DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
20. juni 1991 *

I sag C-60/90,

angående en anmodning, som Gerechtshof, Arnhem, i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Polysar Investments Netherlands BV

mod

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4 og artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, samt artikel 17 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),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G. F. Mancini, og dommerne T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler og P. J. G. Kapteyn,

generaladvokat: W. Van Gerven
justitssekretær: assisterende justitssekretær J. A. Pompe,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Polysar BV ved belastingsadviseur N. R. Jansen,

* Processprog: nederlandsk.

— den nederlandske regering ved secretaris-generaal B. R. Bot, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget,

— den franske regering ved sous-directeur des affaires juridiques Philippe Pouzoulet, som befuldmægtiget, bistået af secrétaire adjoint pricipal des affaires étrangères Géraud de Bergues, som assisterende befuldmægtiget,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Johannes Føns Buhl og Berend Jan Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 5. marts 1991 er afgivet mundtlige indlæg af Polysar BV, den nederlandske regering ved T. Heukels, som befuldmægtiget, og Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. april 1991,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 30. januar 1990, indgået til Domstolen den 12. marts 1990, har Gerechtshof, Arnhem, i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, samt artikel 17 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, herefter benævnt »sjette direktiv«) med henblik på at få afklaret betydningen af begreberne »afgiftspligtig person« og »fradragsret« i direktivets forstand i forbindelse med holdingselskaber.

2 Spørgsmålene er rejst under en sag, som det nederlandske selskab Polysar Investments Netherlands BV (herefter benævnt »Polysar BV«) har anlagt mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (told- og forbrugsafgiftsmyndigheden), Arnhem, vedrørende en efterfølgende merværdiafgiftsansættelse over for Polysar BV.

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

»1) Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende 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 blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter 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 selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person«.

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

»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:

— varerepræsentativer,

— de i artikel 5, stk. 3, omhandlede rettigheder og adkomstbeviser.«

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

»... transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1-5, såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet«.

6 Det fremgår af oplysningerne i sagen, at Polysar BV indgår i den verdensomspændende Polysar-koncern. Polysar BV er indehaver af kapitalandele i forskellige udenlandske selskaber. Det modtager hvert år udbytte og betaler på sin side udbytte til det canadiske selskab Polysar Holding Ltd, der er eneanpartshaver i Polysar BV. Polysar BV driver ikke selv erhvervsmæssig virksomhed. Fra den 1. januar 1981 til den 31. december 1985 betalte Polysar BV et nærmere bestemt beløb i merværdiafgift for forskellige tjenesteydelser, det modtog. Dette afgiftsbeløb fik Polysar BV tilbagebetalt. Senere traf told- og forbrugsafgiftsmyndigheden i Arnhem i form af en efterfølgende afgiftsansættelse afgørelse om, at det pågældende beløb skulle betales til myndigheden, idet denne under henvisning til sjette direktiv bestred selskabets ret til at opnå fradrag for den betalte afgift.

7 Denne afgiftsansættelse påklagede Polysar BV, men selskabet fik ikke medhold og anlagde derefter sag ved Gerechtshof, Arnhem. Gerechtshof har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende fire præjudicielle spørgsmål.

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

b) Såfremt spørgsmål 1) a) må besvares benægtende, består der da afgiftspligt, såfremt holdingselskabet udgør et led i og en integreret del af en verdensomspændende koncern, som normalt optræder udadtil under ét navn, nemlig koncernens navn?

2) a) Såfremt et holdingselskab skal anses for at være afgiftspligtigt, er den virksomhed, det udøver som sådant, da transaktioner som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, således at disse transaktioner må

betragtes som tjenesteydelser, der er fritaget for omsætningsafgift, og således at der ikke er fradragsret for den omsætningsafgift, som tredjemand i denne forbindelse har faktureret selskabet?

b) Såfremt spørgsmål 2) a) besvares bekræftende, bliver besvarelsen da anderledes, såfremt den koncern, hvortil holdingselskabet hører, som sådan efter EF-kriterier udelukkende udfører afgiftspligtige ydelser i sjette direktivs forstand?«

8 Vedrørende sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de for Domstolen indgivne skriftlige indlæg henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Spørgsmål 1

9 Dette spørgsmål består af to led. I det væsentlige går det første ud på, om et holdingselskab, som ikke udøver anden virksomhed end den, der er forbundet med indehavelse af aktier eller anparter i datterselskaber, skal betragtes som merværdiafgiftspligtigt, jf. sjette direktivs artikel 4 og 17, mens det andet går det ud på, om det herved har betydning, at selskabet indgår i en verdensomspændende koncern, der udadtil optræder under ét navn.

10 Indledningsvis bemærkes med hensyn til spørgsmålets første led, at sjette direktivs artikel 17 angår spørgsmålet om, hvornår den fradragsret, en merværdiafgiftspligtig under visse omstændigheder har, indtræder, og i hvilket omfang den kan gøres gældende. »Afgiftspligtig person« anvendes i artikel 17 i den forstand, der fremgår af direktivets artikel 2 og 4. Det må derfor afgøres, hvorledes disse artikler skal fortolkes.

11 Endvidere bemærkes, at det fremgår af sjette direktivs artikel 2 — der indeholder en definition af merværdiafgiftens anvendelsesområde — at det for hver medlems-

stat 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 udøver en sådan 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 på opnåelse 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 opnået varige indtægter af det pågældende 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 indebærer, at den, der udøver 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 på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet.

14 Dette gælder dog ikke, når 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 første spørgsmåls andet led bemærkes, at den omstændighed, at et holdingselskab indgår i en verdensomspændende koncern, ikke indebærer, at det mister sin egenskab af ikke at være afgiftspligtigt, når dets virksomhed kun består 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 nært knyttet til hinanden, kun betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, når de er etableret i én og samme medlemsstat.

16 Herefter skal den omstændighed, at et holdingselskab hører til en verdensomspændende koncern, der normalt optræder udadtil under ét navn, ikke tages i betragtning ved afgørelsen af, om holdingselskabet skal anses for at være afgiftspligtigt.

17 Spørgsmål 1 må herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 4 skal fortolkes således, at et holdingselskab, hvis formål 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 hører til en verdensomspændende koncern, der udadtil optræder under ét navn, kan ikke tages i betragtning ved afgørelsen af, om holdingselskabet skal anses for at være merværdiafgiftspligtigt.

Spørgsmål 2

18 Under hensyn til besvarelsen af spørgsmål 1 er det ikke påkrævet at besvare spørgsmål 2.

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 Dom-

stolen, 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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

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

Artikel 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et holdingselskab, hvis formål 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 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.

Mancini O'Higgins

Kakouris Schockweiler Kapteyn

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. juni 1991

J.-G Giraud
Justitssekretær

G. F. Mancini
Formand for Sjette Afdeling