

**Asia C-98/21**

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

15.2.2021

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Bundesfinanzhof (Saksa)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

23.9.2020

**Vastaaaja ja Revision-valittaja:**

Finanzamt R

**Kantaja ja Revision-valittajan vastapuoli:**

W-GmbH

---

**Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde**

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112 – Sellaisen liikkeenjohdosta vastaavan holdingyhtiön, joka toteuttaa tytäryhtiöihin kohdistuvia verollisia myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimia, vähennysoikeus myös niiden suoritteiden osalta, jotka se hankkii kolmansilta osapuolilta ja sijoittaa tytäryhtiöihin yleisen voitto-osuuden myöntämistä vastaan, vaikka hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät liity suoraan ja välittömästi holdingyhtiön omiin liiketoimiin vaan tytäryhtiöiden (suurelta osin) verottomaan toimintaan – Verovähennyksen poissulkeminen oikeuden väärinkäytön tai järjestelmänvastaisuuden perusteella

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

## Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa luettuna yhdessä 167 artiklan kanssa tulkittava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa siten, että liikkeenjohdosta vastaavalla holdingyhtiöllä, joka toteuttaa tytäryhtiöihin kohdistuvia verollisia myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimia, on vähennysoikeus myös niiden suoritteiden osalta, jotka se hankkii kolmansilta osapuolilta ja sijoittaa tytäryhtiöihin yleisen voitto-osuuden myöntämistä vastaan, vaikka hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät liity suoraan ja välittömästi holdingyhtiön omiin liiketoimiin vaan tytäryhtiöiden (suurelta osin) verottomaan toimintaan ja hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät vaikuta (tytäryhtiöille toteutettujen) verollisten liiketoimien hintaan eivätkä ole yleisiä osia, joista holdingyhtiön oman liiketoiminnan hinnat muodostuvat?
- 2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko kyseessä Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu oikeuden väärinkäyttö, jos liikkeenjohdosta vastaava holdingyhtiö on ”välillisesti kytköksissä” tytäryhtiöissä tapahtuvaan suoritteiden hankkimiseen siten, että se itse hankkii suoritteet, joiden osalta tytäryhtiöillä ei suoritteita välittömästi hankittaessa ole vähennysoikeutta, sijoittaa ne tytäryhtiöihin voitto-osuutta vastaan ja tämän jälkeen vaatii vedoten asemaansa liikkeenjohdosta vastaavana holdingyhtiönä aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteita koskevaa täysimääräistä verovähennystä, vai voidaanko tämä välillinen kytkös perustella muilla kuin vero-oikeudellisilla syillä, vaikka täysimääräinen verovähennys sinänsä on järjestelmän vastainen ja johtaisi holdingtyyppisten rakenteiden kilpailuetuun yksiportaisiin yrityksiin nähden?

## Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 2 artikla, 167 artikla ja 168 artiklan a alakohta

## Kansalliset säädökset, joihin viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG)

## Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja ostaa, hallinnoi ja realisoii omia kiinteistöjä sekä suunnittelee, peruskorjaa ja valmistaa kaikenlaisia rakennuksia. Riidanalaisena vuonna 2013 sen osakkaita olivat A (samalla ainoa johtaja) ja B, joilla kummallakin oli 50 prosentin osuus.

