

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

21. februar 2013 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 17, stk. 2, litra a) – retten til at fradrage indgående afgift – nødvendigheden af, at der findes en direkte og umiddelbar tilknytning mellem den indgående transaktion og en afgiftspligtig udgående transaktion – kriterium for fastlæggelse af denne forbindelse – advokatbistand leveret i forbindelse med en straffesag om bestikkelse mod direktøren og hovedanpartshaveren i et anpartsselskab«

I sag C-104/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 22. december 2011, indgået til Domstolen den 29. februar 2012, i sagen:

Finanzamt Köln-Nord

mod

Wolfram Becker

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: V. Trstenjak

justitssekretær: A. Calot Escobar

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved B.-R. Killmann og C. Soulay, som befuldmægtigede

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20.

december 2001 (EUT L 15, s. 24, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Finanzamt Köln-Nord (herefter »Finanzamt«) og Wolfram Becker vedrørende retten til fradrag for den af Wolfram Becker betalte indgående merværdiafgift (herefter »moms«) for advokatsalæret i forbindelse med en straffesag, som han havde været genstand for i sin egenskab af direktør og hovedanpartshaver i et anpartsselskab.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved direktivets artikel 28f, bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret ham af en anden afgiftspligtig person.«

4 Sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), bestemmer:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.«

5 I henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), femte led, som affattet ved direktivets artikel 28h, skal de fakturaer, der udstedes på grundlag af dette direktiv, med henblik på momsen indeholde den afgiftspligtige persons og dennes kundes fulde navn og adresse.

Tysk ret

6 I henhold til artikel 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz 2005 (momsloven af 2005, BGBl. 2005 I, s. 386, herefter »UStG«) kan den erhvervsdrivende som indgående afgifter fradrage de afgifter, der ifølge loven påhviler ham for ydelser, som er blevet udført for hans virksomhed af en anden erhvervsdrivende.

7 I henhold til UStG's artikel 15, stk. 2, første punktum, nr. 1, kan der ikke fratrækkes moms for ydelser, som den erhvervsdrivende anvender til afgiftsfrie transaktioner.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for hovedsagen, var Wolfram Becker ejer af en enkeltmandsvirksomhed og majoritetsdeltager i A-GmbH (herefter »A«), et anpartsselskab i henhold til tysk ret. Wolfram Becker og X var direktører i A-GmbH, hvis formål bestod i at udføre momspligtige bygge- og anlægsarbejder mod vederlag. P, der var prokurist i A, blev senere ligeledes direktør for dette selskab.

9 Wolfram Becker og A havde indgået en såkaldt »Organschaftvertrag« (aftale om sambeskatning) i UStG's forstand. Wolfram Becker og A behandles derfor som én afgiftspligtig person, idet Wolfram Becker – som såkaldt »Organträger« (den dominerende virksomhed i et Organschaft) – bærer de skatteretlige forpligtelser, der hidrører fra virksomhedsgruppen

bestående af hans enkeltmandsvirksomhed og A.

10 Efter at A havde fået en byggeordre og udført denne afgiftspligtigt mod et vederlag, iværksatte den kompetente anklagemyndighed en strafferetlig efterforskning over for Wolfram Becker og P. A var mistænkt for før indgåelse af kontrakten at have fået fortrolige oplysninger vedrørende de tilbud, som konkurrerende virksomheder havde fremsat, og for således at have kunnet afgive det mest fordelagtige tilbud. For at få fat i disse oplysninger var der foretaget betalinger, som ud fra et strafferetligt synspunkt måtte bedømmes som henholdsvis bestikkelse og medvirken for så vidt angår Wolfram Becker og P samt som modtagelse af bestikkelse for modtageren af disse betalinger.

11 Den straffesag, der blev rejst mod Wolfram Becker og P, blev i medfør af den tyske strafferetsplejelov indstillet mod betaling af nogle forligsbeløb.

12 Under den strafferetlige efterforskning blev Wolfram Becker og P repræsenteret af hver sin advokat. Ifølge nævnte advokaters salæraftaler var Wolfram Beckers advokats klienter Wolfram Becker og A, mens P's advokats klienter var P og A. Begge aftaler var på klienternes side kun forsynet med A's underskrift og firmastempel, repræsenteret af Wolfram Becker og P i deres egenskab af direktører.

