DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 8 februari 2007 *

I mål C-435/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 2 december 2005 som inkom till domstolen samma dag, i målet

Investrand BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis och T. von Danwitz,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: enhetschefen M.-A. Gaudissart,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 november 2006,

* Rättegångsspråk: nederländska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Investrand BV, genom H. Konijnenberg, R. van der Paardt och J. Streefland, advocaten,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom S. Spyropoulos och I. Bakopoulos, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom T. Harris, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. van Beek och D. Triantafyllou, båda 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 artikel 17.2 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 Investrand BV (nedan kallat Investrand), som är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt, och Staatssecretaris van Financiën angående den sistnämndes vägran att bevilja Investrand avdrag för den ingående mervärdesskatt som bolaget har erlagt för konsulttjänster som det har använt i samband med ett skiljedomsförfarande angående fastställandet av storleken på en fordran som utgör en del av företagets förmögenhet, men som uppkom innan företaget blev skattskyldigt enligt bestämmelserna om mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

..."

4 Artikel 17 i sjätte direktivet har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd". Artikel 17.1 och 17.2 lyder enligt följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. 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.

..."

Den nationella lagstiftningen

5 Artikel 2 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad*

"Den skatt som har tagits ut för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till näringsidkaren, för näringsidkarens gemenskapsinterna förvärv av varor och för import av varor som är avsedda för näringsidkaren, får dras av från den skatt som skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster."

6 Artikel 15.1 i 1968 års lag lyder enligt följande:

"Den avdragsgilla skatt som avses i artikel 2 utgörs av

a) den skatt som andra näringsidkare under den period som avses i deklarationen har fakturerat näringsidkaren, genom faktura som har upprättats enligt gällande regler, för de varor och tjänster som de har tillhandahållit till förmån för näringsidkaren,

...

i den mån varorna och tjänsterna används av näringsidkaren för hans verksamhet."

Bakgrunden till tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Investrand bildades den 22 augusti 1986. Bolaget ägde 43,57 procent av aktierna i klädföretaget Cofex BV (nedan kallat Cofex).

8 Den 3 augusti 1989 överlät Investrand sina aktier i Cofex till Hi-Tec Sports plc (nedan kallat Hi-Tec Sports). I samband med överlåtelsen avtalades att Investrand utöver ett fast vederlag skulle erhålla en ersättning vars storlek skulle vara beroende av vinstutvecklingen i Cofex under åren 1989–1992.

9 Fram till den 1 januari 1993 var Investrand ett passivt holdingbolag, som ägde andelar i andra bolag utan att delta i driften av dessa.

10 Före den 1 januari 1993 utförde Investrand inga prestationer mot vederlag. Sedan detta datum har bolaget, i enlighet med vad som avtalades med Cofex, tillhandahållit detta bolag managementtjänster mot vederlag.

11 I samband med fastställandet av den ersättning som skulle utges till Investrand och som skulle beräknas på basis av Cofex vinst för år 1992 uppstod en tvist mellan Investrand och Hi-Tec Sports. Situationen ledde år 1996 till ett skiljedomsförfarande inom ramen för vilket Investrand fakturerades för juridisk rådgivning.

12 Investrand gjorde för år 1996 ett avdrag för den mervärdesskatt, uppgående till 8 495,5 NLG, som hade erlagts för dessa tjänster.

13 Den nederländska skattemyndigheten ansåg att Investrand inte hade rätt att göra detta avdrag och ålade bolaget att erlägga mervärdesskatten i efterhand. Skattemyndigheten omprövade på Investrands begäran beslutet utan att ändra det.

14 Investrand överklagade beslutet till Gerechtshof te Amsterdam. Gerechtshof slog fast att Investrand saknade rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som hade

erlagts för konsulttjänsterna i fråga, eftersom dessa hade tillhandahållits bolaget inom ramen för en verksamhet som bolaget vid den aktuella tidpunkten inte bedrev i egenskap av näringsidkare och de inte hade något direkt och omedelbart samband med någon verksamhet som bedrevs av bolaget i egenskap av näringsidkare.

15 Investrand överklagade den dom som hade avkunnats av Gerechtshof te Amsterdam till Hoge Raad der Nederlanden.

16 I den första grunden ifrågasatte Investrand den bedömning som Gerechtshof te Amsterdam hade gjort, enligt vilken aktieförsäljning inte utgör ekonomisk verksamhet i enlighet med vad som avses i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen ansåg dock att överklagandet inte kunde bifallas på denna grund, eftersom en sådan bedömning är förenlig med domstolens rättspraxis (dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik, REG 2005, s. I-4357).

17 Investrand anförde som andra grund att Gerechtshof te Amsterdam gjorde en felaktig tolkning av domstolens dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), när den hänförde kostnaderna för de konsulttjänster som bolaget använde under år 1996 till den period då aktieförsäljningen ägde rum och då bolaget ännu inte hade ställning som näringsidkare, i stället för till den verksamhet som bolaget bedrev i egenskap av näringsidkare under räkenskapsåret 1996.

