DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

26. juni 2003 *

I sag C-442/01,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

mod

Finanzamt Charlottenburg,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-P. Puissochet, og dommerne C. Gulmann, F. Macken, N. Colneric og J.N. Cunha Rodrigues (refererende dommer),

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR ved Rechtsanwalt D. Ulrich

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 15. januar 2003 er afgivet mundtlige indlæg af den tyske regering ved W.-D. Plessing, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved K. Gross, bistået af A. Böhlke,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. februar 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 27. september 2001, indgået til Domstolen den 16. november 2001, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 Spørgsmålene er blevet rejst i en sag mellem KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR (herefter »KapHag«) og Finanzamt Charlottenburg, som er en skatte- og afgiftsmyndiged. Sagen drejer sig om, hvorvidt der skal svares merværdiafgift (herefter »moms«) i tilfælde, hvor et personselskab optager en selskabsdeltager mod kontantindskud.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 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 ligestillede erhverv. 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.«

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne [...]

[...]

d) følgende transaktioner:

[...]

5. transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer og andre adkomstbeviser [...]«

6 Direktivets artikel 17, stk. 2 og 5, har følgende ordlyd:

»2. 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 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

[...]

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.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.«

7 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål [...]«

Nationale bestemmelser

8 § 1, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, BGBl. 1991, s. 351, herefter »UStG«) bestemmer:

»Omsætningsafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende, der optræder i denne egenskab [...]

[...]«

9 UStG's § 4 bestemmer:

»Følgende transaktioner, der er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, er afgiftsfrie:

[...]

8. [...]

f) transaktioner, herunder forhandlinger, i forbindelse med andele i selskaber eller andre sammenslutninger

[...]«

10 UStG's § 15 bestemmer:

»[...]

2) Fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer og indførsel af goder samt på andre ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1. Afgiftsfrie transaktioner

[...]

4) Såfremt den erhvervsdrivende kun delvis anvender et gode eller en anden ydelse, der er leveret eller indført til virksomheden, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som økonomisk må henregnes til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages. Den erhvervsdrivende kan beregne de ikke fradragsberettigede delbeløb på grundlag af et sagligt skøn.

[...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 KapHag er et tysk civilt selskab (»Gesellschaft bürgerlichen Rechts«, som er en form for ikke-erhvervsdrivende interessentskab, der reguleres i den borgerlige lovbog og ikke i handelslovbogen), i hvilket LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (herefter »LOGOS I«), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (herefter »LOGOS II«) samt nogle privatpersoner ved navn Moegelin (A), Tiemann (B) og Mehnert (C) er selskabsdeltagere.

12 KapHags formål var at erhverve en bebyggelsesret (»Erbbaurecht«) til en grund i Berlin (Tyskland) og dér at opføre bygninger i et indkøbscenter, at drive disse bygninger ved udleje eller bortforpagtning og at vedligeholde dem. Bebyggelsesretten blev erhvervet af LOGOS I og II i KapHag, som A og B tiltrådte den 2. august 1991.

13 KapHag skulle drives som en lukket fast ejendomsfond. Der skulle optages selskabsdeltagere med en samlet kontant indskudspligt på 38 402 000 DEM med tillæg af 5% overkurs. I de almindelige kontraktbetingelser (herefter »de almindelige betingelser«) af 1. oktober 1991 omtaltes KapHags selskabskontrakt samt de yderligere kontrakter, som KapHag skulle indgå eller havde indgået.

14 Den 12. november 1991 meddelte C, at han indtrådte som selskabsdeltager i KapHag med et indskud på i alt 38 402 000 DEM. Den 13. november 1991 vedtog KapHags selskabsdeltagere dels at ophæve en del af de almindelige betingelser, dels den endelige udformning af selskabskontrakten for KapHag og yderligere dele af de almindelige betingelser.

15 Den 19. december 1991 udstedte selskabets advokat, Rechtsanwalt Severin, en regning til KapHag for juridisk rådgivning omfattende kontraktudformning på 75 000 DEM med tillæg af særskilt anført moms på 10 500 DEM. Den juridiske rådgivning vedrørte såvel fondskonceptet som stiftelsen af selskabet.

16 KapHag fratrak i sin momsangivelse for året 1991 dette momsbeløb som indgående moms.

17 Efter en virksomhedskontrol afslog Finanzamt Charlottenburg ved afgørelse af 17. februar 1998 at godkende det nævnte fradrag under henvisning til bestemmelserne i UStG's § 4, nr. 8, litra f), og § 15, stk. 2.

18 Den af KapHag indgivne administrative klage samt det anlagte søgsmål til prøvelse af afgørelsen af 17. februar 1998 blev forkastet.

