

**Mål C-528/19**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

10 juli 2019

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

13 mars 2019

**Klagande i första och andra instans:**

F-AG

**Motpart i första och andra instans:**

Finanzamt Y

---

**Saken i det nationella målet**

Tillämpning av mervärdesskatt vid utbyggnad av en allmän kommunal väg, avdragsrätt, leverans av varor mot vederlag

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

**Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande**

1. Har en skattskyldig person rätt till avdrag i enlighet med artikel 17.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEC av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesskatter under förhållanden som de i det nationella målet, där denna person på uppdrag av en stadskommun utför byggarbeten avseende en kommunal väg och av andra skattskyldiga personer har inköpt prestationer för anläggningsarbeten avseende den till kommunen överlämnade vägen?

2. Om fråga 1 besvaras jakande: Föreligger under förhållanden som de i det nationella målet, där en skattskyldig person på uppdrag av en stadskommun utför byggarbeten avseende en kommunal väg, en leverans av varor mot vederlag, varvid tillståndet att driva ett stenbrott utgör vederlaget för leveransen av en väg?

3. Om fråga 2 besvaras nekande: Ska under förhållanden som de i det nationella målet, där en skattskyldig person på uppdrag av en stadskommun utför byggarbeten avseende en kommunal väg, en överlåtelse utan ersättning av den allmänna vägen till kommunen i enlighet med artikel 5.6 i rådet direktiv 77/388/EEC av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesskatter likställas med en leverans utan ersättning av varor, trots att ändamålen med överlåtelsen tjänar rörelsen, i syfte att förhindra att kommunens slutliga användning undgår beskattning?

### **Anförda unionsbestämmelser**

Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, särskilt artiklarna 17.2 a och 5.6

### **Anförda nationella bestämmelser**

Den tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG), särskilt 1 §, 3 § och 15 §.

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Klaganden i första och andra instans (nedan kallad klaganden), ett aktiebolag, är ett affärsdrivande holdingbolag. Ett av dess dotterbolag är A-GmbH. Mellan klaganden och A-GmbH förelåg en skatteintegrering (Organschaft).
- 2 A-GmbH drev under det år som tvisten gäller (2006) bland annat ett kalkstensbrott i X. Regierungspräsidium Z (regionstyrelsen Z) gav med beslut av den 16 februari 2001 tillstånd till utvidgad brytning och drift av stenbrottet i utbyte mot utbyggnad av en allmän kommunal väg ägd av stadskommunen X (nedan kallad stadskommunen).
- 3 För att kunna transportera den kalksten som brutits krävdes en utbyggnad av den berörda kommunala vägen. Under pågående tillståndsförfarande hade därför A-GmbH:s föregångare redan den 11 december 1997 ingått avtal med stadskommunen om utbyggnad av denna väg. Stadskommunen åtog sig därvid att planlägga och låta verkställa utbyggnaden av den berörda sträckningen. Dessutom åtog sig stadskommunen att i händelse ett allmänt nyttjande av vägen fortbestod ställa den utbyggda sträckningen till förfogande för A-GmbH:s föregångare för

exploateringen samt, vid eventuell utvidgning av stenbrottet, utan inskränkningar ställa berörd sträckning till dess förfogande. A-GmbH:s föregångare åtog sig att bära samtliga kostnader i samband med utbyggnaden av den berörda sträckningen. Avtalet skulle också gälla för alla till vilka de avtalslutande parternas rätt övergår. Genom en ändring den 25 april 2005 av beslutet om tillstånd av den 16 februari 2001 fastställdes att tillståndet upphör om utbyggnaden av den berörda vägen inte har avslutats senast den 31 december 2006.

