

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

8. september 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, artikel 167 og artikel 168, litra a) – fradrag for indgående afgift – begrebet »afgiftspligtig person« – holdingselskab – udgifter i forbindelse med en selskabsdeltagers indskud i naturalier i datterselskaber – manglende deltagelse i betalingen af udgifterne til generalomkostningerne – datterselskabernes virksomhed for størstedelens vedkommende afgiftsfritaget«

I sag C-98/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 23. september 2020, indgået til Domstolen den 15. februar 2021, i sagen

Finanzamt R

mod

W GmbH,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J. Passer, formanden for Anden Afdeling, A. Prechal (refererende dommer), og dommeren N. Wahl,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- W GmbH ved Rechtsanwälte M. Dietrich og N. Penner,
- den tyske regering ved J. Möller og P.-L. Krüger, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved R. Pethke og V. Uher, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. marts 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167 og artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt R (skatte- og afgiftsmyndigheden i R, Tyskland) og W GmbH vedrørende et afslag på at indrømme sidstnævnte fradrag for indgående merværdiafgift (moms) i forbindelse med ydelser, der har gjort det muligt for dette selskab at levere ydelser i form af indskud i sine datterselskaber, som selv leverer ydelser, der for størstedelens vedkommende leveres under momsfritagelse.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, er sålydende:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Det nævnte direktivs artikel 167 har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

6 Momsdirektivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

Tysk ret

7 § 2 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) har i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), følgende

ordlyd:

»(1) Erhvervsdrivende er enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes økonomiske eller erhvervsmæssige aktivitet. Enhver varig virksomhed, som sigter mod opnåelse af indtægter, er økonomisk eller erhvervsmæssig, selv om den ikke drives med overskud for øje, eller en sammenslutning af personer kun udøver virksomhed over for sine medlemmer.

(2) Der udøves ikke selvstændig erhvervsvirksomhed eller selvstændigt erhverv,

1. såfremt fysiske personer individuelt eller i forening er tilknyttet en virksomhed, således at de er underlagt den erhvervsdrivendes instrukser,

2. hvis en juridisk person ud fra en samlet helhedsvurdering af de faktiske forhold finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i den virksomhed, der udøves af »Organtråger« (skattemæssig enhed). Den skattemæssige enheds virkning begrænser sig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i landet. Disse underafdelinger skal behandles som én enkelt virksomhed. [...]«

8 UStG's § 15, som har overskriften »Fradrag for indgående afgift«, foreskriver følgende i stk1:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

1. afgifter, der skyldes i henhold til lov for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for den pågældendes virksomhed. [...]«

9 § 42 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) fastsætter:

»(1) Skatte- og afgiftslovgivningen kan ikke omgås ved misbrug af de i lovgivningen fastsatte retlige arrangementer. Såfremt de betingelser, der er fastsat i en skatte- eller afgiftsbestemmelse, med hvilken det tilsigtes at forhindre skatte- eller afgiftsunddragelse, er opfyldt, følger de retlige konsekvenser af den nævnte bestemmelse. I de øvrige tilfælde, hvor der foreligger svig som omhandlet i stk. 2, skal skatten eller afgiften betales på de samme vilkår som dem, der gælder for det retlige arrangement, som var passende til de økonomiske transaktioner.

(2) Der foreligger svig, når der er blevet valgt et upassende retligt arrangement, som i forhold til et passende arrangement giver den skatte- eller afgiftspligtige eller tredjemand en skatte- eller afgiftsfordel, der ikke er fastsat ved lov. Dette gælder ikke, såfremt den skatte- eller afgiftspligtige påviser, at der lå ikke-skatte- eller afgiftsmæssige grunde til grund for valget af arrangementet, hvortil der skal tages hensyn i lyset af den pågældendes situation som helhed.«

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 W beskæftiger sig med erhvervelse, administration og salg af fast ejendom samt projektering, renovering og udarbejdelse af bygge- og anlægsprojekter.

