Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

18. juli 2013 *

»Merværdiafgift — sjette direktiv 77/388/EØF — artikel 17 og artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6) — fritagelser — fradrag for indgående afgift — pensionsfonde — begrebet »forvaltning af investeringsforeninger««

I sag C-26/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Gerechtshof te Leeuwarden (Nederlandene) ved afgørelse af 3. januar 2012, indgået til Domstolen den 18. januar 2012, i sagen:

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

mod

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (refererende dommer) og A. Prechal,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. februar 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand ved belastingadviseurs E.M. van Kasteren, O.L. Mobach og C. Evers

— den nederlandske regering ved B. Koopman og C. Wissels, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved H. Walker, O. Thomas og L. Christie, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og W. Roels, som befuldmægtigede,

* Processprog: nederlandsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. april 2013,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6), og 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 »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (herefter »PPG«) og Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (herefter »Inspecteur«) vedrørende en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) for perioden fra den 1. januar 2001 til den 31. december 2002.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»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, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Direktivets artikel 6, stk. 4, har følgende ordlyd:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse.«

5 Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fastsætter for levering af goder beskatningsgrundlaget som den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand.

6 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, fastsætter:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

a) forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder sådanne tjenesteydelser i forbindelse med disse transaktioner, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere

[…]

d) følgende transaktioner:

[…]

6. forvaltning af investeringsforeninger, således som disse er fastsat af medlemsstaterne

[…]«

7 Sjette direktivs artikel 17 bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

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

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

b) […]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

[…]«

Nederlandsk ret

8 Artikel 2 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift, herefter »momsloven«) bestemmer:

»I den afgift, der er pålagt for levering af goder og tjenesteydelser, fradrages den afgift, der skal betales for levering af goder og tjenesteydelser til den erhvervsdrivende, dennes erhvervelser inden for Fællesskabet af goder samt indførslen af varer, der er tiltænkt ham.«

9 Momslovens artikel 11 bestemmer:

»1. På betingelser, der fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, afgiftsfritages:

[…]

i) følgende […] tjenesteydelser:

[…]

3. forvaltning af kapital tilvejebragt af investeringsforeninger og investeringsselskaber med henblik på kollektive investeringer

[…]«

10 Lovens artikel 15 bestemmer:

»1. Den i artikel 2 omhandlede afgift, som den erhvervsdrivende kan fradrage, er:

a) den afgift, som andre erhvervsdrivende i momsangivelsesperioden forskriftsmæssigt har faktureret ham for varer og tjenesteydelser, som er blevet leveret til den erhvervsdrivende

[…]

c) den skyldige afgift for momsangivelsesperioden:

[…]

for levering af goder og tjenesteydelser til den erhvervsdrivende

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 PPG har med henblik på at opfylde en lovbestemt forpligtelse oprettet pensionsordninger for de ansatte i sine virksomheder i Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (herefter »pensionsfonden«). I overensstemmelse med nederlandsk lovgivning er denne pensionsfond adskilt fra PPG i retlig og skattemæssig henseende. Bidragene til pensionsordningerne betales fuldt ud af PPG og ikke af de ansatte.

12 I henhold til gældende nederlandsk ret på tidspunktet for de faktiske omstændigheder kunne arbejdsgivere, således som det blev bekræftet af PPG og den nederlandske regering under retsmødet, vælge mellem selv at oprette en sådan fond eller at overlade opfyldelsen af deres forpligtelser til et forsikringsselskab, til hvilket de indbetalte deres bidrag, og som havde ansvaret for udbetaling af pensionerne til pensionerede ansatte. Der var imidlertid ikke mulighed for, at de kunne bevare pensionsordningen internt i virksomheden.

13 Et datterselskab i PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, indgik med en række tjenesteydere med hjemsted i Nederlandene aftaler vedrørende administrationen af pensionerne og forvaltningen af pensionsfondens kapital. De med aftalerne forbundne udgifter blev betalt af dette datterselskab og blev ikke overvæltet på pensionsfonden. PPG fradrog momsen vedrørende disse i løbet af 2001 og 2002 afholdte udgifter, dvs. 139 304,23 EUR, som indgående moms.

14 Over for PPG blev der for tiden fra den 1. januar 2001 til den 31. december 2002 truffet en afgørelse om efteropkrævning af moms. Denne afgørelse blev påklaget til Inspecteur, som opretholdt afgørelsen. Inspecteurs afgørelse blev herefter indbragt for Rechtbank Leeuwarden, som frifandt myndigheden. PPG har iværksat appel af denne dom for Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Det er under appelsagen omtvistet mellem parterne, om Inspecteur med føje foretog efteropkrævning af den moms, som PPG havde fradraget.

16 PPG har besvaret dette spørgsmål benægtende og har herved anført, at udgifterne vedrørende pensionerne til deltagernes ansatte udgør generalomkostninger, og at den fakturerede moms derfor kan fradrages i henhold til momslovens artikel 15, stk. 1. PPG har subsidiært gjort gældende, at fritagelsen i medfør af momslovens artikel 11, stk. 1, litra i), nr. 3), finder anvendelse på de ydelser vedrørende arbejdstagerpensionerne, som PPG havde fået leveret.

17 Inspecteur har gjort gældende, PPG ikke kan anses for selv at være modtager af de ydelser, som er blevet overført til pensionsfonden, uden at der er blevet faktureret noget vederlag, og derfor ikke har ret til at fradrage den moms, som PPG er blevet faktureret i denne forbindelse. Hvad angår det subsidiære spørgsmål om momsfritagelse har Inspecteur konkluderet, at pensionsfonde ikke kan kvalificeres som »investeringsforeninger«.

