

Conclusions

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F.G. JACOBS

fremsat den 26. september 2002(1)

Sag C-497/01

Zita Modes SARL

mod

Administration de l'Enregistrement et des Domaines

»«

1. Medlemsstaterne kan i henhold til artikel 5, stk. 8, i sjette momsdirektiv (2) 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.

2. Med sin anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker Tribunal d'Arrondissement (Luxembourg) nærmere bestemt oplyst, om en bestemmelse herom i national ret finder automatisk anvendelse, når modtageren eller erhververen er en afgiftspligtig person, eller om det tillige kan være en betingelse, at erhververen fortsætter den overdragne virksomheds aktivitet eller aktiviteter inden for den branche, som svarer til den overdragne formuemasse, og, hvis dette er tilfældet, om den pågældende medlemsstat kan eller skal kræve, at modtageren eller erhververen er i besiddelse af en administrativ tilladelse til at udøve sådan virksomhed.

I – Retsforskrifter

3. I henhold til sjette direktivs artikel 2 pålægges moms ved levering af goder eller tjenesteydelser mod vederlag foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. En afgiftspligtig person defineres i artikel 4, stk. 1, som en, der udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Økonomisk virksomhed omfatter i henhold til artikel 4, stk. 2, udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

4. I artikel 5 defineres levering af goder. I henhold til artikel 5, stk. 1, forstås ved levering af goder overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Artikel 5, stk. 8, bestemmer imidlertid følgende:

»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.«

5. Muligheden for at anlægge den betragtning, at der ved en sådan overdragelse ikke er sket nogen levering af goder, blev gennemført i Luxembourg ved artikel 9, stk. 2, i momsloven af 12. februar 1979, som ændret, hvorefter levering af goder undtagelsesvis ikke betragtes som sådan,

hvis der er tale om:

»hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse til en anden afgiftspligtig person [...]. I så fald anses erhververen for at træde i overdragerens sted« 3 –I henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 5, finder artikel 5, stk. 8, tilsvarende anvendelse for levering af tjenesteydelser, herunder overdragelsen af et immaterielt gode (artikel 6, stk. 1)..

6. Der er ikke blevet fremlagt oplysninger for Domstolen om, at der skulle være vedtaget andre nationale bestemmelser i medfør af artikel 5, stk. 8, med henblik på at undgå konkurrencefordrejning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person.

II – Tvisten i hovedsagen

7. Tvisten, der er indbragt for den forelæggende ret, er opstået i forbindelse med Zita Modes SARL's (herefter »Zita Modes«) salg af aktiverne i en konfektionsforretning til Parfumerie Milady (herefter »Milady«). Fakturaen, der lød på 1 700 000 LUF, beskrev salgsgenstanden som en virksomhed (fonds de commerce), og det fremgik ligeledes af fakturaen, at »overdragelsen ifølge gældende lov ikke var momspligtig«.

8. Det er ikke for den nationale ret blevet godtgjort, præcis hvilke aktiver der blev solgt, men ifølge forelæggelseskendelsen har Zita Modes anført, at der var tale om modeartikler passende til konfektionsartikler som det solgte, herunder parfumeriartikler fremstillet af det samme firma, som havde fremstillet konfektionsartiklerne, og som efterfølgende er blevet anvendt af Milady i fortsættelsen af Zita Modes' virksomhed.

9. De luxembourgske afgiftsmyndigheder afviste klassificeringen af overdragelsen, i det væsentlige med henvisning til, at det er en betingelse for anvendelsen af undtagelsen, at erhververen er en afgiftspligtig person, som fortsætter overdragerens virksomhed, og at erhververen derfor skal have lovlig tilladelse til at drive virksomhed inden for denne branche, hvilket ikke var tilfældet i den forelæggende sag, eftersom Milady ikke havde fået nogen administrativ tilladelse til at udøve virksomhed inden for den pågældende branche. Herefter berigtigede myndighederne Zita Modes' momstilsvær (selskabet er nu likvideret).

10. Zita Modes (eller dets repræsentanter) har anlagt sag til prøvelse af afgiftsberigtigelsen ved Tribunal d'Arrondissement, som, inden den træffer afgørelse i sagen, har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, fortolkes således, at overdragelse af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person er en tilstrækkelig betingelse, for at fritage transaktionen for merværdiafgift, uanset den afgiftspligtige persons virksomhed og hvilken brug, han gør af de overdragne goder?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, skal sjette artikels 5, stk. 8, da fortolkes således, at der ved overdragelsen af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person skal forstås en hel eller delvis overdragelse af en virksomhed til en afgiftspligtig person, som fortsætter hele den overdragne virksomheds aktivitet eller fortsætter aktiviteter inden for den branche, som svarer til den delvis overdragne formuemasse, eller kun en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person, som helt eller delvist fortsætter overdragerens form for aktivitet, uden at der foreligger en overdragelse af virksomheden eller af en del af virksomheden?

