

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 udoever saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.

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

Parter

I sag C-80/95,

angaaende en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Harnas & Helm CV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse 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 omsaetningsafgifter - Det faelles 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

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

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

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

- Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved B.J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 1. oktober 1996 er afgivet mundtlige indlaeg 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 afgoerelse den 7. november 1996,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved dom af 15. marts 1995, indgaaet til Domstolen den 17. marts 1995, har Nederlandenes Hoge Raad i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt en række praejudicielle spoergsmaal

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 Spoergsmaalene 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 selvstaendigt 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 indtaegter 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 værdipapirer.

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 proeveelse af denne afgørelse; som begrundelse herfor anførte retten, at selskabet i den periode, som efteropkrævningen vedrører, ikke havde udøvet økonomisk 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 udgør ydelse af kredit i sjette direktivs forstand. Retten fandt, at der med udstedelsen af et obligationslaan skabes et værdipapir med rettigheder, der kan fremkalde interesse på de finansielle markeder, selv om ydelsen af obligationslaanet samtidig opfylder debitors finansieringsbehov.*

10 *Harnas har anlagt sag ved Høje Raad til proeveelse af denne afgørelse; Høje Raad har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:*

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

2) *Saaframt dette spørgsmål 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 vedrører obligationer, som er udstedt af en person, der er etableret uden for Fællesskabet - i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), giver ret til fradrag af den indgående afgift, som påhviler besiddelse og forvaltning af obligationer?*

3) *Saaframt det andet spørgsmål besvares bekræftende, kan den indgående afgift, som er faktureret en afgiftspligtig person - saaframt denne person udøver den i de foregående spørgsmål nævnte virksomhed og derudover er indehaver af aktier, som ifølge Domstolens dom af 22. juni 1993 i sag C-333/91 (Sofitam) falder uden for omsætningsafgiftens anvendelsesområde - fradrages fuldt ud, eller er den indgående afgift, som vedrører aktiebesiddelsen, udelukket fra fradrag?*

4) *Saaframt det foregående spørgsmål besvares på sidstnævnte måde, på hvilket grundlag skal det beløb, som er udelukket fra fradrag, da beregnes?»*

Det første spørgsmål

11 *Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende 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 økonomisk virksomhed, der indebærer, at den, der udøver saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.*

12 *Det bemærkes indledningsvis, at begrebet økonomisk virksomhed ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 2, bl.a. indbefatter transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.*

13 *Dernæst bemærkes, saaledes som Domstolen flere gange har fastslået (jf. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17), at der ved det sjette direktivs artikel 4 er givet merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde, som omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.*

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

merværdiafgiftssystems neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnået varige indtægter af det pågældende 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 indebærer, 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 på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge 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 gennemføre et direkte eller indirekte indgreb i administrationen i de virksomheder, hvori der besiddes en kapitalinteresse, eller

ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse 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 anført 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 følge af besiddelsen, som giver ret til renteudbetalinger. Herefter kan de oppebaarne renter ikke anses for en modydelse for en transaktion eller økonomisk virksomhed udført af obligationsindehaveren, eftersom de er en simpel følge af besiddelsen af obligationerne.

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

20 Det første spørgsmål 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 indebærer, at den, der udoever saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.

21 Naar henses til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornoedent at besvare de øvrige præjudicielle spørgsmål.

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 indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da

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

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Nederlandenes Hoge 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 omsaetningsafgifter - Det faelles 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 oekonomisk virksomhed, der indebaerer, at den, der udoever saadanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.