

KAPHAG

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 26 juni 2003 *

I mål C-442/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

och

Finanzamt Charlottenburg,

angående tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-P. Puissochet samt domarna C. Gulmann, F. Macken, N. Colneric och J.N. Cunha Rodrigues (referent),

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, genom D. Ulrich, Rechtsanwalt,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 15 januari 2003 av: Tysklands regering, företrädd av W.-D. Plessing, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av K. Gross, biträdd av A. Böhlke,

och efter att den 6 februari 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 27 september 2001 som inkom till domstolens kansli den 16 november samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

Frågorna har uppkommit i en tvist mellan KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR (nedan kallat KapHag) och Finanzamt Charlottenburg, en skattemyndighet, angående huruvida mervärdesskatt kan påföras när ett bolag i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder låter en ny bolagsman inträda i bolaget mot kontanttillskott.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium som utförs av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I artikel 4.1 och 4.2 i nämnda direktiv stadgas följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta...:

...

d) Följande transaktioner:

...

5. Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper...”

Enligt artikel 17.2 och 17.5 i samma direktiv gäller följande:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,

- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,

- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

- e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

7 Artikel 19.1 och 19.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdes[s]katt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdes[s]katt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de[m] som anges i artikel 11 A.1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d...”

Den nationella lagstiftningen

- 8 I 1 § punkt 1 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelag, BGBl. 1991 I, s. 351) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”Följande transaktioner är mervärdesskattepliktiga:

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium och inom ramen för näringsidkarens verksamhet...

...”

- 9 Enligt 4 § UStG gäller följande:

”Av de transaktioner som omfattas av... 1 § punkt 1 nr 1 undantas följande från skatteplikt:

...

8....

f) försäljning och förmedling av försäljning av andelar i bolag och i andra sammanslutningar,

...”

10 I 15 § UStG stadgas följande:

”...

(2) Mervärdesskatten är inte avdragsgill avseende varuleveranser och införsel av föremål samt tillhandahållande av tjänster som näringsidkaren använder för att genomföra följande transaktioner:

1. transaktioner som är befriade från skatteplikt;

...

(4) Använder näringsidkaren ett för hans företag levererat eller infört föremål eller en av honom emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner som inte är avdragsgilla, skall den del av mervärdesskatten inte vara avdragsgill som ekonomiskt sett kan hänföras till transaktioner som medför att avdrag är uteslutet. Näringsidkaren kan bestämma de inte avdragsgilla delbeloppen genom en ändamålsenlig uppskattning.

...”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 11 KapHag är ett bolag bildat enligt tysk rätt, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), i vilket bolagen LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (nedan kallat LOGOS 1), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (nedan kallat LOGOS 2) samt tre personer vid namn Moegelin, Tiemann och Mehnert är bolagsmän.
- 12 Ändamålet med KapHags verksamhet var att förvärva en tomträtt Erbbaurecht på en fastighet belägen i Berlin, Tyskland, uppföra byggnader i ett köpcentrum, nyttja byggnaderna genom uthyrning eller utarrendering och sköta underhållet av byggnaderna. Tomträtten förvärvades av LOGOS 1 och LOGOS 2 inom ramen för KapHags verksamhet. Personerna Moegelin och Tiemann blev bolagsmän i KapHag den 2 augusti 1991.
- 13 KapHag skulle utöva sin verksamhet som sluten fastighetsfond. Målsättningen var att låta bolagsmän inträda i bolaget mot ett kontanttillskott på totalt 38 402 000 DEM jämte 5 procent i agio. I allmänna avtalsvillkor av den 1 oktober 1991 (nedan kallade avtalsvillkoren) angavs KapHags bolagsordning samt ytterligare avtal som KapHag hade slutit eller skulle sluta.

- 14 Den 12 november 1991 tillkännagav Mehnert att han skulle inträda i KapHag med en insats på totalt 38 402 000 DEM. Den 13 november 1991 beslutade bolagsmännen i KapHag att stryka en del av avtalsvillkoren och de enades om den slutliga versionen av KapHags bolagsordning och andra delar i avtalsvillkoren.
- 15 Den 19 december 1991 fakturerade advokat Severin KapHag ett belopp på 75 000 DEM jämte mervärdesskatt på 10 500 DEM, för juridisk rådgivning och upprättandet av nämnda bolagsavtal. Rådgivningen avsåg fondkonceptet och bildandet av bolaget.
- 16 KapHag drog av denna mervärdesskatt som ingående mervärdesskatt i sin mervärdesskattedeclaration för år 1991.
- 17 Efter en skattekontroll beslutade Finanzamt Charlottenburg den 17 februari 1998 med stöd av 4 § punkt 8f och 15 § andra stycket UStG att inte medge avdraget.
- 18 KapHags begäran om omprövning av beslutet av den 17 februari 1998 och dess talan mot detta avslogs respektive ogillades.
- 19 KapHag väckte därför ”revisionstalan” vid Bundesfinanzhof.
- 20 Bundesfinanzhof tycks anse att ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som upptar en bolagsman mot tillskott i form av