3) Såfremt ét af leddene i det andet spørgsmål besvares bekræftende, skal eller kan en medlemsstat da i henhold til artikel 5, stk. 8, kræve, at den begunstigedes virksomhed udøves i overensstemmelse med den tilladelse til etablering inden for den pågældende aktivitet eller branche, der er udstedt af det kompetente organ, forudsat at den udøvede aktivitet er omfattet af det lovlige økonomiske kredsløb i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i Domstolens praksis?»

III – Indlæg afgivet til Domstolen

11. Kun Administration de l'Enregistrement et des Domaines de l'État (de luxembourgske afgiftsmyndigheder) og Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg. Der er ikke blevet fremsat anmodning om mundtlig forhandling.

12. Afgiftsmyndighederne har gjort gældende, at formålet med artikel 9, stk. 2, i den luxembourgske momslov er at hindre, at der fortsat består overskydende afgift (*rémanence de taxe*), når erhververen er en afgiftspligtig person, der kun har delvis ret til fradrag af indgående afgift (4), hvorved afgiftens neutralitet sikres.

13. Hvis erhververen skal anses for at indtræde i overdragerens stilling, forudsætter det nødvendigvis, at den virksomhed, som overdrageren udøvede, fortsættes af erhververen. Hvis dette ikke var tilfældet, ville momslovens artikel 9, stk. 2, være ekstremt vanskelig at anvende og i realiteten blive indholdsløs, navnlig for så vidt angår berigtigelser i forbindelse med investeringsgoder (5). Denne betingelse ligger således indirekte til grund for såvel sjette direktivs artikel 5, stk. 8, som artikel 9, stk. 2, i den luxembourgske lov.

14. Kommissionen har anlagt en noget anden synsvinkel.

15. For det første har Kommissionen med hensyn til formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 8, henvist til det forklarende memorandum til forslaget til et sjette direktiv (6), hvoraf det fremgår, at muligheden blev indført »for enkelthedens skyld og for ikke yderligere at belaste virksomhedens ressourcer«. Idéen er således at undgå fakturering af ofte store afgiftsbeløb, der betales til staten, for herefter at blive tilbagebetalt i form af fradrag for indgående afgift. Formålet med andet punktum, som ikke var med i det oprindelige forslag, var at gøre det muligt for medlemsstaterne at vedtage bestemmelser for de tilfælde, hvor erhververen ikke har fuld fradragsret. Begge dele af bestemmelsen er naturligvis fakultative. Endelig indebærer princippet om afgiftens neutralitet, at anvendelsen af artikel 5, stk. 8, altid skal føre til nøjagtigt det samme resultat, som hvis moms var blevet faktureret og fratrullet på sædvanlig vis.

16. Videre har Kommissionen anført, at selv om den forelæggende ret har fastslået, at der skete en overdragelse af aktiver i en virksomhed, skal det videre afgøres, om denne overdragelse var en »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse«. Dette udtryk skal gives en fællesskabsdefinition. Kommissionen har henvist til en række formuleringer taget fra retspraksis og lovgivningen, som kan bidrage til fastsættelsen af en sådan definition, og som i det væsentlige lægger vægt på eksistensen af en identificerbar, organiseret enhed, der er egnet til at fungere som virksomhed. Salg af varelagre alene falder imidlertid ikke ind under denne definition.

17. Hvad angår den forelæggende rets spørgsmål har Kommissionen gjort gældende, at det ikke er nødvendigt, at erhververens virksomhed er identisk med overdragerens virksomhed. Det afgørende er, at anvendelsen af artikel 5, stk. 8, skal føre til samme resultat, som hvis afgift var blevet opkrævet, betalt og efterfølgende tilbagebetalt i form af fradrag af indgående afgift. Det er derfor kun nødvendigt, at erhververen har mulighed for at foretage sådanne fradrag, dvs. at han er en afgiftspligtig person, som anvender de overtagne goder til brug for sin afgiftspligtige virksomhed.

18. For så vidt angår den omstændighed, at Milady ikke havde tilladelse til at udøve samme virksomhed som Zita Modes, har Kommissionen peget på, at ifølge retspraksis falder ulovlig forretningsvirksomhed ikke uden for momsordningens anvendelsesområde, i det omfang sådan virksomhed konkurrerer med lovlig virksomhed. Hvis anvendelsen af artikel 5, stk. 8, imidlertid i et sådant tilfælde fører til konkurrencefordrejninger, vil en medlemsstat kunne vedtage korrigerende foranstaltninger i henhold til bestemmelsens andet punktum.

