

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 5 juli 2012 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 5.3 c och 13 B d.5 – Förhandlingar om överlåtelse av aktier i bolag – Transaktionen innebär även överlåtelse av äganderätt till fast egendom som tillhör dessa bolag – Undantag från skatteplikt”

I mål C-259/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 22 april 2011, som inkom till domstolen den 26 maj 2011, i målet

DTZ Zadelhoff vof

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden U. Löhmus samt domarna A. Rosas (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- DTZ Zadelhoff vof, genom B. van Zadelhoff, belastingadviseur,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och C. Schillemans, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och W. Roels, 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 5.3 c och 13 B d.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 DTZ Zadelhoff vof (nedan kallat DTZ Zadelhoff) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansministeriet) och avser frågan om kvalificeringen av en överlåtelse av aktier i bolag som även innebär en överlåtelse av äganderätten till fast egendom som tillhör dessa bolag med avseende på undantag från mervärdesskatteplikt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet stadgas följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,”

4 I artikel 5.1 och 5.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

...

3. Medlemsstaterna kan betrakta följande som materiell egendom:

...

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

5 I artikel 13 B i sjätte direktivet, vilken har rubriken ”Övriga undantag från skatteplikt”, föreskrivs följande:

”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, dock med uteslutande av följande:

...

– Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3.

...

6 Enligt Hoge Raad har Konungariket Nederländerna inte utnyttjat den möjlighet som medlemsstaterna tillerkänns i artikel 5.3 c i sjätte direktivet.

Den nederländska lagstiftningen

7 I artikel 11 i lagen om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329) föreskrivs följande:

”1. I enlighet med villkor som ska anges i en förordning undantas följande från skatteplikt:

...

i) följande leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster:

...

2. Transaktioner och förhandlingar, dock med undantag av förvaring och förvaltning beträffande värdepapper med undantag av handlingar som representerar äganderätt till varor.

...”

Bakgrund till den nationella tvisten och tolkningsfrågorna

8 Under den period som är relevant i det nationella målet innehade det i Sverige etablerade bolaget Fabège AB (nedan kallat Fabège) indirekt samtliga aktier i bolaget World Fashion Centre Amsterdam BV, vilket ägde och drev tornen I och II i byggnadskomplexet World Fashion Centre (nedan kallat WFC) i Amsterdam (Nederländerna). Fabège innehade, likaså indirekt, 100 procent av aktierna i bolaget Fabège WF BV, vilket ägde och drev torn IV i WFC.

9 Bolaget Stienstra BV Bedrijfshuisvesting (nedan kallat Stienstra) i 's-Hertogenbosch (Nederländerna) innehade indirekt samtliga aktier i De Herven III BV (nedan kallat De Herven), vilket ägde och drev kontorskomplexet Soetelieve i samma stad.

10 DTZ Zadelhoff utövar mäklar- och rådgivningsverksamhet avseende fast egendom.

11 År 1999 fick DTZ Zadelhoff i uppdrag av Fabège att mot ersättning söka köpare till WFC. Fabège avsåg att överlåta WFC genom överlåtelse av aktier i de bolag som indirekt ägde komplexet. Det pris som begärdes för aktierna var så gott som uteslutande beroende av marknadsvärdet för WFC som fast egendom. DTZ Zadelhoff fann en köpare och aktierna såldes till denne mellan den 5 oktober 1999 och den 24 januari 2000.

12 År 2000 gav Stienstra DTZ Zadelhoff i uppdrag att mot ersättning söka köpare till kontorskomplexet Soetelieve. Det lämnades tillsvidare öppet huruvida det var äganderätten till komplexet eller till aktierna i De Herven som skulle överlåtas. Slutligen anträffade DTZ Zadelhoff en köpare till vilken aktierna i De Herven såldes.

13 DTZ Zadelhoff varken fakturerade eller erlade mervärdesskatt för tillhandahållandet av de tjänster, vilka bestod i att finna köpare till ovannämnda fasta egendom, som bolaget hade utfört för Fabege och Stienstra. DTZ Zadelhoff ansåg att tillhandahållandena antingen var undantagna från skatteplikt enligt artikel 11.1 i 2 i lagen om omsättningsskatt av den 28 juni 1968 eller inte var skattepliktiga i Nederländerna, eftersom en tjänst inte anses ha tillhandahållits i Konungariket Nederländerna när uppdragsgivaren inte är etablerad i denna medlemsstat.