13 Advokaterne havde udstedt deres fakturaer til A. For nævnte fakturaer fratrak Wolfram Becker – som »Organträger« for A – momsen for det omtvistede år 2005.

14 Som det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, fandt Finanzamt, at den omhandlede moms ikke kunne fradrages, og udstedte derfor en efteropkrævning til Wolfram Becker. Da sidstnævntes klage til Finanzamt blev afvist, indbragte Wolfram Becker sagen for Finanzgericht Köln, som gav ham medhold.

15 Bundesfinanzhof, for hvilken Finanzamt indbragte sagen ved en »revisionsappel«, bemærker i forelæggelsesafgørelsen, at udøvelse af fradragsretten ifølge Domstolens praksis forudsætter, at der foreligger en direkte tilknytning mellem de indgående transaktioner og de udgående transaktioner. Finanzamt er imidlertid i tvivl om, hvorvidt eksistensen af en sådan tilknytning afhænger af den modtagne ydelses objektive indhold eller derimod af årsagen til erhvervelse af denne ydelse.

16 For det første fremgår det af Domstolens praksis, at det med hensyn til bestemmelsen af den direkte og umiddelbare tilknytning kommer an på både objektive forhold (dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 32) og den pågældende transaktions objektive karakter (dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24). I den foreliggende sag må det konstateres, at advokatydelse i hovedsagen efter dens objektive karakter havde direkte og umiddelbart til formål at beskytte de to sigtedes private interesser. Desuden var den strafferetlige forfølgning kun rettet mod dem personligt og ikke mod A, skønt en forfølgning ligeledes over for sidstnævnte ville have været juridisk mulig.

17 For det andet har Domstolen fastslået, at det ligeledes skal undersøges, hvorvidt den købte ydelse udelukkende er opstået på baggrund af den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (dom af 8.2.2007, sag C-435/05, Investrand, Sml. I, s. 1315, præmis 33). Dette gør sig gældende i hovedsagen, da de omhandlede ydelser ikke ville have været erlagt af de pågældende to advokater uden A's afgiftspligtige omsætning. Det må således antages, at nævnte ydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til A's samlede økonomiske virksomhed. I en sådan situation har Wolfram Becker som »Organträger« for A ret til fradrag for den betalte indgåede moms.

18 Henset til disse betragtninger har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at

forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Lader den direkte og umiddelbare tilknytning, som i Domstolens praksis er blevet anset for afgørende ved fortolkningen af begrebet »i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner« som anvendt i [sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a)], sig bestemme

– efter det objektive indhold i den ydelse, som den afgiftspligtige person har købt (her: en forsvarsadvokats virksomhed for at forhindre, at en fysisk person bliver domfældt) eller

– efter den årsag, der har fremkaldt den købte ydelse (her: den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, ved hvilken der angiveligt var begået en strafbar handling af en fysisk person)?

2) Såfremt det kommer an på årsagen: Har en afgiftspligtig person, der sammen med en ansat har bestilt en ydelse, i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), ret til at fradrage momsen i fuldt omfang eller kun delvist, og hvilke krav stilles der, når en ydelse købes af flere modtagere, til fakturaudstedelse i henhold til [sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), femte led]?«

De præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med henblik på at besvare det første spørgsmål bemærkes først, som Domstolen allerede har fastslået, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (jf. Midland Bank-dommen, præmis 24, og dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 26, samt Investrand-dommen, præmis 23). Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. Midland Bank-dommen, præmis 30, og Abbey National-dommen, præmis 28).

20 Den afgiftspligtige har imidlertid ligeledes ret til fradrag, når de i sagen omhandlede udgifter indgår i den pågældendes generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning bl.a. Midland Bank-dommen, præmis 31, og dom af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 36).

21 Dernæst bemærkes, at Domstolen hvad angår indholdet af den »direkte og umiddelbare tilknytning«, der skal foreligge mellem en indgående transaktion og en udgående transaktion, har fastslået, at det ikke er realistisk at søge at give en mere præcis formulering på dette punkt. Når henses til, hvor forskellige transaktioner i handel og erhverv er, er det umuligt at give et mere præcist svar på, hvorledes man i alle disse tilfælde skal fastlægge den forbindelse, der skal foreligge mellem de indgående transaktioner og dem, der foretages udgående, for at den indgående moms kan fratrækkes (jf. i denne retning Midland Bank-dommen, præmis 25).