egendom eller pengar tillhandahåller en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Denna tjänst är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 13 B d punkt 5 i samma direktiv. Enligt Bundesfinanzhof måste denna ståndpunkt emellertid intas med försiktighet eftersom en bolagsman inte upptas på grundval av ett ömsesidigt avtal mellan den nye bolagsmannen och bolaget, utan med stöd av ett bolagsavtal som slutits mellan bolagsmän. Civilrättsligt är det alltså möjligt att anse att den nye bolagsmannen erhåller sin andel i bolaget från övriga bolagsmän och inte från bolaget. Det är bland annat därför som man i doktrinen har funnit att bolaget, med ett sådant synsätt, inte tillhandahåller någon tjänst mot vederlag.

- 21 Om det medges att det föreligger ett tillhandahållande från bolaget och att detta tillhandahållande skall undantas i enlighet med artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet, uppkommer frågan huruvida det rör sig om en transaktion som enligt artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet medför en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Så är inte fallet om emissionen av bolagsandelar utgör en sådan kringtjänst som avses i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet. Bundesfinanzhof synes anse att det i förevarande fall är fråga om en sådan kringtjänst men har anfört att det vore oförenligt med den gemensamma marknaden att olika medlemsstater beskattade anskaffningen av eget kapital genom en emission av andelar i ett bolag i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder på skilda sätt, eftersom det råder fri rörlighet för kapital inom denna marknad.

- 22 Bundesfinanzhof, som anser att lösningen av tvisten i målet vid den nationella domstolen fordrar en tolkning av sjätte direktivet, har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Tillhandahåller ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som mot ett tillskott i form av en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget, en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388/EEG?

- 2) Föreligger det i så fall en kringtjänst enligt artikel 19.2 andra meningen i direktiv 77/388/EEG och kan den skattskyldige åberopa denna bestämmelse, enligt vilken sådana kringtjänster inte utesluter avdragsrätt för ingående mervärdesskatt?”

Svaret på den första tolkningsfrågan

Synpunkter som inkommit till domstolen

23 Enligt KapHag kan ett bolag i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder inte äga andelar i sig självt och ännu mindre överlåta eller upplåta dessa andelar. Det är endast bolagsmännen som innehar andelar i bolag i vilka bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder. Det är således bara de som kan överlåta andelar till en ny bolagsman. En ny bolagsmans inträde i ett bolag i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder sker med stöd av ett avtal som sluts, inte mellan denne bolagsman och nämnda bolag, utan mellan den nye bolagsmannen och övriga bolagsmän. Härav följer att upplåtelse av andelar i ett bolag i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder till en ny bolagsman inte utgör ett tillhandahållande av tjänster från bolaget.

24 Den möjlighet till avkastning som en bolagsandel representerar kan inte heller bli föremål för bolagets tillhandahållande av en tjänst. Enligt domstolens rättspraxis utgör möjligheten att erhålla intäkter i form av andel i vinsten inte ett vederlag för förvärvet av en bolagsandel.

- 25 En ny bolagsmans tillskott kan för övrigt inte ske mot vederlag. Detta tillskott kan nämligen inte anses utgöra ett förvärv "mot vederlag" av en bolagsandel, utan skall anses ingå i fullgörandet av den allmänna skyldigheten att främja bolagsändamålet som uteslutande följer av detta förvärv.
- 26 Enligt KapHag skall den första tolkningsfrågan därmed besvaras nekande.
- 27 Den tyska regeringen har gjort gällande att ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagsmännens skulder, som upplåter nya andelar tillhandahåller tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet.
- 28 För det första finns det nämligen mellan tillhandahållaren och mottagaren av tjänsten ett rättsförhållande inom vilket ömsesidiga prestationer äger rum. Den ersättning som mottagaren betalar i form av kontanter utgör vederlaget för tillhandahållarens tjänst i form av upplåtelse av en bolagsandel. För det andra finns det ett inre samband mellan tillhandahållandet och erhållen betalning. Den nye bolagsmannen betalar bolaget i syfte att få delta i bolaget i dess egenskap av företag. Villkoret för att få bli bolagsman är att kontanttillskottet betalas. Det är alltså fråga om en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.
- 29 Denna transaktion är emellertid enligt den tyska regeringen undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet, i vilket det föreskrivs att "[t]ransaktioner... rörande... andelar i bolag eller andra samman slutningar" skall vara undantagna från skatteplikt.

