

Sag C-98/21

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

15. februar 2021

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

23. september 2020

Sagsøgt og revisionsappellant:

Finanzamt R

Sagsøger og revisionsindstævnt:

W-GmbH

Hovedsagens genstand

Moms – direktiv 2006/112 – ret for et administrerende holdingselskab, som udfører afgiftspligtige udgående transaktioner for datterselskaber, til fradrag for indgående moms også vedrørende ydelser, som det køber af tredjeparter og indskyder i datterselskaberne mod indrømmelse af en andel i det almindelige overskud, selv om de indkøbte ydelser ikke har direkte og umiddelbar tilknytning til holdingselskabets egne transaktioner, men til datterselskabernes virksomhed, der (i vid udstrækning) er afgiftsfri – udelukkelse af fradrag på grund af misbrug af rettigheder eller manglende overensstemmelse med momssystemet

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med dette direktivs artikel 167, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, fortolkes således, at et administrerende holdingselskab, som udfører afgiftspligtige udgående transaktioner for datterselskaber, også har ret til fradrag for indgående moms vedrørende ydelser, som det køber af tredjeparter og indskyder i datterselskaberne mod indrømmelse af en andel i det almindelige overskud, selv om de indkøbte ydelser ikke har direkte og umiddelbar tilknytning til holdingselskabets egne transaktioner, men til datterselskabernes virksomhed, der (i vid udstrækning) er afgiftsfritaget, de indkøbte ydelser ikke medregnes i prisen på de afgiftspligtige transaktioner (som leveres til datterselskaberne) og ikke indgår i de generelle omkostningselementer i holdingselskabets egen økonomiske virksomhed?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Udgør det et misbrug af rettigheder som omhandlet i Den Europæiske Unions Domstols retspraksis, når et administrerende holdingselskab indsættes som »mellemlid« i datterselskabers indkøb af ydelser på en sådan måde, at holdingselskabet selv køber de ydelser, for hvilke datterselskaberne ikke ville have fradragsret, hvis de købte ydelserne direkte, indskyder ydelserne i datterselskaberne mod en andel i disses overskud og derefter med henvisning til sin stilling som administrerende holdingselskab fradrager det fulde afgiftsbeløb vedrørende de indgående ydelser, eller kan denne indsættelse som mellemlid være begrundet i ikke-skatteretlige grunde, selv om fradraget af det fulde afgiftsbeløb isoleret betraget er systemstridigt og ville føre til, at holding-konstruktioner får en konkurrencefordel i forhold til horisontale virksomheder?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig artikel 2, 167 og artikel 168, litra a)

Anførte nationale retsforordninger

Umsatzsteuergesetz (momsloven, UStG)

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren beskæftiger sig med erhvervelse, administration og salg af egen fast ejendom samt med projektering, renovering og udarbejdelse af bygge- og

anlægsprojekter af enhver art. I det omtvistede år, 2013, ejedes sagsøgeren af A (samtidig eneste administrerende direktør) og B med hver 50%.

- 2 Sagsøgeren havde som kommanditist kapitalandele i selskaberne X-KG og Y-KG. Begge disse selskaber opførte bygninger og solgte for hovedpartens vedkommende de enkelte boliger uden moms.
- 3 I det omtvistede år ejedes X-KG af Q Verwaltungs-GmbH som komplementar samt af sagsøgeren (med 94% af andelene) og Z-KG (med 6% af andelene) som kommanditister. Sagsøgerens indskud androg 940 EUR, Z-KG's indskud 60 EUR. Q Verwaltungs-GmbH skulle ikke foretage indskud og ejer ingen kapitalandel; selskabet har ikke del i over- og underskud og har ingen stemmerettigheder. B og C er administrerende direktører i Q Verwaltungs-GmbH. Hverken A, B eller disses nærtstående ejer kapitalandele i Z-KG.
- 4 Den 31. januar 2013 blev det aftalt, at Z-KG skulle indbetale et yderligere beløb på 600 000 EUR som indskud («Gesellschafterbeitrag»), og at sagsøgeren uden vederlag skulle levere tjenesteydelser svarende til mindst 9,4 mio. EUR til to af X-KG's byggeprojekter. Disse ydelser leverede sagsøgeren dels med brug af eget personale henholdsvis eget udstyr, dels med hjælp fra andre virksomheder.
- 5 Endvidere aftalte sagsøgeren og X-KG den 31. januar 2013, at sagsøgeren fremover mod vederlag skulle levere bogførings- og administrationsydelser til X-KG i forbindelse med de to byggeprojekter.
- 6 I det omtvistede år ejedes Y-KG af Q Verwaltungs-GmbH som komplementar samt af sagsøgeren (med 89,64% af andelene) og P I GmbH (med 10,36% af andelene) som kommanditister. Q Verwaltungs-GmbH skulle ikke foretage indskud og ejer ingen kapitalandel; selskabet har ikke del i over- og underskud og har ingen stemmerettigheder. Hverken A, B eller disses nærtstående ejer kapitalandele i P I GmbH.
- 7 Den 10. april 2013 blev det aftalt, at P I GmbH skulle indbetale et yderligere beløb på 3,5 mio. EUR, og at sagsøgeren uden vederlag skulle levere tjenesteydelser svarende til mindst 30,29 mio. EUR til et af P I GmbH's byggeprojekter. Disse ydelser leverede sagsøgeren dels med brug af eget personale henholdsvis eget udstyr, dels med hjælp fra andre virksomheder.
- 8 Endvidere aftalte sagsøgeren og Y-KG den 10. april 2013, at sagsøgeren fremover mod vederlag skulle levere bogførings- og administrationsydelser til Y-KG i forbindelse med dette selskabs byggeprojekt.
- 9 For 2013 fradrog sagsøgeren det fulde afgiftsbeløb vedrørende dennes indgående ydelser. Den sagsøgte skattemyndighed anså imidlertid sagsøgerens vederlagsfrie indskud i X-KG og Y-KG for aktiviteter, der ikke havde haft til formål at opnå indtægter i momsretlig forstand og derfor ikke skulle henregnes til sagsøgerens erhvervsmæssige virksomhed. Indgående afgift, der er direkte og umiddelbart knyttet til disse aktiviteter, kan ikke fradrages.