22 Endelig fremgår det af retspraksis, at det i forbindelse med anvendelsen af kriteriet om en direkte tilknytning, som påhviler skattemyndighederne og de nationale retter, tilkommer disse at tage alle de omstændigheder, hvorunder de pågældende transaktioner er blevet gennemført, i betragtning (jf. i denne retning Midland Bank-dommen, præmis 25) og kun at tage hensyn til de

transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed.

23 Forpligtelsen til kun at tage hensyn til det objektive indhold af den pågældende transaktion stemmer bedre overens med det tilsigtede formål med det fælles momssystem, som er at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med anvendelsen af nævnte moms (jf. i denne retning BLP Group-dommen, præmis 24, samt dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33, og af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 47).

24 Domstolen har desuden fastslået, at det ligeledes er i forhold til deres objektive indhold, at det skal afgøres, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de anvendte goder eller tjenesteydelser og en afgiftspligtig udgående transaktion, eller undtagelsesvis en afgiftspligtig transaktion, der er gennemført i et tidligere led (jf. i denne retning Midland Bank-dommen, præmis 32, og analogt hvad angår de forhold, der skal tages i betragtning for at godtgøre den afgiftspligtiges erklærede hensigt om at henføre et specifikt gode til en momspligtig transaktion, dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 24).

25 Den fortolkning, hvorefter der for at afgøre, hvorvidt der i henhold til ovennævnte retspraksis foreligger en »direkte og umiddelbar tilknytning« mellem en given transaktion og den samlede afgiftspligtige virksomhed, skal tages hensyn til de objektive forhold ved de erhvervede goder eller tjenesteydelser, svækkes ikke af den omstændighed, at Domstolen i Investrand-dommens præmis 33 og 36 i det væsentlige fandt, at eftersom det at drive afgiftspligtig virksomhed ikke udgør den eneste grund til afholdelsen af visse omkostninger og udgifter, kunne disse omkostninger og udgifter ikke anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed.

26 Som det følger af Investrand-dommens præmis 25-34, var det på baggrund af alle de omstændigheder, som transaktionerne i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, var foregået under, og navnlig de faktiske forhold, der fremgik af de for Retten fremlagte sagsakter, at Domstolen for det første fastslog, at Investrand BV ikke havde foretaget nogen specifikke momspligtige udgående transaktioner, som havde medført de i hovedsagen omhandlede udgifter. Domstolen fandt for det andet, at da Investrand BV ikke havde godtgjort, at selskabet ikke ville have afholdt disse udgifter, såfremt det ikke havde drevet momspligtig virksomhed, kunne disse ikke betragtes som værende afholdt til brug for den samlede afgiftspligtige virksomhed.

27 Det var kun, fordi Domstolen inden for rammerne af den gennemgang, som den foretog, tog hensyn til det objektive indhold af de pågældende transaktioner, at den i Investrand-dommens præmis 34 kunne fastslå, at Investrand BV befandt sig i samme situation som en privat aktionær, og at den kunne konkludere, at disse transaktioner ikke kunne anses for omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde.

28 Det bemærkes i den forbindelse, at Domstolen i Investrand-dommen ikke udelukkede, at de omhandlede transaktioner, henset til deres indhold, i et andet tilfælde kunne være tilknyttet til en afgiftspligtig økonomisk virksomhed. Som det i det væsentlige fremgår af Investrad-dommens præmis 33, henviste Domstolen udelukkende til, at Investrand BV, selv om selskabet ikke udøvede afgiftspligtig virksomhed, ikke desto mindre havde afholdt de pågældende udgifter, hvorfor disse ikke kunne anses for værende afholdt på baggrund af dette selskabs afgiftspligtige virksomhed.

