

|

61995J0080

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 6. februar 1997. - Harnas & Helm CV mod Staatssecretaris van Financiën. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Hoge Raad - Nederlandene. - Moms - Fortolkning af artikel 4, 13 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF - Afgiftspligtig person - Erhvervelse og besiddelse af obligationer. - Sag C-80/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-00745

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - økonomisk virksomhed i den forstand, udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4 - den blotte erhvervelse og besiddelse af obligationer samt modtagelse af afkast deraf - ikke omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 4, stk. 2)

Sammendrag

Artikel 4, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at den blotte erhvervelse til ejendom og den blotte besiddelse af obligationer, som ikke anvendes til nogen anden virksomhedsaktivitet, samt modtagelse af afkast deraf ikke skal anses for økonomisk virksomhed, der indebærer, at den, der udøver saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.

En obligationsindehavers virksomhed kan beskrives som en form for investering, der falder ind under simpel formueforvaltning, og hvis dette udløser et afkast i form af renter, er disse en følge af den blotte besiddelse af obligationer, og kan ikke anses for en modydelse for en transaktion eller økonomisk virksomhed udført af den, der modtager renterne.

Parter

I sag C-80/95,

angaaende en anmodning, som Nederlandenes Høje Raad i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Harnas & Helm CV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnåa en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, og artikel 17, stk. 3, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini (refererende dommer), og dommerne C.N. Kakouris, P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch og H. Ragnemalm,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den nederlandske regering ved kommitteret A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- den franske regering ved kontorchef C. de Salins og ekspeditionssekretær G. Mignot, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B.J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

på grundlag af retsmoder rapporten,

efter at der i retsmodet den 1. oktober 1996 er afgivet mundtlige indlæg af den nederlandske regering ved konsulent M.A. Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af den franske regering ved G. Mignot, og af Kommissionen ved B.J. Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. november 1996,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved dom af 15. marts 1995, indgaaet til Domstolen den 17. marts 1995, har Nederlandenes Høje Raad i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spørgsmål

vedroerende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, og artikel 17, stk. 3, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) med henblik paa en præcisering af begreberne økonomisk virksomhed og fradragsret i nævnte direktivs forstand.

2 Spørgsmaalene er blevet rejst under en retssag mellem kommanditselskabet Harnas & Helm (herefter »Harnas«) og Staatssecretaris van Financiën angaaende en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) rettet til Harnas.

3 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udoever en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formaalet med eller resultatet af den paagaeldende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder ... Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 I henhold til artikel 13, punkt B, fritager medlemsstaterne visse former for virksomhed, herunder:

»d) foelgende transaktioner:

1. ydelse eller formidling af laan samt forvaltning af laan ved den person, som har ydet laanene

...

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 ...«

5 Ifoelge sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), indroemmer medlemsstaterne enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af moms, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1-5, saafremt aftageren er etableret uden for Faellesskabet, eller saafremt de paagaeldende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til udfoersel til et land uden for Faellesskabet.

6 Det fremgaar af sagens akter, at Harnas, der har hjemsted i Amsterdam, i perioden 1. januar 1987 til og med 1. marts 1991 var indehaver af aktier og obligationer udstedt af offentlige myndigheder og virksomheder i De Forenede Stater og Canada. Harnas modtog udbytte eller renter af disse vaerdipapirer.

7 I 1984 ydede Harnas et laan til All American Metals, som blev tilbagebetalt den 16. april 1987. Den 1. juli 1992 ydede Harnas et laan til en anden laantager, nemlig Opticast International Corporation. Harnas fradrog den fakturerede moms af disse transaktioner i sin momsangivelse.

8 De nederlandske skattemyndigheder ved belastingsinspecteur var af den opfattelse, at Harnas fra den 17. april 1987 ikke kunne anses for erhvervsdrivende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 7 i Wet op de omzetbelasting 1968 (den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968), og udstedte derfor en efteropkrævningsafgoerelse med hensyn til den moms, som sagsoegeren i hovedsagen havde fradraget i perioden 17. april 1987 til og med 1. marts 1991, i alt

9 *Gerechtshof, Amsterdam, gav ikke Harnas medhold i den sag, som selskabet havde anlagt til proevelse af denne afgoerelse; som begrundelse herfor anfoerte retten, at selskabet i den periode, som efteropkraevningen vedroerer, ikke havde udoevet oekonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, og at selskabet saaledes ikke kan anses for afgiftspligtig person efter artikel 4, stk. 1. Gerechtshof fandt, at erhvervelse af obligationer heller ikke udgoer ydelse af kredit i sjette direktivs forstand. Retten fandt, at der med udstedelsen af et obligationslaan skabes et vaerdipapir med rettigheder, der kan fremkalde interesse paa de finansielle markeder, selv om ydelsen af obligationslaanet samtidig opfylder debtors finansieringsbehov.*

10 *Harnas har anlagt sag ved Hoge Raad til proevelse af denne afgoerelse; Hoge Raad har besluttet at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende spoergsmaal:*

»1) *Skal den blotte erhvervelse til ejendom og den blotte besiddelse af obligationer - skyldbeviser i form af omsaetningspapirer - som ikke anvendes til nogen anden virksomhedsaktivitet, samt modtagelse af afkast deraf anses for oekonomisk virksomhed i sjette direktivs artikel 4, stk. 2's forstand?*