11 I 2013 besad W kapitalandele i X GmbH & Co. KG og Y GmbH & Co. KG, hvis aktiviteter består af opførelse af fast ejendom og salg af boliger, idet disse aktiviteter i vid udstrækning udøves under momsfrigtagelse.

12 Nærmere bestemt ejede W i løbet af det pågældende år 94% af andelene i X, mens de resterende 6% var ejet af Z KG.

13 Ved et tillæg til X's selskabskontrakt af 31. januar 2013 blev Z og W enige om at foretage et

indskud som selskabsdeltagere i X. Indskuddet bestod i, at Z skulle indbetale 600 000 EUR, og at W i et omfang svarende til sin kapitalandel, dvs. mindst 9,4 mio. EUR, vederlagsfrit skulle levere ydelser i form af arkitektydelser, statistiske beregninger, planlægning af varme- og lydisolering, energiforsyning samt nettilslutning, generelle virksomhedsydelser og håndtering og markedsføring med hensyn til to faste ejendomme, som skulle opføres af X. W gennemførte disse ydelser dels ved brug af eget personale eller eget udstyr, dels ved erhvervelse af varer og ydelser fra andre virksomheder.

14 Ved en anden aftale af samme dato indgået mellem W og X blev det aftalt, at W mod vederlag skulle levere bogførings- og administrationsydelser til X i forbindelse med opførelsen af de to byggeprojekter, der er nævnt i den foregående præmis. Disse ydelser omfattede ansættelse og afskedigelse af personale, indkøb af materialer, udarbejdelse af årsregnskaber og skatteangivelser samt indgivelse heraf til skatte- og afgiftsmyndigheden. De omfattede ikke de ydelser, som W skulle tilvejebringe som indskud.

15 I 2013 ejede W endvidere 89,64% af andelene i Y, mens de resterende andele var ejet af P I GmbH.

16 Ved et tillæg til Y's selskabskontrakt, der blev indgået den 10. april 2013, blev det aftalt, at P I og W skulle foretage et indskud som selskabsdeltagere i Y. P I's indskud bestod i at indbetale et beløb på 3,5 mio. EUR, mens W vederlagsfrit og i et omfang svarende til sin kapitalandel, dvs. mindst 30,29 mio. EUR, skulle levere ydelser af samme art som dem, der blev leveret til X, og som er beskrevet i nærværende doms præmis 13, i forbindelse med opførelsen af en tredje ejendom. W leverede disse ydelser dels ved brug af eget personale eller udstyr, dels ved erhvervelse af varer og ydelser fra andre virksomheder.

17 Ved en anden aftale af samme dato blev W og Y enige om, at W i forbindelse med projektet vedrørende opførelsen af denne tredje ejendom mod vederlag skulle levere bogførings- og administrationsydelser svarende til dem, der var blevet leveret til X, og som er beskrevet i nærværende doms præmis 14, til Y.

18 I sine momsangivelser for 2013 fradrog W hele den indgående moms, som selskabet havde erlagt for de pågældende ydelser. Den tyske skatte- og afgiftsmyndighed fandt, at de indskud, som W havde foretaget i X og Y i sin egenskab af selskabsdeltager, skulle anses for afgiftsfrie aktiviteter, idet disse indskud ikke var blevet anvendt til at generere indtægter i momslovgivningens forstand og derfor ikke skulle henregnes til W's erhvervsmæssige virksomhed. De indgående momsbeløb, der var knyttet til disse aktiviteter, kunne derfor ikke fradrages.