- 2 Kantaja oli äänettömänä yhtiömiehenä yhtiöissä nimeltään X-KG ja Y-KG. Nämä yhtiöt rakensivat rakennuskohteita ja myivät yksittäiset asunnot pääosin liikevaihtoverottomina.
- 3 Riidanalaisena vuonna X-KG:n osakkaita olivat Q Verwaltungs-GmbH vastuunalaisena yhtiömiehenä sekä kantaja (94 prosentin osuus) ja Z-KG (kuuden prosentin osuus) äänettöminä yhtiömiehinä. Kantajan sijoittama pääoma oli 940 euroa ja Z-KG:n sijoittama pääoma 60 euroa. Q Verwaltungs-GmbH:n ei tarvinnut sijoittaa pääomaa eikä sillä ole osuutta pääomasta; se ei ole osallisena voitoista ja tappioista eikä sillä ole äänioikeutta. Q Verwaltungs-GmbH:n liiketoimintaa johtavat B ja C. Z-KG:n osakkaisiin eivät kuulu A ja B eivätkä heidän lähipiiriinsä kuuluvat henkilöt.
- 4 Tammikuun 31. päivänä 2013 sovittiin, että Z-KG maksaa 600 000 euron preemion yhtiöpanoksena ja kantaja suorittaa vastikkeettomia palveluja vähintään 9,4 miljoonan euron arvosta kahdelle X-KG:n rakennushankkeelle. Kantaja suoritti nämä palvelut osin oman henkilöstönsä ja omien laitteidensa turvin, osin muiden yritysten avulla.
- 5 Lisäksi kantaja ja X-KG sopivat 31.1.2013, että kantaja suorittaa tulevaisuudessa X-KG:lle vastikkeellisia kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja näiden kahden rakennushankkeen yhteydessä.
- 6 Riidanalaisena vuonna Y-KG:n osakkaita olivat Q Verwaltungs-GmbH vastuunalaisena yhtiömiehenä sekä kantaja (89,64 prosentin osuus) ja P I GmbH (10,36 prosentin osuus) äänettöminä yhtiömiehinä. Q Verwaltungs-GmbH:n ei tarvinnut sijoittaa pääomaa eikä sillä ole osuutta pääomasta; se ei ole osallisena voitoista ja tappioista eikä sillä ole äänioikeutta. P I GmbH:n osakkaisiin eivät kuulu A ja B eivätkä heidän lähipiiriinsä kuuluvat henkilöt.
- 7 Huhtikuun 10. päivänä 2013 sovittiin, että P I GmbH maksaa 3,5 miljoonan euron preemion ja kantaja suorittaa vastikkeettomia palveluja vähintään 30,29 miljoonan euron arvosta Y-KG:n rakennushankkeelle. Kantaja suoritti nämä palvelut osin oman henkilöstönsä ja omien laitteidensa turvin, osin muiden yritysten avulla.
- 8 Lisäksi kantaja ja Y-KG sopivat 10.4.2013, että kantaja suorittaa tulevaisuudessa vastikkeellisia kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja Y-KG:n rakennushankkeen yhteydessä.
- 9 Kantaja vähensi vuodelta 2013 aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteista maksamansa arvonlisäveron täysimääräisesti. Vastaajana oleva vero toimisto (Finanzamt R) kuitenkin piti kantajan vastikkeettomia yhtiöpanoksia X-KG:lle ja Y-KG:lle toimina, jotka eivät olleet edistäneet tulonsaantia liikevaihtoverolainsäädännössä tarkoitettulla tavalla, minkä vuoksi niiden ei voitu katsoa kuuluvan kantajan yritystoimintaan. Sellaisia ostoihin sisältyviä veroja, jotka eivät liity suoraan ja välittömästi tähän toimintaan, ei Finanzamt R:n mukaan voida vähentää.



- 15 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tytäryhtiönsä hallinnointiin osallistuvalla holdingyhtiöllä eri palveluista, jotka se on hankkinut ostaessaan osuuksia kyseisestä tytäryhtiöstä, aiheutuvat kustannukset kuuluvat verovelvollisen yleiskuluihin ja ovat sellaisinaan osia, joista yhtiön palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla palveluilla on siis lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys holdingyhtiön koko liiketoimintaan. Oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on taattava asettamatta vähennysoikeuden edellytykseksi esimerkiksi verovelvollisen liiketoiminnan harjoittamispaikkaa, tarkoitusta tai tulosta (tuomio *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 43 ja 44 kohta). Sikäli myöskään liiketoiminnan laajuudella tai menestyksellisyydellä ei lähtökohtaisesti ole merkitystä.

*Asian saattaminen unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi*

- 16 On kuitenkin kyseenalaista, eikö kantaja voi vähentää ostoihin sisältyvää veroa siksi, että hän on hankkinut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteita sijoittaakseen ne tytäryhtiöihin ja nämä suoritteet liittyvät suoraan ja välittömästi tytäryhtiöiden verottoihin myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimiin.

*Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

- 17 On kyseenalaista, onko kantaja hankkinut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet, jotka se antaa edelleen X-KG:lle ja Y-KG:lle yhtiöpanoksena, yritykselleen ja kuuluvatko hankinnasta aiheutuneet kulut sen yleiskustannuksiin (eli ovatko ne osia, joista sen tytäryhtiöille toteuttamien verollisten myöhemmän vaiheen liiketoimien – kirjanpito ja liikkeenjohto – hinta muodostuu).
- 18 Tämä kysymys perustuu tuomioon *C&D Foods Acquisition*, C-502/17 (EU:C:2018:888, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa verovähennysoikeus evättiin. Tässä tuomiossa unionin tuomioistuin päätteli, että kyseessä ei ollut liiketoimi, jonka tarkoituksena olisi ollut jatkuva tulonsaanti toiminnasta, joka käsitti muutakin kuin pelkän osakkeiden myynnin. Tämän perusteella unionin tuomioistuin katsoi, että kyseisessä asiassa riidanalaisista aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteista maksettava arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen. Implisiittisesti unionin tuomioistuin myös katsoi, että (suoran ja välittömän yhteyden puuttuessa) kyseisten aikaisemman vaihdannan vaiheen palvelujen kustannukset eivät kuuluneet kyseisen asian kantajan yleiskuluihin eivätkä olleet sellaisinaan osia, joista tarjottujen tuotteiden tai suoritettujen palvelujen hinta muodostuu.
- 19 Lisäksi unionin tuomioistuin eväsi verovähennysoikeuden tietyissä tilanteissa myös tuomiossa *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, 26, 27, 29, 31 ja 32 kohta), tuomiossa *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, 39 kohta) ja tuomiossa *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683, 39 kohta).