14 Inspecteur van de Belastingdienst (nedan kallad Inspecteur) ansåg att undantag från skatteplikt inte förelåg och att tillhandahållandet av tjänsterna skulle anses ha skett i Nederländerna. Inspecteur påförde därför DTZ Zadelhoff ytterligare utgående mervärdesskatt för perioden 1 januari–31 december 2000. Efter att bolaget begärt omprövning beslutade Inspecteur att sänka det belopp som skulle erläggas i ytterligare utgående mervärdesskatt.

15 DTZ Zadelhoff överklagade sistnämnda beslut av Inspecteur vid Rechtbank te Haarlem (domstol i domsagan Haarlem) som ogillade överklagandet. Bolaget överklagade domen i Gerechtshof te Amsterdam (överinstansen i Amsterdam) som fastställde Rechtbanks dom. DTZ Zadelhoff överklagade då hos Hoge Raad der Nederlanden.

16 Hoge Raad der Nederlanden fann att Gerechtshof te Amsterdam korrekt hade fastställt den plats där tjänsterna ska anses ha tillhandahållits. Hoge Raad hyste emellertid tvivel om hur en överlåtelse av aktier i bolag som även innebar en överlåtelse av äganderätten till fast egendom som tillhör dessa bolag ska kvalificeras med avseende på undantag från skatteplikt för mervärdesskatt.

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

”1) Ska artikel 13 B d.5 i sjätte direktivet tolkas så, att sådana transaktioner som dem som det berörda bolaget har utfört och som i själva verket avser fast egendom som ägs av berörda bolag och (indirekt) överlåtelse av denna egendom omfattas av bestämmelsen, enbart därför att transaktionerna avsåg överlåtelse av aktier i dessa bolag och ledde till detta resultat?

2) Är det undantag, från undantaget från skatteplikt, som föreskrivs i artikel 13 B d.5 andra strecksatsen i sjätte direktivet även tillämpligt, om en medlemsstat inte har utnyttjat möjligheten enligt artikel 5.3 c i [samma] direktiv att betrakta sådana andelar och aktier vilka ger innehavaren rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom som materiell egendom?

3) Om föregående fråga besvaras jakande, ska det ovannämnda uttrycket andelar och aktier förstås så, att därmed avses även aktier i bolag som direkt eller indirekt [genom dotter- eller dotterdotterbolag] äger fast egendom, oavsett om bolaget bedriver verksamhet avseende denna fasta egendom som sådan eller utnyttjar den i samband med annan verksamhet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

18 Den nationella domstolen har ställt den första och den andra frågan, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 13 B d.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att sådana transaktioner som dem som har utförts av DTZ Zadelhoff i det nationella målet och som syftar till att överlåta aktier i de berörda bolagen, och som har lett till detta men som i själva verket avser fast egendom som ägs av dessa bolag och (indirekt) överlåtelse av denna fasta egendom, omfattas av bestämmelsen enbart därför att dessa transaktioner har till föremål att överlåta

aktierna i dessa bolag och har lett till detta, dels huruvida det undantag, från detta undantag från skatteplikt, som föreskrivs i 13 B d.5 andra strecksatsen är tillämpligt även om medlemsstaten inte har utnyttjat den möjlighet som stadgas i artikel 5.3 c i direktivet, att betrakta sådana andelar och aktier som ger innehavaren rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom som materiell egendom.

19 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt domstolens praxis är de undantag som anges i artikel 13 i sjätte direktivet självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, och av den 10 mars 2011 i mål C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, REU 2011, s. I-1509, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

20 Det är likaså fast rättspraxis att de uttryck som används i bestämmelserna om undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 36, av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, Arthur Andersen, REG 2005, s. I-1719, punkt 24, och av den 21 juni 2007 i mål C-453/05, Ludwig, REG 2007, s. I-5083, punkt 21).

21 Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken är en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 18, och av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, REG 2009, s. I-11079, punkt 25).

22 Vad närmare gäller omfattningen av undantaget i artikel 13 B d.5 har domstolen slagit fast att transaktioner som rör aktier och andra värdepapper är transaktioner som utförs på värdepappersmarknaden och att värdepappershandel innefattar handlingar som förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen mellan parterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkterna 72 och 73, och av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 48).

23 Lokutionen "[t]ransaktioner ... rörande ... värdepapper" i den mening som avses i artikel 13 B d.5 i sjätte direktivet avser följaktligen transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper (se, bland annat, dom av den 13 december 2001 i mål C-235/00, CSC Financial Services, REG 2001, s. I-10237, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 48).