IV – Stillingtagen

A – Formålet med artikel 5, stk. 8

19. Som det med rette er blevet gjort gældende, skal rækkevidden og virkningerne af artikel 5, stk. 8, afgøres i lyset af bestemmelsens formål.

20. Herefter skal dette formål vurderes i forhold til momsordningen som sådan, hvis væsentligste kendetegn er beskrevet i første momsdirektivs artikel 2 (7) :

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens

pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.»

21. Fradragsordningen er indført for at undgå en kumulativ virkning, når der allerede er blevet opkrævet moms af goder og/eller tjenesteydelser, der er blevet anvendt med henblik på fremstillingen af de goder eller tjenesteydelser, der vil blive leveret – dvs. for at undgå, at der opkræves moms af moms, der allerede er blevet betalt. Ved anvendelse af systemet opbygges en kæde af transaktioner, hvori nettobeløbet, der skal betales i hvert led – dvs. det samlede afgiftspligtige beløb for den pågældende leverance minus den allerede erlagt indgående afgift – står i nøjagtigt forhold til dette ledes merværdi. Når kæden slutter ved levering til slutforbrugeren, svarer det samlede opkrævede beløb – som i sidste ende bæres af denne forbruger, eftersom de forskellige handlende i kæden har kunnet fradrage alle beløb betalt af dem – til den pågældende andel af slutprisen.

22. Imidlertid er sådanne fradrag ikke rimelige, når den indgående afgift er blevet erlagt for goder og tjenesteydelser, som ikke anvendes til at fremstille afgiftspligtige goder og ydelser. Sådanne situationer omfatter tilfælde, hvor en afgiftspligtig person anvender goder og tjenesteydelser til private formål (og således bliver slutbruger) eller med henblik på fremover at levere fritagne goder eller tjenesteydelser, som der ikke skal erlægges moms for (8) .

23. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), kan en afgiftspligtig person således gøre sin fradragsret gældende, for så vidt som hans afgiftspligtige indgående goder eller tjenesteydelser anvendes »i forbindelse med [hans] afgiftspligtige transaktioner«. Når goderne eller tjenesteydelserne anvendes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, bestemmer artikel 17, stk. 5, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner«. Denne sats skal (bortset fra visse fakultative alternativer) fastsættes i overensstemmelse med artikel 19, som i det væsentlige bestemmer, at der skal ske fradrag af en del svarende til omsætningen i fradragsberettigede transaktioner divideret med den samlede omsætning. Artikel 20 giver endvidere mulighed for, at der kan ske berigtigelser, navnlig når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (9) , og i tilfælde af investeringsgoder, hvor berigtigelsen foretages over en periode på 5 til 20 år (10) .

24. Hvis man et øjeblik ser bort fra spørgsmålet om, hvad der præcis udgør »en samlet formuemasse«, og betragter det mere overordnet, som om der hermed menes »en virksomhed«, er jeg i det væsentlige enig med Kommissionen i dens syn på artikel 5, stk. 8's rolle i den forbindelse.

25. Hvis A sælger sin virksomhed til B, er det i princippet en afgiftspligtig transaktion. I det meget sandsynlige tilfælde, at B fortsætter driften af virksomheden, enten selvstændigt eller som del af en anden virksomhed, vil afgiften erlagt i forbindelse med denne transaktion kunne fratrækkes, i det omfang goderne eller tjenesteydelserne leveret af B i sig selv er afgiftspligtige, fordi købet af virksomheden er en del af de omkostninger, der er forbundet med fremstillingen af disse goder og tjenesteydelser. I mange tilfælde vil virksomheden udelukkende levere afgiftspligtige goder og tjenesteydelser, og hele beløbet vil derfor kunne fratrækkes.

26. Imidlertid vil den afgift, der opkræves ved salg af en virksomhed, være af en ikke ubetydelig størrelse, som virksomheden eller dens nye ejer ikke vil have rådighed over på et tidspunkt, der meget vel kan være forretningsmæssigt følsomt, selv om beløbet ikke i sidste ende kan tilbageholdes af afgiftsmyndighederne (11) .

27. Under sådanne omstændigheder kan det naturligvis være fordelagtigt at anlægge den betragtning, at der ikke er foretaget nogen afgiftspligtig transaktion overhovedet, og derved undgå, at der skal ske betaling af et beløb til afgiftsmyndighederne blot for at dette beløb senere tilbagebetales i form af fradrag. Det fremgår klart af Kommissionens forklarende memorandum, at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum, blev udformet med et sådant formål for øje: Bestemmelsen blev indført »for enkelthedens skyld og for ikke yderligere at belaste virksomhedens ressourcer«.