18 Den hänskjutande domstolen konstaterade att det följer av domstolens fasta rättspraxis att en skattskyldig person vars verksamhet är skattepliktig enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt när det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan de varor och tjänster som har använts och å andra sidan de transaktioner som den skattskyldige kommer att göra och för vilka en rätt till avdrag föreligger.

19 Den hänskjutande domstolen ställde sig frågan huruvida ett sådant samband kan anses föreligga för det fall en skattskyldig person använder tjänster i syfte att fastställa storleken på en fordran som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges verksamhet men som uppstod under en period då den berörde ännu inte var skattskyldig enligt bestämmelserna om mervärdesskatt.

20 Enligt den hänskjutande domstolen utgör den omständigheten att kostnaderna avser en transaktion som ägde rum under en period då Investrand inte var skattskyldigt i den mening som avses i sjätte direktivet ett hinder för att anse att det föreligger ett direkt och omedelbart samband med den verksamhet som bolaget bedrev i egenskap av näringsidkare, vilket innebär att ingen avdragsrätt föreligger. Den omständigheten att den fordran som Investrand har utgör en del av bolagets förmögenhet, och att bolaget har haft kostnader som har belastat denna förmögenhet för att säkerställa denna fordran, kan däremot leda till slutsatsen att dessa kostnader utgör en del av den berördes allmänna kostnader och således har ett sådant direkt och omedelbart samband med den bedrivna verksamheten som motiverar en avdragsrätt.

21 På grund av denna ovisshet beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall med avseende på den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet ett direkt och omedelbart samband anses föreligga mellan tjänster som en skattskyldig person har använt och skattepliktiga transaktioner som samma skattskyldige kommer att utföra, för det fall dessa tjänster har köpts i syfte att få till stånd en fastställelse av storleken på en penningfordran som utgör en del av den skattskyldiges förmögenhet, men som uppstod under en period då den berörde ännu inte var skattskyldig enligt bestämmelserna om mervärdesskatt?"

Prövning av tolkningsfrågan

22 Det skall erinras om att avdragssystemet, vilket inrättades genom sjätte direktivet, har till syfte att helt säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt 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 princip är mervärdesskattepliktig i sig (se bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, och av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 24).

23 Det följer av fast rättspraxis att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en eller flera transaktioner i senare omsättningsled 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 (se domarna i de ovannämnda målen Midland Bank, punkt 24, och Abbey National, punkt 26, samt dom av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 26). Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner i ett senare omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger (se domarna i de ovannämnda målen Midland Bank, punkt 30, och Abbey National, punkt 28, samt dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkt 31).

24 Den skattskyldige tillerkänns dock också avdragsrätt även när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en eller flera transaktioner i senare omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den berördes allmänna kostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet (se bland annat domarna i de ovannämnda målen Midland Bank, punkterna 23 och 31, och Kretztechnik, punkt 36).

25 Såvitt avser målet vid den nationella domstolen skall det påpekas, såsom nämnda domstol har gjort, att det följer av fast rättspraxis att aktieförsäljningen inte i sig utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet och att den således faller utanför direktivets tillämpningsområde (se, bland annat, dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013, punkterna 33–37, samt domarna i de ovannämnda målen EDM, punkterna 57–62, och Kretztechnik, punkt 19).

26 I motsats till vad Investrand har hävdat kan inte heller åtgärder som en skattskyldig person, för egen räkning, har vidtagit för att driva in en fordran eller fastställa värdet på en fordran likställas med sådan verksamhet. Sådana åtgärder utgör nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, eftersom det eventuella resultatet av dessa åtgärder endast har uppnåtts som en följd av den skattskyldiges ställning som fordringsägare och inte utgör ett vederlag för någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kretztechnik, punkt 19).

27 Såsom den nederländska regeringen påpekade under förhandlingen kan Investrand inte stödja sig på domen av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (REG 2003, s. I-6729), i detta avseende. Den verksamhet som det målet handlade om bestod nämligen i att i enlighet med ett factoringavtal och mot vederlag köpa fordringar från borgenärer och ta över kreditrisken från dessa. Det skedde i utbyte mot en provision, som betalades av kunden, vilken således slapp bära denna risk. Medan Investrand vidtog de aktuella åtgärderna för egen räkning, utövades den verksamhet som var i fråga i ovannämnda mål — nämligen indrivning av fordringar — till förmån för tredje man och mot vederlag. Det var med hänsyn till dessa huvuddrag hos verksamheten som domstolen kvalificerade den som sådan ekonomisk verksamhet för vilken en rätt till avdrag kan föreligga i den mening som avses i sjätte direktivet.

28 Eftersom varken aktieförsäljningen eller de åtgärder som Investrand vidtog med avseende på den fordran som bolaget hade mot Hi-Tec Sports omfattas av

tillämpningsområdet för sjätte direktivet, kan det inte anses föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som har uppstått för de konsulttjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och en eller flera särskilda transaktioner för vilka en rätt till avdrag kan föreligga.