- 4 Under 2006 gav A-GmbH sitt systerföretag B-GmbH, som även det ingår i en skatterättslig enhet tillsammans med klaganden, i uppdrag att bygga ut den berörda sträckningen i enlighet med avtalet med stadskommunen. Utbyggnaden färdigställdes i november 2006 och bygnadsarbetet besiktigades och godkändes i december 2006. Sträckningen användes från och med december 2006 av A-GmbH:s trafik med tunga fordon samt i ringa omfattning av personbilstrafik.
- 5 Samtidigt som klaganden inte tog upp A-GmbH:s omkostnader för byggarbetena i de löpande deklARATIONERNA av mervärdesskatt för år 2006 drog denna i deklARATIONEN av mervärdesskatt för år 2006 av mervärdesskattebeloppen som ingående mervärdesskatt inom B-GmbH:s ingående transaktioner.
- 6 På grundval av en extern granskning ansåg motparten i första och andra instans (nedan kallad skattemyndigheten) att klaganden med utbyggnaden av vägen tillhandahållit stadskommunen en mervärdesskattepliktig leverans av arbete utan ersättning i enlighet med 3 § punkt 1b första meningen punkt 3 UStG. Skattemyndigheten ansåg att det mellan A-GmbH och B-GmbH inte förelåg några beskattningsbara transaktioner, då bägge ingick i samma skatteenhet som klaganden.
- 7 Skattemyndigheten utfärdade den 1 mars 2012 ett ändrat beslut om mervärdesskatt för år 2006.
- 8 Klagandens invändning avslogs.
- 9 Hessisches Finanzgericht biföll delvis den talan som klaganden väckte vid denna.
- 10 Till stöd för sitt överklagande till den hänskjutande domstolen har klaganden gjort gällande att avdraget skulle ha beviljats vid en tolkning av 15 § punkt 1 UStG i enlighet med unionsrätten, eftersom omkostnaderna för utbyggnaden av vägen ingick i företagets allmänna omkostnader och som sådana utgjorde kostnadskomponenter inom dess mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner. Enligt klaganden föreligger det inte heller någon överlåtelse utan ersättning i den mening som avses i 3 § punkt 1b tredje meningen punkt 3 UStG

**Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 11 Det är i många avseenden tvivelaktigt om den bedömning som grundar sig på nationell rätt är förenlig med unionsrätten i den mening som avses i artikel 267 tredje stycket FEUF

***Bedömning enligt nationell rätt***

- 12 Ett avdrag medges enligt Bundesfinanzhofs hittillsvarande rättspraxis inte, eftersom klaganden har inköpt de av B-GmbH anskaffade ingående prestationerna för att genomföra en leverans utan ersättning till stadskommunen.
- 13 Näringsidkaren har rätt till avdrag om denne införskaffar ingående prestationer för sin rörelse och därmed för sin ekonomiska verksamhet. Enligt 15 § punkt 1 första meningen punkt 1 UStG får en näringsidkare dra av den skatt som enligt lag ska erläggas för leveranser och tillhandahållanden som utförs av andra näringsidkare och som hänför sig till näringsverksamheten. Enligt 15 § punkt 2 första meningen punkt 1 UStG medges inte avdrag för leveranser och tillhandahållanden som näringsidkaren använder för icke skattepliktiga transaktioner.
- 14 Det följer av EU-domstolens fasta rättspraxis och Bundesfinanzhofs rättspraxis att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras (se exempelvis domstolens dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57, domstolens dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 27, domstolens dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 27, samt domstolens dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28)
- 15 Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (fast rättspraxis, se exempelvis domen i målet SKF, EU:C:2009:665, punkt 58 och där angiven rättspraxis, domen i målet AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, punkt 28, domen i målet Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punkt 29, samt dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 27)