29 Under disse omstændigheder udelukker den omstændighed, at fastlæggelsen af den direkte og umiddelbare tilknytning mellem en tjenesteydelse og den samlede afgiftspligtige økonomiske virksomhed skal foretages ud fra det objektive indhold af denne tjenesteydelse, således som den tyske regering har gjort gældende, ikke, at der ligeledes kan tages hensyn til eneårsagen til den omhandlede transaktion, idet eneårsagen må anses for at udgøre et kriterium for fastlæggelsen af

det objektive indhold. Så snart det er fastslået, at en transaktion ikke er blevet udført til brug for en afgiftspligtig persons afgiftspligtige virksomhed, kan denne transaktion ikke anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed i henhold til Domstolens praksis, selv om denne transaktion i betragtning af sit objektive indhold kan pålægges moms.

30 I den foreliggende sag havde de i hovedsagen omhandlede advokatydelser ifølge det af den forelæggende ret oplyste for det første direkte og umiddelbart til formål at beskytte de private interesser for to personer, der var sigtet for overtrædelser, der skyldtes deres personlige adfærd. Som det allerede er anført i nærværende doms præmis 16, var den strafferetlige forfølgning desuden kun rettet mod de sigtede personligt og ikke mod A, skønt en forfølgning ligeledes over for sidstnævnte ville have været juridisk mulig. Den forelæggende ret konkluderer med rette, at udgifterne til disse ydelser i betragtning af deres objektive indhold ikke kan anses for værende afholdt til brug for A's samlede afgiftspligtige virksomhed.

31 Den forelæggende ret bemærker for det andet, at der, for så vidt som ydelserne ikke ville have været erlagt af de to advokater, hvis A ikke havde udøvet en virksomhed, der gav anledning til en afgiftspligtig omsætning, foreligger en årsagsforbindelse mellem udgifterne til disse ydelser og A's samlede afgiftspligtige økonomiske virksomhed. Det må imidlertid fastslås, at denne årsagsforbindelse ikke kan anses for at udgøre en direkte og umiddelbar tilknytning i henhold til Domstolens praksis. Som den forelæggende ret selv bemærker, foreligger der ikke nogen retlig forbindelse mellem strafforfølgningen og A, hvorfor disse ydelser skal anses for værende leveret helt uden for A's afgiftspligtige virksomhed.

32 Det skal i den henseende tilføjes, at den omstændighed, at et selskab som det i hovedsagen foreliggende i henhold til de nationale civilretlige bestemmelser er forpligtet til at afholde udgifterne til forsvar af dets organers interesser i straffesager, ikke er relevant for fortolkningen og anvendelsen af bestemmelserne om det fælles momssystem. I forhold til den objektive momsordning, der indføres med dette system, er det alene den objektive sammenhæng mellem de leverede ydelser og den afgiftspligtige persons afgiftspligtige økonomiske virksomhed, der er afgørende (jf. i denne retning dom af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Sml. I, s. 13805, præmis 54), da det ellers ville bringe den ensartede anvendelse af EU-retten på området alvorligt i fare.

33 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at hvorvidt der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en given transaktion og den afgiftspligtige persons samlede virksomhed med henblik på at afgøre, om denne har anvendt goder og tjenesteydelser »i forbindelse med [sine] afgiftspligtige transaktioner« som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), afhænger af det objektive indhold af det gode eller den ydelse, som denne afgiftspligtige person har erhvervet. I den foreliggende sag giver advokatydelserne, som har til formål at afværge strafferetlige sanktioner mod fysiske personer, der er direktører i et afgiftspligtigt selskab, ikke dette selskab ret til som indgående afgift at fradrage den moms, der er betalt for de leverede ydelser.

Det andet spørgsmål

34 Henset til svaret på det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Hvorvidt der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en given transaktion og den afgiftspligtige persons samlede virksomhed med henblik på at afgøre, om denne har anvendt goder og tjenesteydelser »i forbindelse med [sine] afgiftspligtige transaktioner« som omhandlet i artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001, afhænger af det objektive indhold af det gode eller den ydelse, som denne afgiftspligtige person har erhvervet.

I den foreliggende sag giver advokatydelserne, som har til formål at afværge strafferetlige sanktioner mod fysiske personer, der er direktører i et afgiftspligtigt selskab, ikke dette selskab ret til som indgående afgift at fradrage den merværdiafgift, der er betalt for de leverede ydelser.

Underskrifter

* Processprog: tysk.