29 Med hänsyn till den rättspraxis som det erinras om i punkt 24 i förevarande dom återstår det att fastställa huruvida, vilket Investrand har hävdat med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Midland Bank, de kostnader som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör allmänna kostnader som har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet, eftersom den fordran som kostnaderna är hänförliga till utgör en del av företagets förmögenhet.

30 Den nederländska och den grekiska regeringen samt Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission har anfört att det saknas ett sådant samband eftersom dessa kostnader endast har en koppling till Investrands försäljning av aktier i Cofex till Hi-Tec Sports. Dessa regeringar har tillagt att denna transaktion för övrigt ägde rum vid en tidpunkt då Investrand ännu inte var skattskyldigt enligt bestämmelserna om mervärdesskatt.

31 Det skall härvid framhållas, såsom den nederländska regeringen och kommissionen har gjort, att den omständigheten att den fordran som uppkom till följd av Investrands försäljning av aktier i Cofex till Hi-Tec Sports, enligt uppgifterna i beslutet om hänskjutande, utgör en del av Investrands förmögenhet inte är tillräcklig för att det skall anses föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan de konsultkostnader angående denna fordran som Investrand har haft och bolagets ekonomiska verksamhet.

32 Det finns nämligen ingenting i målet som visar att Investrand skulle ha avstått från att använda de konsulttjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen om bolaget inte, från och med den 1 januari 1993, hade bedrivit ekonomisk

verksamhet som är skattepliktig enligt bestämmelserna om mervärdesskatt. Det framgår således att Investrand skulle ha köpt dessa tjänster i syfte att säkerställa det ekonomiska vederlaget för de aktier som såldes till Hi-Tec Sports år 1989, oavsett om bolaget hade bedrivit sådan verksamhet från och med nämnda tidpunkt eller inte.

33 Under dessa förhållanden kan kostnaderna för dessa tjänster inte anses ha uppkommit för Investrands skattepliktiga verksamhet. Eftersom det inte uteslutande är denna verksamhet som har föranlett kostnaderna, föreligger det således inget direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och verksamheten.

34 Investrand befinner sig i det förevarande fallet, såsom kommissionen har gjort gällande, i samma situation som en enskild aktieägare som efter att ha sålt sina aktier köper juridisk rådgivning och bär kostnaderna för dessa tjänster i samband med en tvist med köparen beträffande fastställandet av den fordran som motsvarar försäljningspriset. Den sistnämnda situationen omfattas dock inte av tillämpningsområdet för sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EDM, punkterna 60 och 61).

35 Det skall också påpekas att det förevarande målet skiljer sig från det ovannämnda målet Kretztechnik. De konsultkostnader som var i fråga i målet Kretztechnik, och som enligt domstolen i punkt 36 i domen i det målet utgjorde allmänna kostnader med ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet, uppstod i samband med en aktieemission som syftade till att öka Kretztechniks aktiekapital för att stärka dess ekonomiska verksamhet.

36 Ingenting i förevarande mål visar att Investrand inte skulle ha köpt de aktuella konsulttjänsterna om bolaget inte hade bedrivit ekonomisk verksamhet som är skattepliktig enligt bestämmelserna om mervärdesskatt. I det ovannämnda målet

Kretztechnik var det däremot uteslutande den skattskyldiges ekonomiska verksamhet och den ökning av aktiekapitalet som denne beslutade om för att stärka sina finansiella resurser till förmån för verksamheten som föranledde köpet av de konsulttjänster som där var i fråga.

37 Till skillnad från vad som är fallet med de konsultkostnader som målet vid den nationella domstolen handlar om, förelåg det i det ovannämnda målet Kretztechnik ett direkt och omedelbart samband mellan konsultkostnaderna och den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet.

38 Mot bakgrund av det ovan anförda skall frågan från Hoge Raad der Nederlanden besvaras så, att artikel 17.2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan kostnaderna för de konsulttjänster som en skattskyldig person har använt vid fastställandet av storleken på en fordran som utgör en del av företagets förmögenhet och som avser en aktieförsäljning som ägde rum då företaget ännu inte var skattskyldigt enligt bestämmelserna om mervärdesskatt och å andra sidan den ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i nämnda direktiv, som den skattskyldige bedriver, om det inte föreligger omständigheter som visar att det uteslutande är denna ekonomiska verksamhet som har föranlett köpet av nämnda tjänster, och att det således inte föreligger någon rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts för dessa tjänster.

Rättegångskostnader

39 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 17.2 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 tolkas så, att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan kostnaderna för de konsulttjänster som en skattskyldig person har använt vid fastställandet av storleken på en fordran som utgör en del av företagets förmögenhet och som avser en aktieförsäljning som ägde rum då företaget ännu inte var skattskyldigt enligt bestämmelserna om mervärdesskatt och å andra sidan den ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i nämnda direktiv, som den skattskyldige bedriver, om det inte föreligger omständigheter som visar att det uteslutande är denna ekonomiska verksamhet som har föranlett köpet av nämnda tjänster, och att det således inte föreligger någon rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts för dessa tjänster.

Underskrifter