19 KapHag indbragte herefter en »revisionsanke« for Bundesfinanzhof.

20 Bundesfinanzhof hælder til den opfattelse, at et personselskab, når det optager en selskabsdeltager mod et apport- eller kontantindskud, leverer en tjenesteydelse

mod vederlag i sjette direktivs artikel 2, nr. 1's forstand, der er afgiftsfri i henhold til direktivets artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5. Imidlertid forekommer denne fortolkning Bundesfinanzhof at være tvivlsom, da optagelsen af selskabsdeltageren ikke sker på grundlag af en gensidig kontrakt mellem selskabsdeltageren og selskabet, men i henhold til en selskabskontrakt mellem selskabsdeltagerne, således at selskabsdeltageren ud fra en civilretlig betragtning eventuelt ikke erhverver sin selskabsandel fra selskabet, men fra de øvrige selskabsdeltagere. I litteraturen afvises det i hvert fald bl.a. af denne grund, at der herved er tale om en ydelse mod vederlag fra selskabet.

21 Hvis det antages, at der er tale om en tjenesteydelse, der leveres af selskabet, og at denne tjenesteydelse skal fritages i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, opstår spørgsmålet, om der herved er tale om en transaktion, for hvilken der er ret til fradrag af indgående moms i henhold til sjette direktivs artikel 17 og artikel 19. Dette er ikke tilfældet, såfremt udstedelsen af selskabsandele må anses for en bitransaktion som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, andet punktum. Det er Bundesfinanzhofs opfattelse, at der må antages at foreligge en sådan bitransaktion i denne sag, men retten har bemærket, at det ville det være i strid med et fælles marked med frie kapitalbevægelser, såfremt tilvejebringelse af egenkapital ved udstedelse af andele i personselskaber ville have forskellige afgiftsmæssige konsekvenser i de forskellige medlemsstater.

22 Da Bundesfinanzhof finder, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen kræver en fortolkning af sjette direktiv, har retten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Leverer et personselskab, der ved optagelsen af en selskabsdeltager modtager betaling af et kontant indskud, en tjenesteydelse mod vederlag til denne som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i direktiv 77/388/EØF?

2) Er der i så fald tale om en bitransaktion som omhandlet i artikel 19, stk. 2, andet punktum, i direktiv 77/388/EØF, og kan den afgiftspligtige person påberåbe sig bestemmelsen i artikel 19, stk. 2, andet punktum, i direktiv 77/388/EØF, hvorefter sådanne bitransaktioner ikke udelukker fradrag for indgående moms?«

Første præjudicielle spørgsmål

Indlæg til Domstolen

23 Ifølge KapHag kan et personselskab ikke være indehaver af sine egne andele og er endnu mindre i stand til at overgive eller tildele dem. I et personselskab er det udelukkende selskabsdeltagerne, der råder over andelene. Det er således alene selskabsdeltagerne, der kan overdrage andele til en ny selskabsdeltager. En ny selskabsdeltagers indtræden i et eksisterende personselskab sker på grundlag af en kontrakt, der indgås mellem den nye selskabsdeltager og de øvrige selskabsdeltagere, og ikke mellem den nye selskabsdeltager og selskabet. Det følger heraf, at tildeling af selskabsandele til en ny deltager i et personselskab ikke udgør en tjenesteydelse, der leveres af selskabet.

24 Desuden kan den mulighed for at opnå et afkast, som en selskabsandel repræsentere, ikke være tjenesteydelse, der leveres af selskabet. Ifølge Domstolens praksis udgør bestræbelser på at opnå indtægter i form af andele i overskuddet ikke et vederlag for erhvervelse af en selskabsandel.

25 En ny selskabsdeltagers indskud kan i øvrigt ikke anses for at ske i form af et vederlag. Dette indskud kan nemlig ikke anses for at udgøre en erhvervelse »mod vederlag« af en selskabsandel, men må anses for at udgøre gennemførelsen af den almindelige pligt til at fremme selskabets formål, som først følger af denne erhvervelse.

26 Af disse grunde er KapHag af den opfattelse, at det første præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende.

27 Den tyske regering har gjort gældende, at når et personselskab udsteder nye andele, yder det en tjenesteydelse mod vederlag i sjette direktivs artikel 2's forstand.

28 På den ene side består der nemlig mellem yderen og aftageren af tjenesteydelsen et retsforhold, inden for rammerne af hvilket der sker en gensidig udveksling af ydelser. Det vederlag, som aftageren erlægger, det vil sige kontantindskuddet, udgør vederlag for yderens tjeneste i form af tildeling af en selskabsandel. På den anden side er der en nødvendig forbindelse mellem den leverede tjeneste og det erlagte vederlag. Den nye selskabsdeltager betaler selskabet med henblik på at deltage i selskabet i dets egenskab af virksomhed. Betingelsen for at blive selskabsdeltager er, at kontantindskuddet erlægges. Der er således tale om en afgiftspligtig transaktion i sjette direktivs artikel 2's forstand.