2) *Saaframt dette spoergsmaal besvares bekræftende, skal saadan virksomhed da anses for transaktioner i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1 eller 5, der - for saa vidt de vedroerer obligationer, som er udstedt af en person, der er etableret uden for Faelleskabet - i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), giver ret til fradrag af den indgaaende afgift, som paahviler besiddelse og forvaltning af obligationer?*

3) *Saaframt det andet spoergsmaal besvares bekræftende, kan den indgaaende afgift, som er faktureret en afgiftspligtig person - saafremt denne person udoever den i de foregaaende spoergsmaal naevnte virksomhed og derudover er indehaver af aktier, som ifoelge Domstolens dom af 22. juni 1993 i sag C-333/91 (Sofitam) falder uden for omsaetningsafgiftens anvendelsesomraade - fradrages fuldt ud, eller er den indgaaende afgift, som vedroerer aktiebesiddelsen, udelukket fra fradrag?*

4) *Saaframt det foregaaende spoergsmaal besvares paa sidstnaevnte maade, paa hvilket grundlag skal det beloeb, som er udelukket fra fradrag, da beregnes?»*

Det foerste spoergsmaal

11 *Med det foerste spoergsmaal oensker den forelaeggende ret reelt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 2, skal fortolkes saaledes, at den blotte erhvervelse til ejendom og den blotte besiddelse af obligationer, som ikke anvendes til nogen virksomhedsaktivitet, samt modtagelse af afkast deraf skal anses for oekonomisk virksomhed, der indebaerer, at den, der udoever saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.*

12 *Det bemaerkes indledningsvis, at begrebet oekonomisk virksomhed ifoelge sjette direktivs artikel 4, stk. 2, bl.a. indbefatter transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter.*

13 *Dernaest bemaerkes, saaledes som Domstolen flere gange har fastslaaet (jf. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, praemis 17), at der ved det sjette direktivs artikel 4 er givet mervaerdiavgiften et meget vidt anvendelsesomraade, som omfatter alle former for oekonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.*

14 *Det fremgaar endvidere af Domstolens praksis, at begrebet »udnyttelse« i artikel 4, stk. 2's forstand, i overensstemmelse med de krav, der foelger af princippet om det faelles*

merværdiafgiftssystemets neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnaaet varige indtægter af det paagældende gode (Van Tiem-dommen, a.st., præmis 18).

15 Domstolen har dog ligeledes fremhævet, at erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele ikke skal betragtes som en - i sjette direktivs forstand - økonomisk virksomhed, som indebaerer, at den, der udoever virksomheden, bliver afgiftspligtig (jf. dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 13). Det forhold i sig selv, at der besiddes kapitalinteresser i andre virksomheder, er ikke en udnyttelse af et gode med henblik paa opnaaelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en foelge af ejendomsretten til godet (jf. ligeledes dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis 12).

16 Det er ganske vist muligt, at de transaktioner, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, henhoerer under anvendelsesområdet for merværdiafgift, naar de foretages inden for rammerne af en kommerciel fondshandelsvirksomhed for at gennemfoere et direkte eller indirekte indgreb i administrationen i de virksomheder, hvori der besiddes en kapitalinteresse, eller

ligger i direkte, permanent og noedvendig forlaengelse af den afgiftspligtige virksomhed (jf. dommene i Polysar Investments Netherlands-sagen, a.st., præmis 14, dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 35, og af 11.7.1996, sag C-306/94, Régie dauphinoise, Sml. I, s. 3695, præmis 18).

17 Den franske regering har imidlertid gjort gældende, at der boer sondres mellem henholdsvis erhvervelse og besiddelse af aktier, som var genstand for Polysar Investments Netherlands-sagen, a.st., og erhvervelse og besiddelse af obligationer, som er genstand for hovedsagen.

18 Det skal hertil bemærkes - som anfoert af den nederlandske regering - at en obligationsindehavers virksomhed kan beskrives som en form for investering, der ikke overskrider, hvad der er omfattet af simpel formueforvaltning. Afkastet af obligationerne er en simpel foelge af besiddelsen, som giver ret til renteudbetalinger. Herefter kan de oppebaarne renter ikke anses for en modydelse for en transaktion eller økonomisk virksomhed udfoert af obligationsindehaveren, eftersom de er en simpel foelge af besiddelsen af obligationerne.

19 Der bestaar derfor ingen begrundelse for at behandle besiddelse af obligationer anderledes end besiddelse af selskabsandele. Dette er aarsagen til, at saavel aktier som obligationer i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, er opregnet som henhoerende under en fritagelse.

20 Det foerste spoergsmaal skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 2, skal fortolkes saaledes, at den blotte erhvervelse til ejendom og den blotte besiddelse af obligationer, som ikke anvendes til nogen anden virksomhedsaktivitet, samt modtagelse af afkast deraf ikke skal anses for økonomisk virksomhed, der indebaerer, at den, der udoever saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.

21 Naar henses til besvarelsen af det foerste spoergsmaal er det ufornoedent at besvare de oevrige praejudicielle spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

22 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske og den franske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da

sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Høje Raad ved dom af 15. marts 1995, for ret:

Artikel 4, stk. 2, 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 den blotte erhvervelse til ejendom og den blotte besiddelse af obligationer, som ikke anvendes til nogen anden virksomhedsaktivitet, samt modtagelse af afkast deraf ikke skal anses for økonomisk virksomhed, der indebærer, at den, der udoever saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.