- 16 Näringsidkaren har därmed rätt till avdrag om denne avser att använda prestationer för sin rörelse (2 § punkt 1 UStG, artikel 4 i direktiv 77/388/EEC) och därmed för sin ekonomiska verksamhet i syfte att tillhandahålla prestationer mot vederlag (ekonomisk verksamhet) (dom av den 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 1). En avdragsrätt föreligger dock inte om näringsidkaren vid inköpet avser att använda den inköpta prestationen för en omsättning utan ersättning och därmed för en icke-ekonomisk verksamhet, som inte ingår i tillämpningsområdet för mervärdesskatt (se dom av den 12 februari 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EU:C:2009:88, punkt 34 och dom av den 13 mars 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punkterna 36 och 37)
- 17 I enlighet med dessa principer berättigar B-GmbH:s omtvistade ingående transaktioner, vilka inom ramen för skatteintegreringen ska tillräknas klaganden, inte till avdrag, eftersom de ingående transaktionerna inköptes i avsikt att användas för en icke-ekonomisk verksamhet (leverans utan ersättning till stadskommunen).
- 18 I fråga om byggarbetena på vägen rör det sig om överlåtelse av en vara. Om näringsidkaren – såsom i förevarande mål – utför anläggning på annans mark mot vederlag på grundval av ett exploateringsavtal som ingåtts med en stadskommun, tillhandahåller denne kommunen leverans av arbete (leverans av anläggning) i den mening som avses i 3 § punkt 4 UStG.
- 19 Överlåtelsen skedde också – i enlighet med Bundesfinanzhofs hittillsvarande synsätt – utan ersättning. I det exploateringsavtal som ingåtts mellan A-GmbH:s föregångare och stadskommunen angavs för kommunen ingen skyldighet att betala ett vederlag. Det finns inga tillräckliga indikationer på att Regierungspräsidiums beslut om tillstånd utgör vederlag för klagandens utbyggnad av vägen. Den målinriktade, förmånliga överlåtelse av en vara som förutsätts i 3 § punkt 1b första meningen punkt 3 UStG följer av att stadskommunen utan vederlag skulle ha fått äganderätt till utförda byggarbeten med avseende på den kommunala vägen. Det finns inget som tyder på att klaganden åtminstone ekonomiskt skulle ha velat behålla egendomen eller åtminstone nyttjanderätten till den kommunala vägen, vilket skulle stå i strid med presumtionen av senare överlåtelse.
- 20 Enligt nationell lagstiftning har klaganden därmed ingen avdragsrätt.

### ***Bedömning enligt unionsrätten***

### ***Angående av den första frågan***

- 21 På grundval av domstolens avgöranden i målen *Sveda* (EU:C:2015:712) och *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:683) samt på grundval av generaladvokat Kokotts förslag till avgörande av den 6 april 2017 i målet *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:283), råder

det tvivel om att den bedömning som hittills har gjorts i nationell rätt fortsatt kan vara giltig. I stället skulle klaganden kunna ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende de ingående transaktionerna.

- 22 Domstolen har i nämnda avgöranden tillstyrkt avdrag för anläggning av en väg för allmänheten respektive av en pumpstation, eftersom kostnaderna för de inköpta tjänsterna ingår i den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och – som sådana – utgör kostnadskomponenter som ingår i de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av denna. En koppling till tjänst utan ersättning i enlighet med artikel 26 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (direktiv 2006/112/EG – under det år som tvisten avser gällde dock alltså artikel 6.2 i direktiv 77/388/EEC) – har dock inte prövats (domen i målet Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punkt 23) respektive utvecklats av domstolen och en omedelbar kostnadsfri användning påverkar inte det direkta och omedelbara sambandet mellan de ingående transaktionerna och de utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger eller den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (dom i målet Sveda, EU:C:2015:712, punkt 34). Användning utan ersättning förefaller därmed inte utgöra hinder för avdraget, trots att det enligt den hänskjutande domstolens åsikt är en icke-ekonomisk verksamhet.

#### *Angående den andra frågan*

- 23 Dessutom vill den hänskjutande domstolen veta om det antas att klaganden har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten denna ska anses utgöra ett anspråk på avdrag med krav på mervärdesskatt för en leverans mot vederlag eller för en överlåtelse utan ersättning i den mening som avses i artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEC (nu artikel 16 i direktiv 2006/112/EG). Enligt nationell processrätt ska detta prövas inom ramen för rättstvisten.
- 24 Det är enligt unionsrätten inte helt klart huruvida klaganden har levererat vägen till stadskommunen mot vederlag.
- 25 För att anse att en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster sker mot ersättning är det enligt fast rättspraxis tillräckligt att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 och dom av den 22 november 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39). Vederlaget kan även utgöras av en leverans av varor, dock under förutsättning att det finns en direkt koppling mellan tillhandahållandet av tjänster eller av

leveransen av varor och att värdet av leveransen kan anges i pengar (se dom av den 10 januari 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punkt 35 f.).