24 Vad beträffar de faktiska omständigheterna i det nationella målet har varken DTZ Zadelhoff, den nederländska regeringen eller Europeiska kommissionen bestritt att Fabège och Stienstra efter att ha använt sig av DTZ Zadelhoffs tjänster har sålt och överlåtit aktier som de indirekt ägde.

25 Det saknar härvidlag betydelse att Stienstra, när bolaget gav DTZ Zadelhoff i uppdrag att finna köpare till kontorskomplexet Soetelieve, inte klargjorde om det var äganderätten till kontorskomplexet eller till aktierna i De Herven som överläts till köparna. Det framgår nämligen av domstolens praxis att det skulle strida mot de mål med mervärdesskattesystemet som består i att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av skatten att, utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 47). Obereoende av vilka avsikter

som Stienstra eventuellt inledningsvis hade bestod den transaktion som slutligen ägde rum av en aktietransaktion och den ska därför betraktas som en sådan, såvida inte något undantag föreligger.

26 Vad, i andra hand, närmare beträffar frågan huruvida de tjänster som tillhandahållits av DTZ Zadelhoff och som avses i det nationella målet omfattas av uttrycket "förhandlingar" i artikel 13 B d.5 i sjätte direktivet, har domstolen redan funnit att det följer av denna bestämmelse att uttrycket "och förhandlingar" inte syftar till att utgöra en definition av det huvudsakliga innehållet i det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, utan till att utöka bestämmelsens tillämpningsområde till förhandlingsverksamhet (domen i det ovannämnda målet CSC Financial Services, punkt 38).

27 Utan att det är nödvändigt att fråga sig exakt vilken innebörd uttrycket förhandlingar har – vilket uttryck för övrigt återfinns i andra bestämmelser i sjätte direktivet och särskilt i punkterna 1–4 i artikel 13 B d –, kan det konstateras att uttrycket i sammanhanget i punkt 5 avser verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför. Förhandlingsverksamhet är nämligen en tjänst som utförs för en avtalsparts räkning och för vilken denna utger vederlag såsom för fristående förmedlingsverksamhet. Verksamheten kan bland annat bestå i att underrätta parten om tillfällen att sluta ett sådant avtal, att ta kontakt med motparten och att förhandla om detaljerna i prestationen och motprestationen i kundens namn och för dennes räkning. Denna verksamhets ändamål är således att göra det som är nödvändigt för att parterna ska kunna sluta avtal, utan att förhandlaren har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll (domen i det ovannämnda målet CSC Financial Services, punkt 39).

28 Den mäklar- och rådgivningsverksamhet som DTZ Zadelhoff har utfört i det nationella målet, vilken bestod i att mot vederlag försöka finna köpare till fast egendom som därefter såldes genom överlåtelse av aktier, syftade till att Fabege och dennes köpare och Stienstra och dennes köpare ingick respektive avtal utan att DTZ Zadelhoff hade ett egenintresse av innehållet i dessa avtal. Denna verksamhet motsvarar följaktligen uttrycket "förhandling" rörande aktier i den mening som uttrycket används i artikel 13 B d.5 i sjätte direktivet.

29 För det tredje ska det prövas om denna verksamhet omfattas av det undantag, från undantaget från skatteplikt i artikel 13 B d.5 i sjätte direktivet, som framgår av punkt 5 andra strecksatsen.

30 Det följer av artikel 13 B d.5 andra strecksatsen att medlemsstaterna med förebehåll för andra unionsrättsliga bestämmelser bland annat ska undanta transaktioner och förhandlingar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, med undantag av sådana rättigheter och värdepapper som avses i artikel 5.3 i samma direktiv.

31 Enligt artikel 5.3 c i sjätte direktivet kan medlemsstaterna bland annat betrakta sådana andelar eller aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav som materiell egendom.

32 Medlemsstaterna kan således betrakta aktier som materiell egendom med avseende på mervärdesskatt, när innehavet av aktierna – såsom i det nationella målet – rättsligt eller faktiskt säkerställer rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.