29 Imidlertid er denne transaktion fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, hvorefter »transaktioner [...] i forbindelse med [...] andele i selskaber eller andre sammenslutninger« er fritaget.

30 I denne sammenhæng er det ikke muligt at opnå fradrag for indgående moms. Det følger således af Domstolens praksis, at når en afgiftspligtig person leverer en tjeneste til en anden afgiftspligtig person, som anvender tjenesten med henblik på en transaktion, der er fritaget for afgift, har sidstnævnte afgiftspligtige ikke ret til fradrag for den allerede erlagte moms.

31 Kommissionen har gjort gældende, at ifølge fast retspraksis kan erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele ikke betragtes som en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand. Selv om denne retspraksis angår holdingselskaber, gælder denne konklusion også for optagelse, som i nærværende sag, af en selskabsdeltager i et personselskab.

32 Kommissionen har overvejet, om resultatet ville blive et andet i tilfælde af direkte eller indirekte indblanding i driften af det selskab, som der erhverves en andel i. Ifølge Kommissionen kan en sådan indblanding ikke antages at foreligge blot ved erhvervelsen eller udøvelsen af den pågældendes egenskab af selskabsdeltager. Det ville i så henseende kræve, at selskabsdeltageren udøvede yderligere aktiviteter, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag.

33 Desuden finder sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, ikke anvendelse på ren erhvervelse af andele. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på oprettelse af selskabsandele ved den første erhvervelse, men angår transaktioner vedrørende allerede eksisterende selskabsandele.

34 Kommissionen foreslår således Domstolen at besvare det første præjudicielle spørgsmål med, at et personselskab, der optager en selskabsdeltager mod kontantindskud, ikke over for denne leverer en tjenesteydelse mod vederlag i sjette direktivs artikel 2, nr. 1's forstand.

Domstolens bemærkninger

35 Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om et personselskab, der optager en selskabsdeltager mod kontantindskud, leverer en tjenesteydelse mod vederlag til selskabsdeltageren i sjette direktivs artikel 2, nr. 1's forstand.

36 Det bemærkes, at det fremgår af sjette direktivs artikel 2, der indeholder en definition af merværdiafgiftens anvendelsesområde, at det i indlandet i en medlemsstat kun er virksomhed af økonomisk karakter, der er undergivet afgiften. I henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, forstås ved afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en sådan form for økonomisk virksomhed. Sidstnævnte begreb defineres i direktivets 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.

37 Det følger af Domstolens praksis (dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 12, og af 6.2.1997, sag C-80/95, Harnas & Helm, Sml. I, s. 745, præmis 13 og 14), at der ved sjette direktivs artikel 4 er givet merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde. Domstolen har fastslået, at begrebet »udnyttelse« i artikel 4, stk. 2's forstand, i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om det fælles momssystems neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnået varige indtægter af det pågældende gode.

38 Domstolen har dog også fremhævet, at erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele ikke i sig selv skal betragtes som en økonomisk virksomhed i sjette

direktivs forstand, som indebærer, at den, der udøver virksomheden, bliver afgiftspligtig. Det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalinteresser i en 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 (jf. Harnas & Helm-dommen, præmis 15).

39 Det følger heraf, at en ny selskabsdeltagers indtræden i et personselskab mod erlæggelse af et kontantindskud, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, ikke udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, der udøves af selskabsdeltageren.

40 Når erhvervelse af andele ikke i sig selv udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, gælder det samme for en virksomhed, der består i at afhænde sådanne andele (jf. dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 33).

41 Optagelse af en ny selskabsdeltager i et personselskab udgør således ikke levering af en tjenesteydelse til selskabsdeltageren.

42 I denne sammenhæng har det ikke betydning, om optagelsen af den nye selskabsdeltager skal antages at være en handling foretaget af selskabet selv eller af de øvrige selskabsdeltagere, idet optagelsen af en ny selskabsdeltager under alle omstændigheder ikke har karakter af levering af en tjenesteydelse mod vederlag i direktivets forstand.

43 Herefter skal det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at et personselskab, der optager en selskabsdeltager mod et kontantindskud, ikke over for denne selskabsdeltager leverer en tjenesteydelse mod vederlag i sjette direktivs artikel 2, nr. 1's forstand.

Andet præjudicielle spørgsmål

44 Under hensyn til besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.

Sagens omkostninger

45 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg 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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 27. september 2001, for ret:

Et personselskab, der optager en selskabsdeltager mod et kontantindskud, leverer ikke over for denne selskabsdeltager en tjenesteydelse mod vederlag i den forstand, hvori dette begreb anvendes i artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Puissochet Gulmann Macken

Colneric Cunha Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. juni 2003.

R. Grass J.-P. Puissochet

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling