

Mål C-98/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

15 februari 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

23 september 2020

Klagande:

Finanzamt R

Motpart:

W-GmbH

Saken i det nationella målet

Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Huruvida ett holdingbolag med operativ funktion som utför skattepliktiga utgående transaktioner till dotterbolag även har rätt att dra av ingående mervärdesskatt med avseende på tjänster som det förvärvar från tredje man och för över till dotterbolagen mot att det erhåller en andel av deras sammanlagda vinst, fastän de ingående transaktioner som förvärvats inte har något direkt och omedelbart samband med holdingbolagets egna transaktioner, utan med dotterbolagens (till övervägande del) skattebefriade verksamhet – Undantag från avdragsrätten på grund av rättsmissbruk eller för att det strider mot systemet

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Ska artikel 168 a jämförd med artikel 167 i direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet, tolkas så, att ett holdingbolag med operativ funktion, vilket utför utgående mervärdesskattepliktiga tjänster åt dotterbolag, även har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänster som det förvärvar från tredje man och överför till dotterbolagen mot att det erhåller en andel av deras sammanlagda vinst, fastän de förvärvade ingående transaktionerna inte har något direkt och omedelbart samband med holdingbolagets egna transaktioner, utan med dotterbolagens (till övervägande del) skattebefriade verksamhet, de förvärvade ingående transaktionerna inte ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner (som tillhandahålls dotterbolagen) och inte tillhör de allmänna kostnadskomponenterna i holdingbolagets egen ekonomiska verksamhet?
- 2) Om fråga 1 besvaras jakande: Utgör det rättsmissbruk i den mening som avses i EU-domstolens praxis när ett holdingbolag med operativ funktion agerar ”mellanhand” vid förvärv av tjänster från dotterbolag på ett sådant sätt att det själv förvärvar tjänster för vilka dotterbolagen inte skulle ha någon avdragsrätt vid ett direkt förvärv, överför dessa till dotterbolagen mot att det erhåller en andel av deras sammanlagda vinst och därefter med åberopande av sin ställning som holdingbolag med operativ funktion gör gällande full avdragsrätt för de ingående transaktionerna, eller kan denna funktion som mellanhand motiveras av skäl utanför skatterättens område, fastän fullt avdrag för ingående mervärdesskatt i sig är oförenligt med mervärdesskattesystemet och medför en konkurrensfördel för konstruktioner med holdingbolag gentemot företag som endast omfattar en nivå?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 2, 167 och 168 a

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG)

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

- 1 W-GmbH (nedan även kallad bolaget) är ett bolag vars verksamhet omfattar inköp, förvaltning och exploatering av egna fastigheter samt projektering, sanering och genomförande av byggprojekt av alla slag. År 2013, som tvisten i

- målet avser, var A (samtidigt ensam företagsledare) och B delägare i bolaget med 50 procent vardera.
- 2 I egenskap av kommanditdelägare innehade bolaget andelar i bolagen X-KG och Y-KG. Båda bolagen var till övervägande del undantagna från mervärdesskatt när de uppförde byggnader och avyttrade de enskilda bostadskomplexen.
 - 3 Det aktuella året var Q Verwaltungs-GmbH komplementär i X-KG, medan W-GmbH (med 94 procent av andelarna) och Z-KG (med 6 procent av andelarna) var kommanditdelägare. Bolagets kapitalinsats uppgick till 940 euro och kapitalinsatsen från Z-KG till 60 euro. Q Verwaltungs-GmbH skulle inte tillhandahålla någon kapitalinsats och innehar inte någon kapitalandel. Nämnda bolag har inte någon andel i eventuella vinster eller förluster och har inte någon rösträtt. B och C är företagsledare i Q Verwaltungs-GmbH. Varken A eller B eller några närstående personer till dem innehar andelar i Z-KG.
 - 4 Den 31 januari 2013 avtalades att Z-KG skulle betala 600 000 euro i delägartillskott och tillhandahålla W-GmbH kostnadsfria tjänster för minst 9,4 miljoner euro för två byggprojekt från X-KG. Bolaget tillhandahöll dessa tjänster delvis med egen personal och egen utrustning och delvis med hjälp av andra företag.
 - 5 Vidare avtalade bolaget och X-KG den 31 januari 2013 att bolaget i samband med de båda byggprojekten i fortsättningen skulle tillhandahålla X-KG bokförings- och förvaltningstjänster mot ersättning.
 - 6 Det aktuella året var Q Verwaltungs-GmbH komplementär i Y-KG, medan W-GmbH (med 89,64 procent av andelarna) och P I GmbH (med 10,36 procent av andelarna) var kommanditdelägare. Q Verwaltungs-GmbH skulle inte tillhandahålla någon kapitalinsats och innehar inte någon kapitalandel. Nämnda bolag har inte någon andel i eventuella vinster eller förluster och har inte någon rösträtt. Varken A eller B eller några närstående personer till dem innehar andelar i P I GmbH.
 - 7 Den 10 april 2013 avtalades att P I GmbH skulle betala ett tillskott på 3,5 miljoner euro och tillhandahålla W-GmbH kostnadsfria tjänster för minst 30,29 miljoner euro för ett byggprojekt från Y-KG. Bolaget tillhandahöll dessa tjänster delvis med egen personal och egen utrustning och delvis med hjälp av andra företag.
 - 8 Vidare avtalade bolaget och Y-KG den 10 april 2013 att bolaget i samband med byggprojektet i fortsättningen skulle tillhandahålla Y-KG bokförings- och förvaltningstjänster mot ersättning.
 - 9 Bolaget drog av mervärdesskatten från sina ingående transaktioner år 2013 fullt ut. Skattemyndigheten ansåg emellertid att bolagets delägartillskott till X-KG och Y-KG i form av kostnadsfria tjänster inte kunde betraktas som ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättsligt avseende och därför inte kunde hänföras till

bolagets näringsverksamhet. Ingående mervärdesskatt som direkt och omedelbart har samband med denna verksamhet får inte dras av.

- 10 W-GmbH överklagade detta beslut och Finanzgericht biföll bolagets talan. Denna domstol uppgav att tillhandahållandet av delägartillskott i form av kostnadsfria tjänster utgör del av näringsverksamheten. Detta framgår av EU-domstolens praxis. Det är inte frågan om något missbruk av möjligheten att utforma de rättsliga arrangemangen. Det ansågs föreligga skäl som saknar samband med skatterättsliga överväganden som motiverade det valda arrangemanget.
- 11 Skattemyndigheten har överklagat Finanzgerichts dom till Bundesfinanzhof.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Bedömning av tolkningsfrågorna

- 12 Enligt EU-domstolens och Bundesfinanzhofs fasta praxis har ett holdingbolag avdragsrätt då andelsinnehavet åtföljs av en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, i den mån ett sådant deltagande omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i direktiv 2006/112, såsom tillhandahållande av administrations- och bokföringstjänster (se dom Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punkterna 20 och 21, dom Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkterna 29 och 30, dom C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 32 och beslut MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkterna 32 och 33).
- 13 Bolaget har tillhandahållit tjänster mot ersättning i form av bokförings- och förvaltningstjänster till sina dotterbolag X-KG och Y-KG i form av utgående transaktioner. Detta är ostridigt mellan parterna.
- 14 Bolaget har därför rätt till fullt avdrag för de ingående transaktionerna. En avdragsrätt föreligger även 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 de aktuella tjänsterna utgör en del av den skattskyldiga 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 skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (se dom Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punkt 23, dom Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 31, dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 36, dom Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 31, dom Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punkt 26, och beslut MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 39).
- 15 Det utgör fast rättspraxis att de omkostnader som ett holdingbolag, vilket deltar i förvaltningen av ett dotterbolag, har haft för olika tjänster som holdingbolaget

köpt in i samband med förvärvet av andelarna i detta dotterbolag, utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och utgör som sådana en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de tjänster som denne tillhandahåller. Sådana tjänster har således i princip ett direkt och omedelbart samband med hela holdingbolagets verksamhet. Därvid ska rätten att göra avdrag för mervärdesskatt garanteras utan att den underkastas villkor avseende plats, syfte eller resultat av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (dom *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punkterna 43 och 44). I detta hänseende saknar den ekonomiska verksamhetens omfattning och huruvida den är framgångsrik betydelse.

Hänskjutande till EU-domstolen

- 16 Det är emellertid osäkert huruvida bolaget har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten av det skälet att det har förvärvat inköpta tjänster för att överföra dessa till dotterbolagen och dessa tjänster har ett direkt och omedelbart samband med dotterbolagens skattebefriade utgående transaktioner.

