

|

61990J0060

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 20. JUNI 1991. - POLYSAR INVESTMENTS NETHERLANDS BV MOD INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: GERECHTSHOF ARNHEM - NEDERLANDENE. - FORTOLKNING AF ARTIKLERNE 4 OG 13 B, LITRA D), NR. 5, I DET SJETTE DIREKTIV - AFGIFTSPLIGTIG - ET HOLDINGSSELSKABS VIRKSOMHED. - SAG C-60/90.

Samling af Afgørelser 1991 side I-03111

svensk specialudgave side I-00227

finsk specialudgave side I-00239

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige personer - begreb - holdingselskab der kun har til opgave at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder - ikke omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 4 og 17)

Sammendrag

Artikel 4 i sjette direktiv 77/388/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at et holdingselskab, hvis formaal kun er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder - bortset fra hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager - ikke er merværdiafgiftspligtigt og derfor ikke har ret til fradrag i henhold til direktivets artikel 17. At holdingselskabet hører til en verdensomspændende koncern, der udadtil fremtræder under ét navn, kan ikke tages i betragtning ved afgørelsen af, om holdingselskabet skal anses for at være merværdiafgiftspligtigt.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 30. januar 1990, indgaaet til Domstolen den 12. marts 1990, har Gerechtshof, Arnhem, i medfoer af EOEf-Traktatens artikel 177 forelagt en række praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 4, artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, samt artikel 17 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "sjette direktiv") med henblik paa at faa afklaaret betydningen af begreberne "afgiftspligtig person" og "fradragsret" i direktivets forstand i forbindelse med holdingselskaber.

2 Spoergsmaalene er rejst under en sag, som det nederlandske selskab Polysar Investments Netherlands BV (herefter benaevnt "Polysar BV") har anlagt mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (told- og forbrugsafgiftsmyndigheden), Arnhem, vedroerende en efterfoelgende mervaerdiafgiftsansaettelse over for Polysar BV.

3 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1, 2 og 4 indeholder foelgende bestemmelser:

"1) Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstaendigt og uanset stedet udoever en af de i stk. 2 naevnte former for oekonomisk virksomhed uanset formaalet med eller resultatet af den paagaeldende virksomhed.

2) De former for oekonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder Som oekonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter.

3) ...

4) ... de enkelte medlemsstater [har] mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstaendige, men som finansielt, oekonomisk og organisatorisk er naert knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person".

4 I henhold til artikel 13, punkt B, fritager medlemsstaterne visse transaktioner for mervaerdiafgift, bl.a. de i punkt B, litra d), nr. 5, anfoerte:

"5) Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer, og andre adkomstbeviser, bortset fra:

- varerepraesentativer,

- de i artikel 5, stk. 3, omhandlede rettigheder og adkomstbeviser."

5 I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), indroemmer medlemsstaterne enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af mervaerdiafgift, for saa vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

"... transaktioner, som er fritaget for afgift i medfoer af artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1-5, saafremt aftageren er etableret uden for Faelllesskabet eller saafremt de paagaeldende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udfoeres til et land uden for Faelllesskabet".

6 Det fremgaar af oplysningerne i sagen, at Polysar BV indgaar i den verdensomspændende Polysar-koncern. Polysar BV er indehaver af kapitalandele i forskellige udenlandske selskaber. Det modtager hvert aar udbytte og betaler paa sin side udbytte til det canadiske selskab Polysar Holding Ltd, der er eneanpartshaver i Polysar BV. Polysar BV driver ikke selv erhvervsmaessig virksomhed. Fra den 1. januar 1981 til den 31. december 1985 betalte Polysar BV et naermere bestemt beloeb i mervaerdiavgift for forskellige tjenesteydelser, det modtog. Dette afgiftsbeloeb fik Polysar BV tilbagebetalt. Senere traf told- og forbrugsafgiftsmyndigheden i Arnhem i form af en efterfoelgende afgiftsansaettelse afgoerelse om, at det paagaeldende beloeb skulle betales til myndigheden, idet denne under henvisning til sjette direktiv bestred selskabets ret til at opnaa fradrag for den betalte afgift.

7 Denne afgiftsansaettelse paaklagede Polysar BV, men selskabet fik ikke medhold og anlagde derefter sag ved Gerechtshof, Arnhem. Gerechtshof har udsat sagen og forelagt Domstolen foelgende fire praedjudicielle spoergsmaal.

"1) a) Skal et holdingselskab, som ikke driver anden virksomhed end den, der staar i forbindelse med at eje aktier eller anpartar i datterselskaber, betragtes som en afgiftspligtig person, som omhandlet i artikel 4 og 17 i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter?

b) Saafremt spoergsmaal 1) a) maa besvares benaegtende, bestaar der da afgiftspligt, saafremt holdingselskabet udgoer et led i og en integreret del af en verdensomspændende koncern, som normalt optraeder udadtil under ét navn, nemlig koncernens navn?

2) a) Saafremt et holdingselskab skal anses for at vaere afgiftspligtigt, er den virksomhed, det udoever som saadant, da transaktioner som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, saaledes at disse transaktioner maa betragtes som tjenesteydelser, der er fritaget for omsaetningsafgift, og saaledes at der ikke er fradragsret for den omsaetningsafgift, som tredjemand i denne forbindelse har faktureret selskabet?

b) Saafremt spoergsmaal 2) a) besvares bekræftende, bliver besvarelsen da anderledes, saafremt den koncern, hvortil holdingselskabet hoerer, som saadan efter EF-kriterier udelukkende udfoerer afgiftspligtige ydelser i sjette direktivs forstand?"

8 Vedroerende sagens faktiske omstaendigheder, retsforhandlingernes forloeb samt de for Domstolen indgivne skriftlige indlaeg henvises i oevrigt til retsmoder rapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

Spoergsmaal 1

9 Dette spoergsmaal bestaar af to led. I det vaesentlige gaar det foerste ud paa, om et holdingselskab, som ikke udoever anden virksomhed end den, der er forbundet med indehavselse af aktier eller anpartar i datterselskaber, skal betragtes som mervaerdiavgiftspligtigt, jf. sjette direktivs artikel 4 og 17, mens det andet gaar det ud paa, om det herved har betydning, at selskabet indgaar i en verdensomspændende koncern, der udadtil optraeder under ét navn.

10 Indledningsvis bemaerkes med hensyn til spoergsmaalets foerste led, at sjette direktivs artikel 17 angaar spoergsmaalet om, hvornaar den fradragsret, en mervaerdiavgiftspligtig under visse omstaendigheder har, indtraeder, og i hvilket omfang den kan goeres gaeldende. "Afgiftspligtig person" anvendes i artikel 17 i den forstand, der fremgaar af direktivets artikel 2 og 4. Det maa derfor afgoeres, hvorledes disse artikler skal fortolkes.

11 Endvidere bemærkes, at det fremgaa af sjette direktivs artikel 2 - der indeholder en definition af merværdiafgiftens anvendelsesområde - at det for hver medlemsstat i indlandet kun er virksomhed af økonomisk karakter, der er undergivet afgiften. I henhold til artikel 4, stk. 1, forstås ved "afgiftspligtig person" enhver, der selvstændigt udoever en saadan form for "økonomisk virksomhed". Sidstnævnte begreb defineres i artikel 4, stk. 2, som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaelse af indtægter af en vis varig karakter.

12 Ifølge Domstolens praksis, jf. særlig dom af 4. december 1990 (sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363) er der ved sjette direktivs artikel 4 givet merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde. I samme dom udtalte Domstolen, at begrebet "udnyttelse" i artikel 4, stk. 2, i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om merværdiafgiftssystemets neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnaet varige indtægter af det paagældende gode.

13 Det følger imidlertid ikke af denne praksis, at erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele i sig selv skal betragtes som en - i sjette direktivs forstand - økonomisk virksomhed, som indebaerer, at den, der udoever virksomheden, bliver afgiftspligtig. Det forhold i sig selv, at der besiddes kapitalinteresser i andre virksomheder, er nemlig ikke en udnyttelse af et gode med henblik paa opnaelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en foelge af ejendomsretten til godet.

14 Dette gaelder dog ikke, naar holdingselskabet samtidig med besiddelsen af kapitalinteresserne direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori kapitalinteresserne besiddes, bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalinteressen har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager.

15 Med hensyn til det foerste spoergsmaals andet led bemærkes, at den omstaendighed, at et holdingselskab indgaar i en verdensomspændende koncern, ikke indebaerer, at det mister sin egenskab af ikke at vaere afgiftspligtig, naar dets virksomhed kun bestaar i ren finansiel deltagelse i andre virksomheder. I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, kan nemlig personer, som ganske vist i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er naert knyttet til hinanden, kun betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, naar de er etableret i én og samme medlemsstat.

16 Herefter skal den omstaendighed, at et holdingselskab hoerer til en verdensomspændende koncern, der normalt optraeder udadtil under ét navn, ikke tages i betragtning ved afgørelsen af, om holdingselskabet skal anses for at vaere afgiftspligtig.

17 Spoergsmaal 1 maa herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 4 skal fortolkes saaledes, at et holdingselskab, hvis formaal kun er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder - bortset fra hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager - ikke er merværdiafgiftspligtig og derfor ikke har ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17. At holdingselskabet hoerer til en verdensomspændende koncern, der udadtil optraeder under ét navn, kan ikke tages i betragtning ved afgørelsen af, om holdingselskabet skal anses for at vaere merværdiafgiftspligtig.

Spoergsmaal 2

18 Under hensyn til besvarelsen af spørgsmaal 1 er det ikke paakraevet at besvare spørgsmaal 2.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

19 De udgifter, der er afholdt af den franske og den nederlandske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende de spørgsmaal, der er forelagt af Gerechtshof, Arnhem, ved kendelse af 30. januar 1990, for ret:

Artikel 4 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at et holdingselskab, hvis formaal kun er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder - bortset fra hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager - ikke er merværdiafgiftspligtigt og derfor ikke har ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17. At holdingselskabet hoerer til en verdensomspændende koncern, der udadtil fremtraeder under ét navn, kan ikke tages i betragtning ved afgørelsen af, om holdingselskabet skal anses for at være merværdiafgiftspligtigt.