28. Det kan tilføjes, at forenklingen tillige gør det muligt at undgå problemer i forbindelse med

værdiansættelsen, når forskellige goder er undergivet forskellige momssatser. Således som Det Forenede Kongeriges Customs and Excise påpegede i punkt 1.5 i sin Notice 700/9 fra marts 2002 »Transfer of a business as a going concern« (12) , beskytter ordningen ligeledes afgiftsmyndighederne mod risikoen for, at en overdrager, der har faktureret moms for overdragelsen, ikke betaler. I sådanne tilfælde, der vedrører selskaber, der er kendt som »fugl føniks-selskaber«, som bevist går i likvidation og efterlader sig en væsentlig afgiftsskyld, men ingen aktiver, ville myndighederne ellers være forpligtet til at tillade erhververen at fratrække indgående afgift med et nettotab i afgiftsprovenu til følge.

29. Formålet er imidlertid kun begrundet, i det omfang erhververen under alle omstændigheder vil kunne fratrække den opkrævede afgift. Hvis den virksomhed, han overtager, helt eller delvis anvendes til fremstilling af momsfritagne ydelser, ville dette ikke (fuldt ud) være tilfældet. Hvis der endvidere ikke skulle erlægges afgift ved erhvervelsen, kunne erhververen yderligere opnå en uretmæssig konkurrencefordel i forhold til andre erhvervsdrivende, der leverer de samme afgiftsfritagne ydelser. Et andet sådant tilfælde ville foreligge, hvor (hovedsageligt investerings-) goder, for hvilke moms allerede fuldt ud var fratrasket af overdrageren, blev erhvervet af erhververen til en pris uden den residualmoms, der ville have været knyttet til disse goder, hvis de var blevet erhvervet under andre omstændigheder, og hvor erhververen ikke selv havde haft ret til fuldt fradrag (13) .

30. Det var således logisk, at artikel 5, stk. 8, andet punktum, blev tilføjet, således at medlemsstater, der gør brug af muligheden, også kan træffe foranstaltninger for at hindre konkurrencefordrejning i sådanne tilfælde.

31. I dette punktum skal udtrykket »når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person« efter min mening anses for at omfatte tilfælde, hvor modtageren ikke er afgiftspligtig overhovedet. Betingelsen i artikel 9, stk. 2, i den luxembourgske momslov, hvorefter erhververen skal være en afgiftspligtig person, kan derfor anses for at være begrundet i det mindste på dette grundlag, selv om sjette direktivs artikel 5, stk. 8, ikke fastsætter en udtrykkelig betingelse herom – selv om en sådan betingelse også kunne anses for at følge indirekte af bestemmelsens opbygning.

32. Således betragtet inden for rammerne af momsordningen som helhed er formålet ikke, således som de luxembourgske myndigheder lader til at tro, at hindre opkrævning af ikke-fradragsberettiget afgift, men snarere af konkurrencehensyn at forhindre, at visse erhvervsdrivende undgår sådan afgift under omstændigheder, hvor andre erhvervsdrivende skal betale afgift og overvælte den på deres kunder.

B – Hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse

33. I lyset af formålet med artikel 5, stk. 8, således som det er forklaret ovenfor, kan jeg fastlægge bestemmelsens rækkevidde og de former for transaktioner, den gælder for.

34. Det er relativt uproblematisk, når der er tale om en hel overdragelse af en samlet formuemasse. Overdragelsen i den foreliggende sag omfatter virksomheden som helhed, hvilket, således som Kommissionen har påpeget, omfatter en række forskellige elementer. Eksempelvis er det franske begreb »fonds de commerce«, der er anvendt på fakturaen i hovedsagen, blevet defineret i juridiske ordbøger (14) således, at det omfatter såvel materielle ting (såsom anlæg, udstyr og varelagre) som immaterielle ting (såsom lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn eller handelstegn, patenter, varemærker og goodwill). Man kan tilføje forretningshemmeligheder, selskabsoplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv.

35. Det, der binder sådanne elementer sammen, er den omstændighed, at de samlet gør det muligt at udøve en bestemt økonomisk virksomhed eller flere typer af virksomhed, mens hver enkelt isoleret set ville være utilstrækkelig med henblik herpå. Hver især er de byggestenene for en virksomhed, tilsammen udgør de en virksomhed.

36. Det følger efter min mening heraf, at begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« ikke henviser til en eller flere enkelte »byggestene« fra denne liste, men til en kombination heraf, der er tilstrækkelig til at muliggøre en fortsat økonomisk virksomhed, også selv om denne virksomhed alene er en del af en større virksomhed, som den er blevet frakoblet.

37. Dette kan sættes over for en situation, hvor en detailhandlende lukker et af sine salgssteder og overdrager lagret til en anden handlende, eller et serviceselskab, der ophører med leveringen af en bestemt type serviceydelser og afhænder det pågældende udstyr til en konkurrent. Der kan argumenteres for, at sådanne transaktioner falder ind under den bogstavelige betydning af »delvis overdragelse af en samlet formuemasse«, men det samme kunne siges om salg af enhver form for aktiver. I lyset af formålet med artikel 5, stk. 8, forekommer det imidlertid klart, at dette ikke er tilfældet, og at det, der menes, er overdragelse af en selvstændig del af en mere omfattende virksomhed.

38. Det skal også holdes for øje, at artikel 5, stk. 8, er tiltænkt at finde anvendelse, når afgiftsbeløbet ville være ekstraordinært bebyrdende for den pågældende virksomhed. Selv om fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed (15) – »princippet om afgiftens neutralitet« – kræver ordningens funktion sædvanligvis, at de erhvervsdrivende faktisk forudbetaler beløb (opkrævet i forbindelse med deres indgående goder eller tjenesteydelser), som de senere får godtgjort ved at indeholde en del af den moms, der (af deres udgående goder eller tjenesteydelser) betales af kunderne. Sådanne rullende forskud kan være acceptable i et almindeligt handelsforløb, men det er betydeligt mere byrdefuldt for en ny ejer af en virksomhed at skulle forudbetale afgift af hele værdien på en og samme gang.

39. I det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person erhverver individualiserede goder – eksempelvis et varemærke eller en del eller endog hele en virksomheds lagerbeholdning eller udstyr – fra en anden afgiftspligtig person, kan dette anses for en sædvanlig forretningstransaktion eller investering, og forudbetalingen af moms som en sædvanlig del af den erhvervsdrivendes forpligtelser. Når transaktionen imidlertid involverer en hel virksomhed, er der tale om en ekstraordinær begivenhed, hvor særlig behandling kan være begrundet, fordi det afgiftsbeløb, der skal forudbetales for overdragelsen, kan være særligt højt i forhold til den pågældende virksomheds likviditet.

40. Den vurdering, der er sammenfattet i punkt 36 ovenfor, er således, som Kommissionen har gjort gældende, i overensstemmelse med definitioner givet i andre sammenhænge af såvel Domstolen som fællesskabslovgiver. I Commerz-Credit-Bank-dommen (16) definerede Domstolen »del af en virksomhed« som omhandlet i Rådets direktiv 69/335/EØF (17) som »en helhed af formuegenstande og personer, som kan bidrage til gennemførelsen af en bestemt form for virksomhed«. I Rådets direktiv 2001/23/EF (18) defineres »overførsel af en virksomhed eller bedrift eller af en del af en virksomhed eller bedrift« som »overførsel af en økonomisk enhed, der bevarer sin identitet, forstået som en helhed af midler, der er organiseret med henblik på udøvelse af en økonomisk aktivitet, uanset om den er væsentlig eller accessorisk«.

41. Sidstnævnte definition, som allerede fandtes i Rådets direktiv 98/50/EF (19), afspejlede Domstolens dom i Spijkers-sagen (20) og i Redmond Stichting-sagen (21), således forstået, at det afgørende kriterium med henblik på afgørelsen af, om der er tale om en sådan overdragelse, er, om den pågældende enhed bevarer sin identitet, hvilket navnlig må lægges til grund, såfremt driften faktisk fortsættes eller genoptages, og det er nødvendigt, at der med henblik herpå tages hensyn til alle de faktiske omstændigheder omkring overførslen, herunder hvilken form for virksomhed eller bedrift der er tale om, hvorvidt der er sket en overførsel af de fysiske goder, som f.eks. bygninger og løsøre, værdien af de immaterielle goder på tidspunktet for overførslen, hvorvidt den nye indehaver har overtaget størstedelen af arbejdsstyrken, om kundekredsen overføres, samt i hvor høj grad aktiviteterne før og efter overførslen er de samme, og hvor længe disse eventuelt har været indstillet. Alle disse omstændigheder kan dog kun indgå som enkelte elementer i den samlede bedømmelse, der skal foretages.

42. Selv om sådanne definitioner ikke er bindende inden for rammerne af sjette direktiv, er det ønskeligt, at sådanne tilsvarende begreber gives et ensartet indhold inden for hele fællesskabsretten, medmindre der foreligger en særlig grund, der taler for det modsatte resultat.

43. Ovenstående betragtninger kan vejlede den forelæggende ret, når den skal tage stilling til det afgørende spørgsmål om, hvorvidt de aktiver, der blev overdraget fra Zita Modes til Milady,

udgør en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8.

C – Nødvendigheden af at udøve samme virksomhed som overdrageren

44. For det første kan der henvises til, at artikel 5, stk. 8, er affattet i generelle vendinger og ikke opstiller noget krav om den brug, der skal gøres af »hel[e] eller del[e] [...] af en samlet formuemasse« efter overdragelsen. I princippet bør der således ikke læses betingelser ind i bestemmelsen, hvis ikke der er tungtvejende grunde hertil.

45. De luxembourgske afgiftsmyndigheder har gjort gældende, at erhververen nødvendigvis skal fortsætte driften af samme form for virksomhed som overdrageren, fordi han skal anses for at være trådt i overdragerens sted. Grundlaget for dette argument fremgår klarere af visse sprogversioner af artikel 5, stk. 8, end af andre. Mens der i adskillige sprogversioner anvendes et begreb svarende til det engelske »successor« [o.a: i den danske sprogversion »trådt i overdragerens sted«], anvender andre, herunder den franske, der er henvist til i hovedsagen, udtrykket »fortsætter den overdragne [juridiske] person«. Efter afgiftsmyndighedernes opfattelse kan der ikke være tale om fortsættelse af samme juridiske person, hvis ikke den samme form for virksomhed drives videre.

46. Jeg mener ikke, at der i praksis er nogen uoverensstemmelse mellem de to formuleringer. Læst i sammenhæng henviser de helt klar til begrebet universalsuccession, hvorefter en person overtager alle de rettigheder og forpligtelser, der påhviler en anden (her naturligvis begrænset til alle de momsmæssige rettigheder og forpligtelser, der er knyttet til virksomhedsoverdragelsen).

47. Eftersom det forholder sig således, er jeg uenig i afgiftsmyndighedernes opfattelse, i det mindste når den formuleres på en så restriktiv måde, som den forekommer at være blevet det for den forelæggende ret.

48. Således som Kommissionen har anført, følger det for det første klart af ordlyden af artikel 5, stk. 8, at det forhold, at erhververen anses for at være trådt i overdragerens sted, er en følge af, at det antages, at der ikke er sket levering, og ikke en betingelse for at lægge en sådan antagelse til grund.

49. Det gælder for det andet, at selv om overdragelsen ikke i sig selv vil have udløst moms, vil der normalt være blevet betalt (og endnu ikke fratrasket) moms for i det mindste visse dele af den overdragne formuemasse, som vil være indeholdt i overdragelsessummen. Såfremt overdrageren havde beholdt virksomheden, ville han have haft ret til at fratrække denne afgift i overensstemmelse med artikel 17, og efter overdragelsen vil erhververen være i samme position – undergivet samme betingelse om, at de goder eller tjenesteydelser, der blev betalt indgående afgift af, skal anvendes med henblik på afgiftspligtig udgående levering af goder eller tjenesteydelser. Omvendt vil moms, der skyldes af overdrageren, blive erhververens ansvar, der ligeledes vil være den berørte person i forhold til efterfølgende berigtigelser i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 20 for så vidt angår moms erlagt af overdrageren.

50. For at det kan forholde sig således, er det ikke afgørende, at erhververen udøver nøjagtigt samme form for virksomhed som overdrageren. Erhververens stilling vil naturligvis blive påvirket, hvis han overgår fra at levere afgiftspligtige goder eller tjenesteydelser til at levere fritagne sådanne, men ikke i videre omfang end det ville være tilfældet, hvis overdrageren havde foretaget samme skifte uden at overdrage virksomheden. I det omfang, der måtte bestå nogen form for konkurrencefordrejning (22), kan de håndteres ved hjælp af nationale bestemmelser vedtaget i overensstemmelse med artikel 5, stk. 8, andet punktum.

51. Man kan imidlertid stille det spørgsmål, om en medlemsstat kan nøjes med at gøre delvis brug af muligheden i artikel 5, stk. 8, ved at anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse kun foreligger en situation, hvor der ikke er sket levering, såfremt yderligere betingelser er opfyldt – såsom at erhververen skal anvende goderne eller tjenesteydelserne til samme virksomhed som overdrageren – selv om der ikke forekommer at være indført en sådan bestemmelse i den luxembourgske momslov.

52. Artikel 5, stk. 8, giver medlemsstaterne et vist spillerum til at træffe foranstaltninger med henblik på at hindre konkurrencefordrejning i tilfælde, hvor modtageren ikke er en fuldt

afgiftspligtig person. Dette spillerum forekommer imidlertid at være begrænset og omfatter ikke foranstaltninger, der har andre formål end at hindre konkurrencefordrejninger, eller tilfælde, hvor modtageren er en fuldt afgiftspligtig person. En generel bestemmelse om, at erhververen skal udøve samme form for virksomhed som overdrageren, forekommer ikke ved første øjekast at ligge inden for disse rammer.