30 I detta sammanhang är det inte möjligt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten. Det följer nämligen av domstolens rättspraxis att när en skattskyldig tillhandahåller en tjänst till en annan skattskyldig, som använder denna för en transaktion som är undantagen från skatteplikt, får sistnämnde skattskyldige inte dra av redan erlagd mervärdesskatt.

31 Enligt kommissionen följer det av fast rättspraxis att det inte utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet att enbart förvärva och inneha andelar i ett företag. Även om denna rättspraxis rör holdingbolag gäller samma slutsats för upptagande, som i förevarande fall, av en ny bolagsman i ett bolag i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder.

32 Kommissionen har frågat sig om resultatet skulle bli ett annat i fall av direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av det bolag i vilket andel förvärvas. Enligt kommissionen följer en sådan inblandning inte enbart av förvärv eller utövande av bolagsmannaskap. Det krävs i detta avseende ytterligare verksamhet från bolagsmannens sida, vilket inte är fallet här.

33 För övrigt saknar artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet betydelse för blotta förvärvet av bolagsandelar. Bestämmelsen är inte tillämplig på tillskapandet av bolagsandelar vid de ursprungliga förvärven, utan endast på transaktioner av redan befintliga bolagsandelar.

34 Kommissionen har följaktligen föreslagit att domstolen skall besvara den första tolkningsfrågan så, att ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som mot ett tillskott i form av en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget inte tillhandahåller denne en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.

Domstolens bedömning

- 35 Den nationella domstolen har ställt sin första tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som mot ett tillskott i form av en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget tillhandahåller honom en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.
- 36 Domstolen erinrar om att det följer av artikel 2 i sjätte direktivet, vari tillämpningsområdet för mervärdesskatt fastställs, att det inom en medlemsstats territorium endast är verksamhet av ekonomisk karaktär som är mervärdesskattepliktig. Enligt artikel 4.1 i detta direktiv avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon form av sådan ekonomisk verksamhet. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 4.2 i samma direktiv såsom omfattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.
- 37 Enligt domstolens rättspraxis (dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, REG 1991, s. I-3111, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-227, och av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm, REG 1997, s. I-745, punkterna 13 och 14), ger artikel 4 i sjätte direktivet mervärdesskatten en mycket vid räckvidd. Domstolen har klargjort att begreppet ”utnyttjande” i den mening som avses i punkt 2 i nämnda artikel, i överensstämmelse med de krav som följer av principen om mervärdesskattesystemets neutralitet, hänför sig till alla transaktioner, oavsett deras rättsliga form, varigenom avses att fortlöpande vinna intäkter av de ifrågakvarande tillgångarna.
- 38 Icke desto mindre har domstolen även förtydligat att enbart förvärv och innehav av andelar i ett företag inte skall anses utgöra sådan ekonomisk verksamhet som

avses i sjätte direktivet och som innebär att den person som utför verksamheten skall betraktas som skattskyldig person. Enbart förvärv av andelar i ett företag utgör nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång avsedd att fortlöpande ge intäkt, eftersom en eventuell utdelning, vilken är ett resultat av detta förvärv, enbart är en följd av äganderätten till tillgångarna (se domen i det ovannämnda målet Harnas & Helm, punkt 15).

39 Av detta följer att en ny bolagsmans inträde i ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder i utbyte mot ett kontanttillskott inte, under de förhållanden som råder i målet vid den nationella domstolen, utgör en av bolagsmannen bedriven ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.

40 Om andelsförvärvet inte i sig utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet, kan inte heller överlåtelse av sådana andelar vara att anse som en sådan verksamhet (dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013, punkt 33).

41 Det förhållandet att en ny bolagsman ges tillstånd att inträda i ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, innebär således inte att denne erhåller en tjänst.

42 Det saknar i det sammanhanget betydelse om det är bolaget eller redan befintliga bolagsmän som skall anses låta den nye bolagsmannen inträda i bolaget, då detta hursomhelst inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i direktivet.

- 43 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall den första tolkningsfrågan besvaras så, att ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som mot ett tillskott i form av en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget tillhandahåller en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.

Svaret på den andra tolkningsfrågan

- 44 Med beaktande av svaret på den första tolkningsfrågan behöver den andra tolkningsfrågan inte besvaras.

Rättegångskostnader

- 45 De kostnader som den tyska regeringen och kommissionen har förorsakats, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 27 september 2001 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

Ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, som mot ett tillskott i form av en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget tillhandahåller en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Puissochet

Gulmann

Macken

Colneric

Cunha Rodrigues

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 26 juni 2003.

R. Grass

J.-P. Puissochet

Justitiesekreterare

Ordförande på sjätte avdelningen