning om att det föreligger hinder för att ta upp begäran om förhandsavgörande till sakprövning, i sitt yttrande till domstolen gett uttryck för tvivel vad avser de hänskjutna frågornas relevans för avgörandet av det nationella målet. Kommissionen anser att den hänskjutande domstolen kan avgöra huruvida mervärdesskatten kan dras av på grundval av de uppgifter som den har tillgång till. Enligt kommissionen saknar det betydelse huruvida den aktuella transaktionen faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller huruvida den är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet. Den avgörande frågan är huruvida den mervärdesskatt som X burit för de tjänster som bolaget tillhandahållits kan dras eller ej. För att besvara denna fråga räcker det att undersöka huruvida X:s omkostnader är hänförliga till överlåtelsen av aktier eller om de är hänförliga till X:s andra verksamheter, nämligen de managementtjänster som bolaget tillhandahåller.

20 Det ska erinras om att den nationella domstolens frågor om tolkningen av unionsrätten, som ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, enligt fast rättspraxis presumeras vara relevanta (se dom av den 7 oktober 2010 i mål C-515/08, dos Santos Palhota m.fl., REU 2010, s. I-9133, punkt 20, och av den 5 april 2011 i mål C-119/09, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, REU 2011, s. I-2551, punkt 21).

21 En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av EU-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se, bland annat, dom av den 5 december 2006 i de förenade målen C-94/04 och C-202/04, Cipolla m.fl., REG 2006, s. I-11421, punkt 25, av den 7 december 2010 i mål C-285/09, R., REU 2010, s. I-12605, punkt 32, och av den 19 juni 2012 i mål C-307/10, Chartered Institute of Patent Attorneys, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

22 Så är inte fallet här. Det framgår visserligen av beslutet om hänskjutande att det nationella målet rör beslutet att inte bevilja avdrag för mervärdesskatt som avser tjänster som förvärvats i samband med överlåtelsen av aktier och inte den skattemässiga behandlingen av transaktionen. Icke desto mindre beror rätten till avdrag på den skattemässiga behandlingen av de utgående transaktionerna till vilka de ingående transaktionerna hänför sig (domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 60).

23 Den tolkning av unionsrätten som den nationella domstolen har begärt, för att kunna fastställa hur en transaktion som den aktuella ska behandlas i skattemässigt hänseende, är följaktligen faktiskt och objektivt nödvändig för att det nationella målet ska kunna avgöras.

24 Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 5.8 och/eller 6.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att överlåtelsen av 30 procent av aktierna i ett bolag – till vilket överlåtaren tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt – utgör en överföring av samtliga tillgångar eller tjänster eller någon del därav i den mening som avses i dessa bestämmelser. Om så inte är fallet önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i

huruvida rekvisiten i nämnda bestämmelser likväl är uppfyllda när de andra aktieägarna i praktiken samtidigt överför de resterande aktierna i bolaget till samma person och denna överföring är nära förknippad med de företagsledande uppgifter som utförs för samma bolag.

26 Inledningsvis ska det, med beaktande av att den hänskjutande domstolen har hänvisat till två bestämmelser i sjätte direktivet rörande leveranser av varor respektive tillhandahållande av tjänster, erinras om att i enlighet med artikel 6.1 i detta direktiv utgör en överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej, ett tillhandahållande av tjänster. Av detta följer att det i princip är artikel 6.5 i nämnda direktiv som, med beaktande av omständigheterna i det nationella målet, ska anses vara relevant.

27 I artikel 5.3 c i samma direktiv ges medlemsstaterna emellertid rätt att såsom materiell egendom betrakta andelar eller aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav (dom av den 5 juli 2012 i mål C-259/11, DTZ Zadelhoff, punkt 31). Det kan följaktligen inte uteslutas att artikel 5.8 i sjätte direktivet eventuellt skulle kunna vara relevant i det nationella målet.

28 Då domstolen inte förfogar över tillräckligt med uppgifter för att avgöra vilken av de båda bestämmelserna till vilka det hänvisas i tolkningsfrågorna som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, ska artikel 5.8 i sjätte direktivet tolkas, eftersom den anger innehållet i regeln att någon leverans inte har ägt rum. Vid behov ska tolkningen av denna artikel därefter, med nödvändiga anpassningar, tillämpas på artikel 6.5 i samma direktiv.

29 För det första, vad avser frågan huruvida en överföring av 30 procent av aktierna i ett bolag kan utgöra en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, erinrar domstolen om att det i artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet anges att medlemsstaterna vid 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 utnyttjar denna möjlighet anses inte överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav utgöra en leverans av varor enligt sjätte direktivet och är inte föremål för mervärdesskatt enligt artikel 2 i direktivet (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 30, av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393, punkt 29, i det ovannämnda målet SKF, punkt 36, och av den 10 november 2011 i mål C-444/10, Schriever, REU 2011, s. I-11071, punkt 20).

30 Konungariket Nederländerna har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i nämnda bestämmelse.

31 Då det inte uttryckligen anges i sjätte direktivet att medlemsstaterna har rätt att fastställa meningen och räckvidden av begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” utgör detta ett självständigt unionsrättsligt begrepp och det ska därför tolkas enhetligt i hela unionen, för att förhindra att medlemsstaterna inte tillämpar systemet för mervärdesskatt på olika sätt (domarna i de ovannämnda målen Zita Modes, punkterna 32 och 35, och Schriever, punkt 22).

32 Domstolen har tolkat detta begrepp så, att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Rena överlåtelser av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager, omfattas däremot inte av begreppet (se domarna i de ovannämnda målen Zita Modes, punkt 40, SKF, punkt 37, och Schriever, punkt 24). För tillämpningen av artikel 5.8 i sjätte direktivet är det också viktigt att förvärvaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast har för avsikt att omedelbart avveckla den ifrågavarande verksamheten (domarna i de ovannämnda målen Zita Modes, punkt 44, och Schriever, punkt 37).

33 Såsom den hänskjutande domstolen har anfört, följer det visserligen av punkterna 38 och 40 i domen i det ovannämnda målet SKF att domstolen inte utesluter att en överlåtelse av ett innehav på 100 procent av aktierna under vissa omständigheter kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav i den mån som en sådan överlåtelse innebär att samtliga eller en del av tillgångarna i de berörda företagen överlåts. I det ovannämnda målet SKF förfogade domstolen emellertid inte över alla uppgifter som krävdes för att ta ställning till huruvida artikel 5.8 i sjätte direktivet var tillämplig på den transaktion som avsågs i det målet och överlät på den hänskjutande domstolen att avgöra denna fråga.

34 I punkt 25 i domen i det ovannämnda målet Schriever har domstolen betonat att det, för att det ska vara fråga om en överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, krävs att samtliga överlåtna tillgångar är tillräckliga för att företaget ska kunna fortsätta att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.

35 Domstolen konstaterar att innehavet av aktier i ett företag, till skillnad från innehavet av ett företags tillgångar, inte räcker för att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.

36 I enlighet med domstolens rättspraxis utgör enbart förvärv, innehav eller försäljning av andelar i bolag nämligen inte i sig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet. Enbart ett förvärv av andelar i andra företag utgör nämligen inte utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande ge intäkter. En eventuell utdelning till följd av innehavet är ett resultat av själva ägandet av tillgången (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, REG 1991, s. I-3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. 227, punkt 13, av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest, REG 2000, s. I-9567, punkterna 17 och 22, av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkt 19, samt av den 6 september 2012 i mål C-496/11, Portugal Telecom, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

37 Det förhåller sig annorlunda om innehavet åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, om detta innebär genomförande av transaktioner som är föremål för mervärdesskatt, såsom tillhandahållande av administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Polysar Investments Netherlands, punkt 14, Floridienne och Berginvest, punkterna 18 och 19, Cibo Participations, punkterna 20 och 21, samt Portugal Telecom, punkterna 33 och 34).

38 En överlåtelse av aktier i ett bolag kan således, såsom den tyska regeringen har gjort gällande, oberoende av omfattningen av aktierna, endast likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, om aktierna ingår i en självständig del som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet vilken bedrivs av förvärvaren. Enbart överlåtelse av aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar gör det inte möjligt för förvärvaren att i överlåtarens ställe bedriva självständig ekonomisk verksamhet.

39 Aktieägarna äger nämligen inte tillgångarna i det företag i vilket de har aktier, utan de äger aktier på grundval av vilka de har rätt till utdelning och information samt är delaktiga när viktiga beslut avseende förvaltningen av företaget antas. Vad avser innehav av 30 procent av aktierna i ett bolag konstaterar domstolen att ett sådant innehav endast ger begränsade rättigheter i bolaget.

40 Av det ovan anförda följer att en överföring av 30 procent av aktierna i ett bolag inte kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

41 Detta konstaterande påverkas inte på något sätt av syftet med nämnda bestämmelse. I enlighet med domstolens rättspraxis är det specifika syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta

mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående mervärdesskatten (se domarna i de ovannämnda målen Zita Modes, punkt 39, och Schriever, punkt 23).

42 Domstolen har bedömt att särskild behandling i synnerhet är motiverad eftersom beloppet av den mervärdesskatt som ska erläggas för överföringen kan vara särskilt stort i förhållande till det ifrågavarande företagets tillgångar (domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 41).

43 Detta bekymmer uppkommer emellertid inte i samband med en överföring av aktier, oberoende av överföringens omfattning. Såsom framgår av punkterna 36 och 37 i förevarande dom utgör en försäljning av aktier nämligen antingen inte en ekonomisk verksamhet som är föremål för mervärdesskatt eller en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet om försäljningen sker för att genomföra ett direkt eller indirekt deltagande i ledningen av det bolag i vilket innehavet har förvärvats (dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013, punkt 35). Inte i något av fallen belastas förvärvaren av aktierna med mervärdesskatt.

44 För det andra ska domstolen pröva huruvida svaret hade blivit ett annat om hänsyn hade tagits till att samtliga aktieägare i praktiken samtidigt sålde sina aktier till samma förvärvare, vilket resulterade i att förvärvaren kom att äga 100 procent av aktierna i det berörda företaget.