- 26 Den hänskjutande domstolen lutar visserligen mot att i enlighet med det hittillsvarande nationella synsättet utgå från att det här rör sig om en leverans utan ersättning av vägen till stadskommunen. Här föreligger leverans av varor och inget tillhandahållande av tjänster, eftersom klaganden gett stadskommunen förfoganderätt över vägen
- 27 Det är dock enligt unionsrätten inte helt givet att det rör sig om en leverans utan ersättning under de förhållanden som råder i det nationella målet, vilka har stor likhet med förhållandena i målet Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments. Generaladvokat Kokott har i punkt 50 i sitt förslag till avgörande i målet Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) funnit att ett företag sällan ger något till en främmande utomstående part om det inte har fått löfte om att erhålla en motsvarande fördel av nämnda part. I förevarande rättstvist skulle, om så är fallet, denna fördel utgöras av tillståndet för utvidgning och drift av stenbrottet, vilket Regierungspräsidium endast utfärdat på villkor att klaganden(s föregångare) bygger ut den berörda vägen. Tillståndet för brytning av kalksten skulle ha upphört om inte utbyggnaden av den kommunala vägen hade avslutats senast den 31 december 2006. Detta betraktelsesätt skulle – enligt generaladvokat Kokott – ge vid handen att det är fråga om en tjänst mot vederlag som visserligen medför avdragsrätt men också skulle utlösa skatteplikt till motsvarande belopp med avseende på det iståndsättande som utförts mot betalning.

### *Angående den tredje frågan*

- 28 Om man däremot – så som den hänskjutande domstolen hittills gjort – utgår från att det föreligger en leverans utan ersättning är det alltså tveksamt om denna leverans utan ersättning av en vara är skattepliktig i enlighet med artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEC (nu artikel 16 i direktiv 2006/112/EG).
- 29 Den hänskjutande domstolen har hittills bedömt att så är fallet. Att leveransen sker av skäl som gäller rörelsen utgör enligt domstolens praxis inte hinder för beskattning i enlighet med artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEC, eftersom det av själva ordalydelsen i detta direktiv framgår att uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen, som han sedan överlåter utan ersättning, ska behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse, och därmed underkastas mervärdesskatt, då mervärdesskatten på varorna i fråga varit avdragsgill, oberoende av om denna överlåtelse sker inom ramen för rörelsen eller inte (se dom av den 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 22). Även om uttag sker inom ramen för rörelsen måste de betraktas som leveranser som ska beskattas, såvida det inte rör sig om varuprov (dom av den 30 september 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 18, 23) eller gåvor av ringa värde (se dom i målet Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, punkt 23). Det är uppenbart att båda dessa undantag saknar relevans i förevarande fall.

- 30 Att den kommunala vägen inte har används av stadskommunen för ”privata” ändamål, utan (på grund av användningssättet) för allmän vägtrafik skulle emellertid kunna utgöra hinder för detta synsätt (se, i ett annat sammanhang, generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, punkt 51, samt dom i målet Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punkt 35 ff.)
- 31 Skattskyldighet enligt artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEC är dessutom också diskutabel, då det finns ett avvikande domstolsavgörande inom unionen: Verwaltungsgerichtshof i Österrike har i ett jämförbart fall inte bifallit beskattning av uttag eftersom det rör sig om omkostnader inom ramen för rörelsen, vilka såsom understödjande eller kringliggande verksamheter hör till transaktionerna inom rörelsens ram
- 32 Detta eventuellt principiellt olikartade synsätt hos en annan domstol i en medlemsstat förpliktar den hänskjutande domstolen att i enlighet med artikel 267 tredje stycket FEUF begära förhandsavgörande från EU-domstolen (se dom av den 5 juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 64, samt dom av den 15 september 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 39)
- 33 Dessutom kan beskattning av en överlåtelse utan ersättning också ifrågasättas eftersom en sådan går emot principen om mervärdesskattens neutralitet. Klaganden belastas med mervärdesskatt på rörelsens samlade kostnader. Det skäl som anges för bestämmelsen i artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEC (nu artikel 16 i direktiv 2006/112/EG) är att förhindra att det uppstår ”situationer där det slutliga nyttjandet inte beskattas” (se exempelvis domen i målet EMI Group, EU:C:2010:559, punkt 17 i fråga om artikel 5.6 i direktiv 77/388/EEC samt dom av den 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23 i fråga om artikel 16 i direktiv 2006/112/EG), är i fall som förevarande mål inte relevant eftersom de omtvistade omkostnaderna är inräknade i priserna på de reguljära utgående transaktionerna.