- 20 Nyt esillä olevassa asiassa on tämän vuoksi mahdollista, että verovähennysoikeus on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti evättävä. Suoritteita ei voida hankkia kantajan yritykselle ja sen verollisiin liiketoimiin, koska ne ovat liittyvät suoraan ja välittömästi tytäryhtiöiden (suurelta osin) verottomaan toimintaan. Kantaja ei ole viime kädessä voinut hankkia palveluja omalle yritykselleen vaan tytäryhtiöidensä yrityksille. Tällöin ne liittyvät tytäryhtiöiden verottomiin liiketoimiin. Hankituista palveluista aiheutuvat kantajan kulut eivät myöskään ole osia, joista sen suorittamien palvelujen (kirjanpito ja liikkeenjohto) hinta muodostuu, eivätkä osa sen yleiskuluja, vaan niiden on katsottava kuuluvan tytäryhtiöiden tiettyihin myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimiin. Tytäryhtiöihin kohdistuvien liiketoimien veron peruste ei riipu suoritetuista yhtiöpanoksista ja niiden suuruudesta. Ne vaikuttavat ”ainoastaan” kantajalle kuuluvan voiton suuruuteen.

*Toinen ennakkoratkaisukysymys*

- 21 Mikäli unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, että verovähennys on riidanalaisten aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteiden perusteella oikeutettu, ennakkoratkaisupyyntö esittänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko emoyhtiön välillinen kytkös tytäryhtiön suoritehankintoihin emoyhtiölle kuulumattoman verovähennyksen saamiseksi oikeuden väärinkäyttöä.
- 22 Väärinkäytön olemassaolon toteaminen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti edellyttää yhtäältä, että direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista; toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen (ks. tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta ja sitä seuraavat kohdat; tuomio Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 53 ja 70 kohta; ks. myös tuomio T Danmark ja Y Denmark, C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, 97 kohta).
- 23 Sen arvioimiseksi, onko kyseessä tällainen väärinkäyttö, on suoritettava kunkin yksittäistapauksen olosuhteiden tosiasiallinen arviointi. Nyt esillä olevassa asiassa Finanzgericht katsoi, että on olemassa muita kuin vero-oikeudellisia syitä. Tämä sitoo ennakkoratkaisupyyntö esittänyttä tuomioistuinta.
- 24 On kyseenalaista, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa kyseessä tilanne, jossa on direktiivin 2006/112 systematiikkaan liittyvistä syistä ja (holdingtyyppisten rakenteiden suosimiseen yksiportaisten yritysten kustannuksella perustuvien) kilpailun vääristymien välttämiseksi tyypillisesti katsottava kyseessä olevan väärinkäyttö, vaikka verovelvollinen nojautuikin (väitettyihin) muihin kuin vero-oikeudellisiin syihin.

- 25 Mikäli unionin tuomioistuin ei pidä tällaista järjestelyä väärinkäyttönä tai mikäli Finanzgerichtin toteamat muut kuin vero-oikeudelliset syyt sulkevat pois väärinkäytön olemassaolon, vaarana on, että sellaisissa tapauksissa, joissa tytäryhtiöllä ei ole oikeutta maksamansa arvonlisäveron täysimääräiseen vähentämiseen, holdingyhtiö on ”välillisesti kytköksissä” kaikkeen tytäryhtiössä tapahtuvaan suoritteiden hankkimiseen siten, että holdingyhtiö suorittaa suuren osan palveluista vastikkeetta (eli sijoittaa tytäryhtiöön panoksena). Tällöin holdingyhtiö saa oikeuden vähentää kaikista aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteista maksetun arvonlisäveron täysimääräisesti, vaikka useimmat näistä suoritteista eivät millään tavalla liity sen vastikkeellisiin liiketoimiin, ja tämän seurauksena olisi verovähennys, jota ei saa emoyhtiö eikä tytäryhtiö suorittaessaan palveluja välittömästi.
- 26 Tämä ei ole järjestelmän mukaista silloinkaan, kun välillinen kytkös perustellaan muilla kuin vero-oikeudellisilla syillä, ja tällöin luodaan kilpailuetu holdingyhtiöille suhteessa yksiportaisiin yrityksiin, joilta verovähennysoikeus evätään.

TYÖASIAKIRJA