18 Under disse omstændigheder har Gerechtshof te Leeuwarden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en afgiftspligtig person, som i henhold til den nationale pensionslovgivning har oprettet en særskilt pensionsfond for at sikre nuværende og forhenværende tilsluttede arbejdstageres pensionsrettigheder, i henhold til [sjette direktivs] artikel 17 […] fradrage den moms, han [har erlagt] for ydelser, der er blevet leveret til ham i forbindelse med gennemførelsen af den nævnte pensionssikring, herunder driften af fonden?

2) Er en pensionsfond, der er oprettet med det formål at skabe pensionsydelser med så lave omkostninger som muligt for de fonden tilsluttede personer, hvorved der af de tilsluttede eller i deres navn føres kapital til pensionsfonden, hvor den investeres, og hvorved udbyttet af indskuddene udloddes til de tilsluttede, omfattet af begrebet »investeringsforeninger« i [sjette direktivs] artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6), […]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har oprettet en pensionsfond i form af en retligt og skattemæssigt særskilt enhed med henblik på at sikre sine ansattes og tidligere ansattes pensionsrettigheder, har ret til at fradrage den moms, som den pågældende har erlagt for ydelser vedrørende forvaltning og drift af denne pensionsfond.

20 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at den fradragsordning, der er indført med sjette direktiv, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. dom af 22.3.2012, sag C-153/11, Klub, præmis 35, og af 4.10.2012, sag C-550/11, PIGI, præmis 21).

21 For at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges, er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig (jf. dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 24, og af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 26).

22 Den afgiftspligtige har imidlertid også ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. dom af 21.2.2013, sag C-104/12, Becker, præmis 20).

23 I begge tilfælde forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for de enkelte udgående transaktioner eller i prisen på de goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (jf. dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 60, af 16.2.2012, sag C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, præmis 48, og af 30.5.2013, sag C-651/11, X, præmis 55).

24 Det skal derfor efterprøves, om det i det foreliggende tilfælde, på trods af den omstændighed, at den fond, som PPG har oprettet, udgør en enhed, som i retlig henseende er adskilt fra PPG, fremgår af de samlede omstændigheder i forbindelse med de omhandlede transaktioner, at der foreligger en sådan tilknytning.

25 I denne henseende er det ubestridt, at PPG i hovedsagen erhvervede de omhandlede ydelser for at sikre administrationen af sine ansattes pensioner og forvaltningen af kapitalen i den pensionsfond, som blev oprettet for at garantere de nævnte pensioner. Ved at oprette fonden opfyldte PPG en lovbestemt forpligtelse, som påhvilede denne enhed i dens egenskab af arbejdsgiver, og for så vidt som omkostningerne i forbindelse med de ydelser, PPG har erhvervet i denne forbindelse, indgår i dennes generalomkostninger, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, er de dermed omkostningselementer i prisen på PPG's produkter (jf. i denne retning dom af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 36).

26 Under disse omstændigheder kan det lægges til grund, at erhvervelsen af de indgående ydelser udelukkende beror på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed, og at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning.

27 Hvis der ikke forelå en ret til at fradrage den indgående afgift, ville den afgiftspligtige, på grund af lovgivers valg om at beskytte pensioner gennem en retlig adskillelse mellem arbejdsgiveren og pensionsfonden, ikke alene blive berøvet den skattefordel, der følger af anvendelsen af fradragsordningen, men herudover ville momsneutraliteten ikke længere være sikret.

28 Denne betragtning afkræftes ikke af den under retsmødet anførte mulighed for at opfylde den lovbestemte forpligtelse til at sikre en pensionsordning for den afgiftspligtiges ansatte på anden måde end ved oprettelsen af en fond i form af en retligt og skattemæssigt særskilt enhed. Den modsatte opfattelse ville således føre til en begrænsning af den anerkendte frihed for afgiftspligtige personer til at vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske virksomhed, og med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde (jf. i denne retning dom af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Sml. I, s. 13805, præmis 53).

29 Under hensyn til det anførte skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har oprettet en pensionsfond i form af en retligt og skattemæssigt særskilt enhed som den i hovedsagen omhandlede med henblik på at sikre sine ansattes og tidligere ansattes pensionsrettigheder, har ret til at fradrage den moms, som den pågældende har erlagt for ydelser vedrørende forvaltning og drift af denne pensionsfond, på betingelse af, at det af de samlede omstændigheder i forbindelse med de omhandlede transaktioner fremgår, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning.

Det andet spørgsmål

30 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6), skal fortolkes således, at en pensionsfond, der er oprettet med det formål med så lave omkostninger som muligt at sikre pensionsydelser for de tilsluttede personer, hvorved kapital tilføres og investeres af de tilsluttede eller på deres vegne, og udbyttet af indskuddene udloddes til de tilsluttede, kan kvalificeres som en »investeringsforening« i denne bestemmelses forstand.

31 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det andet spørgsmål kun er stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Dette andet spørgsmål er i øvrigt i det væsentlige identisk med det spørgsmål, som Domstolen besvarede i sin dom af 7. marts 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl. (sag C-424/11).

32 Der er herefter ikke anledning til at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

33 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

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, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har oprettet en pensionsfond i form af en retligt og skattemæssigt særskilt enhed som den i hovedsagen omhandlede med henblik på at sikre sine ansattes og tidligere ansattes pensionsrettigheder, har ret til at fradrage den merværdiafgift, som den pågældende har erlagt for ydelser vedrørende forvaltning og drift af denne pensionsfond, på betingelse af, at det af de samlede omstændigheder i forbindelse med de omhandlede transaktioner fremgår, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning.

Underskrifter