45 Det ska erinras om att enligt en grundläggande princip för systemet för mervärdesskatt ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som ingår i priset (se, bland annat, dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 29, och i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 27).

46 Det ska dessutom framhållas att begreppet överlåtaren används i singular i artikel 5.8 i sjätte direktivet, vilket betyder att det inte är förutsett att nämnda bestämmelse är tillämplig när flera överlåtare säljer sina aktier till en och samma mottagare.

47 Av detta följer att en individuell och fristående bedömning ska göras av varje transaktion.

48 Domstolen har visserligen, i punkt 79 i domen i det ovannämnda målet SKF, fastställt att den omständigheten att en aktieavyttring skett genom flera på varandra följande transaktioner inte påverkar dess bedömning av den skattemässiga behandlingen av överlåtelsen.

49 I det ovannämnda målet SKF förfogade domstolen, såsom anges i punkt 33 i förevarande dom, emellertid inte över alla uppgifter som krävdes för att ta ställning till huruvida artikel 5.8 i sjätte direktivet var tillämplig på den transaktion som avsågs i målet och svarade genom att tolka artikel 13 B d punkt 5 i detta direktiv.

50 Under alla omständigheter skiljde sig omständigheterna i det ovannämnda målet SKF från omständigheterna i det nationella målet, eftersom det i förstnämnda mål inte var fråga om flera säljare som genomfört flera på varandra följande transaktioner till förmån för en och samma förvärvare.

51 En överlåtelse av samtliga aktieägare av samtliga aktier i ett bolag till en och samma person är följaktligen inte att likställa med en överföring av samtliga tillgångar, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

52 Vad för det tredje avser betydelsen för det givna svaret av att överföringen av 30 procent av aktierna hade ett nära samband med de företagsledande uppgifter som säljaren utförde åt det bolag i vilket vederbörande innehade aktier, konstaterar domstolen, i likhet med den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering, att upphörandet av de företagsledande uppgifterna förefaller vara en direkt och logisk följd av försäljningen av aktierna i X.

53 Det skulle endast kunna vara på annat sätt om säljarens företagsledande uppgifter hade utgjort en självständig del av säljarens egna företag vilken förvärvaren hade kunnat driva vidare på ett självständigt sätt och för vilken den sistnämnda hade utgett ersättning vilken kunde särskiljas från priset för aktierna. I ett sådant fall skulle emellertid överlåtelsen av samtliga tillgångar endast omfatta de företagsledande uppgifterna och inte överlåtelsen av aktierna då dessa båda transaktioner gäller olika företag.

54 Den omständigheten att överföringen av aktierna ägde rum samtidigt som de företagsledande uppgifterna upphörde saknar således betydelse för svaret på de ställda tolkningsfrågorna.

55 För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar med beaktande av att svaret på tolkningsfrågorna är nödvändigt för att bestämma huruvida en rätt till avdrag föreligger under omständigheterna i det nationella målet, erinrar domstolen om att rätt till avdrag föreligger om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Om detta inte är fallet får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv av varor eller tjänster ingår i de allmänna omkostnaderna för den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet. Oavsett utgången av denna prövning förutsätter förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband att kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (domarna i de ovannämnda målen Cibo Participations, punkterna 31 och 33, SKF, punkt 60, av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, punkt 48, samt av den 21 februari 2013 i mål C-104/12, Becker, punkterna 19 och 20).

56 Då den aktieöverlåtelse som är aktuell i det nationella målet utgör en undantagen transaktion enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet kan avdragsrätt endast medges om kostnaden för de tjänster som X tillhandahölls i samband med överlåtelsen ingår i de allmänna omkostnaderna för X:s samlade ekonomiska verksamhet utan att ingå i aktiernas försäljningspris.

57 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida nämnda villkor är uppfyllt, med beaktande av samtliga omständigheter kring de transaktioner som är aktuella i det nationella målet.

58 Av det ovan anförda följer att de ställda frågorna ska besvaras enligt följande. Artiklarna 5.8 och/eller 6.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en överlåtelse av 30 procent av aktierna i ett bolag – till vilket överlåtaren tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt – inte utgör en överföring av samtliga tillgångar eller tjänster eller någon del därav, i den mening som avses i dessa bestämmelser, oberoende av att de andra aktieägarna i praktiken samtidigt överlåter resterande aktier i bolaget till samma person och att denna överföring är nära förknippad med de företagsledande uppgifter som utfördes för samma bolag.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Artiklarna 5.8 och/eller 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 ska tolkas så, att en överlåtelse av 30 procent av aktierna i ett bolag – till vilket överlåtaren tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt – inte utgör en överföring av samtliga tillgångar eller tjänster eller någon del därav, i den mening som avses i dessa bestämmelser, oberoende av att de andra aktieägarna i praktiken samtidigt överlåter resterande aktier i bolaget till samma person och att denna överföring är nära förknippad med de företagsledande uppgifter som utfördes för samma bolag.

Underskrifter