53. Desuden har Domstolen i mindst en sag anlagt en forholdsvis streng fortolkning, som ikke var meget forskellig fra den foreliggende (23). I medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt C, er medlemsstaterne tillagt et vidt skøn med henblik på at tillade afgiftspligtige personer at vælge at erlægge afgift af sædvanligvis fritagne transaktioner, herunder udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, med henblik på at begrænse rækkevidden af denne valgfrihed og fastsætte bestemmelser for dens udøvelse. Ikke desto mindre fandt Domstolen også i dette tilfælde, at en medlemsstat ikke, når den har tilladt en sådan valgfrihed, kan begrænse omfanget heraf til eksempelvis kun at omfatte jord og ikke bygninger opført herpå. I relation til artikel 5, stk. 8, forekommer det således heller ikke at være muligt for medlemsstaterne at gøre brug af muligheden under andre betingelser end de, der fremgår af bestemmelsens andet punktum. Set ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt forekommer det endnu mindre acceptabelt, at en sådan begrænsning skulle gælde i medfør af simpel administrativ praksis, uden at det fremgår af lovgivningen.

54. Når det er sagt, forudsætter formålet med artikel 5, stk. 8, og begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« fortolket i lyset af dette formål under alle omstændigheder, at en virksomhed er blevet overdraget og fortsat drives som sådan efter overdragelsen.

55. Det tilkommer således den nationale ret at afgøre, om dette er tilfældet. Det er svært at formulere en fællesskabsdefinition med henblik herpå, eftersom graden af sammenlignelighed i et vist omfang kan variere efter forhold, der er særlige for medlemsstaten. Kriterier som de, der blev fastsat af Domstolen i Spijkers-dommen og Redmond Stichting-dommen (24), kan imidlertid være nyttige, og afgørelsen kan efter min mening træffes med henvisning til nationale bestemmelser i overensstemmelse med Domstolens fortolkning. I nærværende sag har Domstolen imidlertid ikke fået oplysning om sådanne nationale bestemmelser.

D – Nødvendigheden af at have administrativ tilladelse til at udøve den pågældende form for virksomhed

56. Med sit tredje spørgsmål ønsker den national ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at erhververen ikke har tilladelse til at udøve den form for økonomisk virksomhed, som han udøver i relation til den overtagne virksomhed, har nogen betydning for anvendelsen af muligheden i sjette direktivs artikel 5, stk. 8.

57. Således som Kommissionen har anført, har Domstolen fastslået, at i modsætning til transaktioner vedrørende goder, som i sig selv er ulovlige, og som aldrig kan bringes lovligt i omsætning, skal der for goder eller tjenesteydelser, som kan konkurrere med lovlige goder eller tjenesteydelser, fortsat erlægges den afgift, der normalt skal erlægges i medfør af fællesskabsreglerne, selv om de selv er ulovlige (25) – eksempelvis på grund af manglende tilladelse. Desuden kan en medlemsstat ikke begrænse omfanget af en momsfrigtagelse således, at den kun finder anvendelse på transaktioner, der er lovlige i henhold til national ret (26).

58. Uanset hvilke andre virkninger, der i medfør af national ret måtte følge af Miladys påstående manglende tilladelse til at udøve den økonomiske virksomhed, der er en nødvendig del af den virksomhed, den erhvervede fra Zita Modes – som der er enighed om ikke involverer noget ulovligt i sig selv – er momssituationen derfor uændret både i relation til overdragelsen af formuemassen som sådan og i alle andre sammenhænge.

V – Forslag til afgørelse

59. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal d'Arrondissement, Luxembourg, således:

»1) Når en medlemsstat har gjort brug af muligheden i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, skal den anlægge den betragtning, at der ikke er sket levering, når der er tale om hel eller delvis

overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i denne bestemmelse, alene med forbehold af de begrænsninger, der er fastsat i nationale bestemmelser med henblik på at hindre konkurrencefordrejninger i de tilfælde, hvor erhververen ikke er en fuldt afgiftspligtig person.

2) For at der kan være tale om en sådan overdragelse, skal de overdragne goder eller tjenesteydelser udgøre en tilstrækkelig enhed, der gør det muligt at fortsætte en økonomisk virksomhed, og denne virksomhed skal udøves af erhververen. Overdragelsen og de omstændigheder, der står i forbindelse hermed, skal vurderes samlet med henblik på at afgøre, om disse betingelser er opfyldt, navnlig under hensyn til de overdragne goder eller tjenesteydelsers art og den grad af kontinuitet eller lighed, der er mellem den virksomhed, der blev udøvet før og efter overdragelsen. I den forbindelse er det ikke nødvendigt, at erhververens virksomhed er den samme som overdragerens.