33 Det är utrett att Konungariket Nederländerna inte har utnyttjat denna möjlighet.

34 Det följer av domstolens praxis att medlemsstaterna har frihet att utnyttja sin valfrihet enligt artikel 5.3 i sjätte direktivet, och att uppställa vissa villkor så länge de inte ändrar valmöjligheterna

så att de i grunden förändras till sin natur. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässiga bedömningar i detta avseende begränsas inte på något sätt av bestämmelserna i sjätte direktivet (dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, *Goed Wonen*, REG 2001, s. I-6831, punkt 34).

35 Om artikel 5.3 i sjätte direktivet således medger att alla de rättigheter som nu är i fråga likställs med materiell egendom, eller att en eller vissa av dessa rättigheter likställs med sådan egendom, medger nämnda bestämmelse följaktligen även att ett sådant likställande begränsas till att endast avse sådana rättigheter som uppfyller specifika kriterier som medlemsstaten i fråga fastställer (domen i det ovannämnda målet *Goed Wonen*, punkt 34).

36 Det skulle däremot vara svårförenligt med systematiken i sjätte direktivet att utgå från att hänvisningen, i artikel 13 B d.5 andra strecksatsen, till artikel 5.3 omfattar samtliga de rättigheter och värdepapper som anges i denna bestämmelse, oberoende av om medlemsstaten har utnyttjat den valmöjlighet som den tillerkänns i denna bestämmelse eller inte.

37 En sådan tolkning stöds av förarbetena till sjätte direktivet. Såsom kommissionen har påpekat i sin skriftliga inlägga, angavs det i kommissionens förslag till sjätte direktivet (KOM(73) 950 slutlig) i artikel 5.1 att andelar och aktier alltid ska behandlas som den fasta egendom de hänför sig till när innehavet ger innehavaren faktiska eller rättsliga rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.

38 Det framgår av motiveringen till ovannämnda förslag (s. 6) att kommissionen ansåg att "[d]en i punkt 1 nämnda likabehandlingen syftar till, av uppenbara neutralitetsskäl, att påföra mervärdesskatt på transaktioner som ekonomiskt motsvarar leverans av fast egendom eller en del därav".

39 Efter att kommissionen hade framlagt flera andra förslag beslutade emellertid Europeiska gemenskapernas råd slutligen att välja en annan ordalydelse som ger medlemsstaterna möjlighet, men inte skyldighet, att betrakta sådana "andelar och aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav" som materiell egendom.

40 Domstolen erinrar om att det framgår av dess praxis att även om det är riktigt att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag (se, bland annat, dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, REG 2003, s. I-6729, punkt 63, och dom av den 19 april 2007 i mål C-455/05, *Velvet & Steel Immobilien*, REG 2007, s. I-3225, punkt 14), förhåller det sig icke desto mindre så att en restriktiv tolkning inte kan begränsa undantaget från skatteplikt på ett sådant sätt att det saknar stöd i den berörda bestämmelsens ordalydelse. En sådan tolkning skulle strida mot mervärdesskattesystemets målsättning att bland annat säkerställa rättsäkerheten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *SKF*, punkterna 46 och 47).

41 Principen om skatteneutralitet kan inte heller föranleda en tolkning som strider mot ordalydelsen i artikel 13 B d.5 jämförd med artikel 5.3 i samma direktiv.

42 Den första och den andra frågan ska således bevaras med att artikel 13 B d.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att sådana transaktioner som de i det nationella målet, vilka syftar till att överlåta aktier i de berörda bolagen och som har lett till detta men som i själva verket avser fast egendom som ägs av dessa bolag och en (indirekt) överlåtelse av denna egendom, omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt. Det undantag, från detta undantag från skatteplikt, som föreskrivs i artikel 13 B d.5 andra strecksatsen kan inte tillämpas när medlemsstaten inte har

utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 5.3 c i direktivet att betrakta sådana andelar och aktier som ger innehavaren rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom som materiell egendom.

Den tredje frågan

43 Mot bakgrund av svaret på den första och den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje fråga som har ställts av den nationella domstolen.

Rättegångskostnader

44 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 13 B d. 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 sådana transaktioner som de i det nationella målet, vilka syftar till att överlåta aktier i de berörda bolagen och som har lett till detta men som i själva verket avser fast egendom som ägs av dessa bolag och en (indirekt) överlåtelse av denna egendom, omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt. Det undantag, från detta undantag från skatteplikt, som föreskrivs i artikel 13 B d.5 andra strecksatsen kan inte tillämpas när medlemsstaten inte har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 5.3 c i direktivet att betrakta sådana andelar och aktier som ger innehavaren rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom som materiell egendom.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.