Den första tolkningsfrågan

- 17 Det är osäkert huruvida bolaget har förvärvat de ingående transaktioner som det överför som delägartillskott till X-KG och Y-KG för den egna verksamheten och huruvida kostnaderna för detta ska räknas till bolagets ”allmänna kostnader” (kostnadskomponenterna för dess beskattade utgående transaktioner ”bokföring och förvaltning för dotterbolagen”).
- 18 Denna frågeställning följer av domen *C&D Foods Acquisition*, C-502/17 (EU:C:2018:888, punkt 37 och följande punkter), i vilken avdragsrätten inte godkändes. I denna dom drog EU-domstolen slutsatsen att det inte var frågan om någon transaktion som bestod i att fortlöpande vinna intäkter som gick utöver en enkel försäljning av aktier. Därför fann den att den ingående mervärdesskatten för de omtvistade ingående transaktionerna inte var avdragsgill. Underförstått har EU-domstolen därmed även tillbakavisat att kostnaderna för de aktuella ingående transaktionerna utgjorde en del av de allmänna omkostnaderna från klaganden i det målet (när det saknas ett direkt och omedelbart samband) och i sig utgjorde kostnadskomponenter som ingår i priset för de levererade varorna, respektive de tillhandahållna tjänsterna.
- 19 Dessutom har EU-domstolen även under vissa omständigheter nekat avdrag för ingående mervärdesskatt i domarna i målen *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, punkterna 26, 27, 29, 31 och 32), *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, punkt 39) och *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683, punkt 39).
- 20 I den här aktuella tvisten är det således inte uteslutet att avdragsrätt ska nekas enligt EU-domstolens praxis. Tjänsterna kan inte anses ha förvärvats för bolagets

verksamhet och dess beskattade transaktioner, eftersom de har ett direkt och omedelbart samband med dotterbolagens (till övervägande del) skattebefriade verksamhet. Bolaget kan således inte anses ha förvärvat tjänsterna för sin egen verksamhet, utan för dotterbolagens verksamhet. De har således samband med dotterbolagens transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Bolagets kostnader för de inköpta tjänsterna utgör inte heller några kostnadskomponenter från de tjänster som det har tillhandahållit (bokföring och förvaltning) eller del av dess allmänna kostnader, utan ska hänföras till särskilda utgående transaktioner från dotterbolagen. Beräkningsgrunden för transaktionerna till dotterbolagen beror på de delägartillskott som betalats och deras omfattning. De påverkar ”enbart” storleken på den vinst som bolaget är berättigat till.

Den andra tolkningsfrågan

- 21 Om EU-domstolen likväl skulle finna att de omtvistade ingående transaktionerna är avdragsgilla så anser Bundesfinanzhof att det är osäkert huruvida det utgör rättsmissbruk när ett moderbolag agerar som mellanhand vid inköp av tjänster från dotterbolag för att erhålla ett oberättigat mervärdesskatteavdrag.
- 22 För att konstatera att förfarandemissbruk föreligger i den mening som avses i EU-domstolens praxis krävs det dels att de aktuella transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktivet och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet har uppfyllts rent formellt – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser, och dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att de aktuella transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå denna skattefördel (se dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74 och följande punkter, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkterna 53 och 70. Se även domen T Danmark och Y Danmark, C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 97).
- 23 För att fastställa huruvida det är frågan om rättsmissbruk i denna bemärkelse krävs det en faktisk bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I förevarande tvist har Finanzgericht antagit att det finns skäl som saknar samband med skatterättsliga överväganden. Denna bedömning är bindande för Bundesfinanzhof.
- 24 Frågan är emellertid huruvida det under sådana omständigheter som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen är fråga om en konstellation i vilken det på grundval av systematiken i direktiv 2006/112 och för att undvika en snedvridning av konkurrensen (i form av ett gynnande av konstruktioner med holdingbolag gentemot företag som endast omfattar en nivå) typiskt sett ska antas vara frågan om missbruk, även om den beskattningsbara personen åberopar (påstådda) skäl som saknar samband med skatterättsliga överväganden.
- 25 Om EU-domstolen inte skulle finna att en sådan utformning ska anses utgöra missbruk eller om de av Finanzgericht fastställda skälen som saknar samband med skatterättsliga överväganden inte utesluts, föreligger den en risk att holdingbolag i situationer i vilka ett dotterbolag inte har full avdragsrätt agerar mellanhänder för

samtliga förvärv från dotterbolagen genom att holdingbolaget tillhandahåller en övervägande del av tjänsterna utan ersättning (det vill säga genom att överföra dem till dotterbolaget). Holdingbolaget erhåller i så fall full avdragsrätt för samtliga ingående transaktioner, fastän de flesta av dessa inte har något samband med dess transaktioner mot ersättning och detta medför en avdragsrätt som varken moder- eller dotterbolaget skulle ha haft om tjänsten hade tillhandahållits direkt.

- 26 Inte heller om det föreligger skäl för att agera som mellanhand som saknar samband med skatterättsliga överväganden skulle detta vara förenligt med mervärdesskatteordningen och holdingbolaget skulle erhålla en konkurrensfördel gentemot företag som endast omfattar en nivå, vilka nekats rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

ARBETSDOKUMENT