3) Det er ikke relevant i relation til bestemmelserne om merværdiafgift, om erhververen har en administrativ tilladelse til at udøve sådan virksomhed.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1 (herefter »sjette direktiv«).

3 – I henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 5, finder artikel 5, stk. 8, tilsvarende anvendelse for levering af tjenesteydelser, herunder overdragelsen af et immaterielt gode (artikel 6, stk. 1).

4 – Afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser benævnes sædvanligvis fra leverandørens synspunkt »udgående«, og afgift heraf som »udgående afgift«. Hvis goderne eller tjenesteydelserne anvendes af modtageren med henblik på videre levering af goder eller tjenesteydelser, er de fra hans synsvinkel »indgående«, og afgift heraf benævnes »indgående afgift« (se diskussionen nedenfor i punkt 20 ff.).

5 – Jf. punkt 23 og 29 nedenfor.

6 – . *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber* , Supplement 11/73, s. 10. Det, der nu er artikel 5, stk. 8, første punktum, var artikel 5, stk. 4, i det oprindelige forslag.

7 – Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT, serie I, kapitel 1967, s. 12).

8 – Visse transaktioner i indlandet er fritaget for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, mens artikel 14-16 indeholder bestemmelser om fritagelser i international handel. I hvert fald i forbindelse med handel i indlandet indebærer den omstændighed, at en bestemt transaktion er fritaget, imidlertid ikke, at de forudgående transaktioner i den samme leveringskæde også er fritagne. Tværtimod kan moms erlagt i tidligere led ikke længere godtgøres i form af fradrag, selv når den fritagne levering af goder eller tjenesteydelser bliver en omkostningsdel i en efterfølgende afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, idet begrundelsen i dette tilfælde kan være mere tvivlsom.

9 – Artikel 20, stk. 1, litra b).

10 – Artikel 20, stk. 2.

11 – Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse i sag C-408/98, *Abbey National*, Sml. 2001, I, s. 1361, punkt 23 og 24.

12 – Se www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

13 – Jf. det forklarende memorandum til Rådets beslutning af 12.3.1990 om bemyndigelse af Det Forenede Kongerige til at anvende en foranstaltning, der fraviger bestemmelserne i artikel 5, stk. 8, og artikel 21, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, EFT 1990 L 73, s. 32, citeret i B.J.M. Terra og J. Kajus, *A guide to the Sixth VAT Directive* , IBDF 1993, s. 288.

14 – Se eksempelvis Gérard Cornu (ed.), *Vocabulaire juridique* (2. udg., 1990), Presses universitaires de France, og Raymond Guillien og Jean Vincent (ed.), *Lexique de termes juridiques* (6. udg., 1985), Dalloz.

15 – Jf. eksempelvis *Abbey National-dommen*, nævnt i fodnote 11, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

16 – Sag C-50/91, *Commerz-Credit-Bank*, Sml. 1992 I, s. 5225, præmis 17. Jf. ligeledes mit

forslag til afgørelse i den sag og i sag C-164/90, Muwi Bouwgroep, Sml. 1991 I, s. 6049, navnlig dommens præmis 22 og punkt 18 i forslaget til afgørelse.

17 – Direktiv af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter, EFT serie I, kapitel 1969 (II), s. 405. Jf. artikel 7, stk. 1, litra b).

18 – Direktiv af 12.3.2001 om tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om varetagelse af arbejdstagernes rettigheder i forbindelse med overførsel af virksomheder eller bedrifter eller af dele af virksomheder eller bedrifter (EFT L 82, s. 16). Jf. artikel 1, stk. 1.

19 – Direktiv af 29.6.1998 om ændring af direktiv 77/187/EØF om tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om varetagelse af arbejdstagernes rettigheder i forbindelse med overførsel af virksomheder, bedrifter eller dele af bedrifter (EFT L 201, s. 88). Jf. artikel 1, stk. 1, litra b).

20 – Sag 24/85, Spijkers, Sml. s. 1119, præmis 11-13.

21 – Sag C-29/91, Dr. Sophie Redmond Stichting, Sml. 1992 I, s. 3189, præmis 22-27.

22 – Jf. eksemplerne givet i punkt 29 ovenfor.

23 – Sag C-400/98, Breitsohl, Sml. 2000 I, s. 4321, præmis 43 ff.

24 – Se punkt 41 ovenfor.

25 – Jf. bl.a. sag C-455/98, Salumets, Sml. I, s. 4993, præmis 19-24, samt den i præmis 19 anførte retspraksis. Jf. ligeledes punkt 15-21 i generaladvokat Saggios forslag til afgørelse.

26 – Sag C-349/96, Card Protection Plan, Sml. I, s. 973, præmis 35 og 36.