- 10 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) gav sagsøgeren medhold i det søgsmål, der blev anlagt til prøvelse af denne afgørelse. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) anførte, at levering af naturalydelse som indskud er en del af den erhvervsmæssige virksomhed. Dette følger af Den Europæiske Unions Domstols retspraksis. Der foreligger ikke misbrug af mulige lovlige arrangementer. Der foreligger ikke-skatte retlige grunde, som begrundet det valgte arrangement.
- 11 Skattemyndigheden har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Vurdering af præliminære spørgsmål

- 12 Ifølge Domstolens og den forelæggende rets faste praksis har et holdingselskab ret til fradrag, når der samtidig med dets besiddelse af kapitalinteresser i et andet selskab sker direkte eller indirekte indgriben i administrationen af det selskab, hvori kapitalinteresserne besiddes, for så vidt som en sådan indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er momspligtige i henhold til artikel 2 i direktiv 2006/112, herunder levering af administrative og bogføringsmæssige tjenesteydelser (jf. dom Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, præmis 20 ff.; Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 29 ff.; C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 32; kendelse MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 32 ff.).
- 13 Sagsøgeren har mod vederlag leveret ydelser i form af bogføringsmæssige og administrative ydelser til sine datterselskaber X-KG og Y-KG som udgående ydelser. Dette er uomtvistet mellem parterne.
- 14 Sagsøgeren har derfor isoleret betragtet ret til fuldt fradrag for den indgående afgift vedrørende de af sagsøgeren indkøbte ydelser. Der gælder ligeledes en 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 én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. dom Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, præmis 23; Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 31; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 36; Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 31; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 29; Vos Aanneming, C-405/19, EU:C:2020:785, præmis 26; kendelse MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 39).

- 15 Det følger således af fast retspraksis, at de udgifter, som er afholdt af et holdingselskab, som griber ind i et datterselskabs administration, til de forskellige tjenesteydelser, det har erhvervet i forbindelse med overtagelse af kapitalandele i dette datterselskab, indgår i den afgiftspligtiges generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på dets ydelser. Sådanne omkostninger har således principielt en direkte og umiddelbar tilknytning til hele holdingselskabets økonomiske virksomhed. I denne forbindelse skal retten til at fradrage moms sikres, uden at den underlægges et kriterium om bl.a. stedet for, formålet med og resultatet af den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 43 ff.). I så henseende er omfanget af den økonomiske virksomhed eller resultatet heraf som udgangspunkt uvæsentligt.

Forelæggelse for Domstolen

- 16 Det er imidlertid tvivlsomt, om sagsøgeren kan fradrage den indgående moms, fordi denne har indkøbt de indgående ydelser med henblik på at indskyde dem i datterselskaberne, og disse ydelser har direkte og umiddelbar tilknytning til datterselskabernes afgiftsfrie udgående transaktioner.

Det første præjudicielle spørgsmål

- 17 Spørgsmålet er, om sagsøgeren har indkøbt de indgående ydelser, som denne videregiver til X-KG og Y-KG som indskud, til sin virksomhed, og om de dermed forbundne udgifter indgår i sagsøgerens »generalomkostninger« (omkostningselementerne i dennes momspligtige udgående transaktioner »bogholderi og administration for datterselskaberne«).
- 18 Denne problemstilling følger af dommen *C&D Foods Acquisition*, C-502/17 (EU:C:2018:888, præmis 37 ff.), hvor et momsfradrag blev nægtet. I denne dom fandt Domstolen, at der ikke var tale om en transaktion, der skete med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, som gik videre end blot salg af aktier. På denne baggrund konkluderede Domstolen, at momsen af de omtvistede tjenesteydelser i den pågældende sag ikke kunne fradrages. Dermed afviste Domstolen implicit også, at udgifterne til de omhandlede indgående ydelser (når der ikke forelå en direkte og umiddelbar tilknytning) indgik i den pågældende sagsøgers generalomkostninger og – i deres egenskab heraf – var omkostningselementer i prisen på de leverede goder og tjenesteydelser.
- 19 Endvidere har Domstolen også under visse omstændigheder besvaret spørgsmålet om fradragsretten benægtende i dom *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, præmis 26, 27, 29, 31 ff.), *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, præmis 39), og *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683, præmis 39).
- 20 I den foreliggende sag er det derfor ikke udelukket, at der ifølge Domstolens praksis skal nægtes ret til fradrag. Ydelserne kan ikke være indkøbt til brug for

sagsøgerens virksomhed og dennes afgiftspligtige transaktioner, eftersom de har direkte og umiddelbar tilknytning til datterselskabernes aktiviteter, som (i vidt omfang) er momsfrigitte. Sagsøgeren har muligvis i sidste ende ikke indkøbt ydelserne til brug for sin egen virksomhed, men til brug for sine datterselskabers virksomheder. I så fald er ydelserne knyttet til datterselskabernes afgiftsfrie transaktioner. Sagsøgerens udgifter til de indkøbte ydelser er heller ikke omkostningselementer i prisen på de tjenesteydelser (bogholderi og administration), som sagsøgeren leverer, eller en del af sagsøgerens generalomkostninger, men skal henregnes til visse af datterselskabernes udgående transaktioner. Afgiftsgrundlaget for transaktionerne over for datterselskaberne er uafhængigt af de indbetalte indskud og størrelsen af disse. De påvirker »kun« størrelsen af det overskud, som sagsøgeren har ret til.

Det andet præjudicielle spørgsmål

- 21 Såfremt Domstolen alligevel skulle være af den opfattelse, at de omtvistede indgående ydelser giver ret til fradrag, er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt indsættelsen af et moderselskab som mellemlid i datterselskabets indkøb af ydelser for at opnå en fradragsret, som datterselskabet ikke har, udgør et misbrug af rettigheder.
- 22 Konstatning af et misbrug som omhandlet i Domstolens praksis kræver for det første, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante direktivbestemmelser og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – ville indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele; for det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel (jf. dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 ff.; Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 53 og 70; jf. også dom T Danmark og Y Danmark, C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 97).
- 23 Vurderingen af, om der foreligger et misbrug af rettigheder i denne forstand, kræver en materiel bedømmelse af omstændighederne i det konkrete tilfælde. I den foreliggende sag lagde Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) til grund, at der foreligger ikke-skatteretlige grunde. Den forelæggende ret er bundet af denne antagelse.
- 24 Spørgsmålet er imidlertid, om der under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, er tale om en situation, hvor der af hensyn til opbygningen af direktiv 2006/112 og for at undgå konkurrenceforvridning (i form af en favorisering af holding-konstruktioner i forhold til horisontale virksomheder) typisk skal antages at være tale om misbrug, selv om den afgiftspligtige person påberåber sig (hævdede) ikke-skatteretlige grunde.
- 25 Såfremt Domstolen ikke anser et sådant arrangement for udtryk for misbrug eller de ikke-skatteretlige grunde, som Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige

sager) har konstateret, udelukker, at der kan foreligge et misbrug, er der risiko for, at holdingselskaber i tilfælde, hvor et datterselskab ikke har ret til fuldt fradrag for indgående moms for så vidt angår hele datterselskabets indkøb af ydelser, indsættes som »mellemed«, således at holdingselskabet leverer hovedparten af ydelserne vederlagsfrit (= indskyder dem i datterselskabet). I så fald får holdingselskabet det fulde momsfradrag for alle indgående ydelser, selv om hovedparten af disse ikke har noget at gøre med de transaktioner, som holdingselskabet udfører mod vederlag, og der opnås et fradrag, som hverken moderselskabet eller datterselskabet ville have, hvis ydelserne blev leveret direkte.

- 26 Dette ville ikke være i overensstemmelse med momssystemet, selv om der foreligger ikke-skatte retlige grunde for indsættelsen som »mellemed«, og ville give holdingselskaber en konkurrencefordel over for horisontale virksomheder, som nægtes fradrag for indgående moms.

ARBEJDSDOKUMENT