19 Eftersom W's klage over dette afslag på fradrag blev afvist, anlagde selskabet sag ved Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland), som ved afgørelse af 19. april 2018 gav selskabet medhold i søgsmålet. Ifølge den nævnte domstol omfattede W's levering af bogførings- og administrationsydelser til X og Y en direkte eller indirekte indgriben i administrationen af disse selskaber mod vederlag. Henset til denne indgriben gennem bogførings- og administrationsydelser henhører den levering af særskilte ydelser, der svarer til det til fordel for datterselskaberne foretagne indskud i naturalier, under den erhvervsmæssige virksomhed bestående af aktiv forvaltning af kapitalandelene. Denne analyse følger af Domstolens praksis, hvorefter naturalydelser, der er blevet anvendt til at indsamle midler, som er blevet tilført de selskaber, hvori der er erhvervet kapitalandele, i form af indskud, udgør en del af holdingselskabernes erhvervsmæssige virksomhed. Følgelig fandt den nævnte domstol, at W kunne fradrage hele den omsætningsafgift, der var blevet pålagt de ydelser, som selskabet havde leveret til X og Y i form af sine indskud. Den præciserede endvidere, at der ikke var tale om misbrug af rettigheder, og at der forelå ikke-skatte- eller afgiftsmæssige grunde, som begrundede det arrangement, der var blevet valgt til den pågældende transaktion.

20 Skatte- og afgiftsmyndigheden i R har iværksat revisionsanke til prøvelse af den nævnte afgørelse ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) og har til støtte herfor bl.a. gjort gældende, at de omtvistede ydelser – dvs. ydelserne knyttet til apportindskuddene i datterselskaberne – som skal betragtes isoleret fra bogførings- og administrationsydelserne mod vederlag, i mangel af vederlag ikke er genstand for en udveksling af ydelser. Den nævnte myndighed har desuden gjort gældende, at de af W foretagne transaktioner var en følge af misbrug af de arrangementer, der er fastsat i lovgivningen med hensyn til momsfradrag.

21 Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har i forelæggelsesafgørelsen anført, at der ikke mellem på den ene side W og på den anden side X og Y foreligger en skattemæssig enhed som omhandlet i UStG's § 2, stk. 2.

22 Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at eftersom W leverede bogførings- og administrationsydelser til sine datterselskaber mod vederlag og således greb ind i administrationen af sine datterselskaber, ville selskabet til trods for sin egenskab af holdingselskab principielt kunne have ret til fuldt fradrag for den erlagte afgift for de af selskabet indkøbte ydelser. Den har i denne henseende henvist til, at det fremgår af Domstolens praksis, at når der ikke foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, indrømmes den afgiftspligtige person ligeledes en ret til fradrag, når udgifterne i forbindelse med de omhandlede ydelser indgår i sidstnævntes generalomkostninger og som sådan er omkostningselementer i prisen på de varer eller ydelser, som vedkommende leverer. Den forelæggende ret har heraf udledt, at de udgifter, som et holdingselskab, der griber ind i administrationen af et datterselskab, har afholdt for de forskellige ydelser, som det har erhvervet i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i dette datterselskab, indgår i den afgiftspligtige persons generalomkostninger og som sådan er omkostningselementer i prisen på dets ydelser, hvorved de principielt har en direkte og umiddelbar tilknytning til holdingselskabets samlede økonomiske virksomhed.

23 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt W er afskåret fra at fradrage den indgående moms, fordi selskabet har erhvervet de indgående ydelser til datterselskaberne, der foretager afgiftsfritagne transaktioner, således at disse indgående ydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de udgående transaktioner, der er fritaget for afgift.

24 For det første er den forelæggende ret således i tvivl om, hvorvidt de indgående ydelser, som W har overført til X og Y i form af sine indskud, kan anses for at være erhvervet af W til sin

virksomhed, og om de dermed forbundne udgifter indgår i selskabets generalomkostninger, dvs. omkostningselementer i prisen på selskabets afgiftspligtige udgående bogførings- og administrationsydelser for sine datterselskaber. Dette spørgsmål udspringer af dom af 8. november 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 37 ff.), hvoraf den forelæggende ret har udledt, at det er et krav for fradrag af indgående moms, som et holdingselskab har erlagt, at den direkte eneårsag til den pågældende transaktion er knyttet til dette selskabs afgiftspligtige økonomiske virksomhed, eller at transaktionen udgør en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af denne virksomhed. Såfremt der ikke foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem udgifterne i forbindelse med de indgående ydelser og holdingselskabets afgiftspligtige økonomiske virksomhed, kan disse udgifter således ikke indgå i W's generalomkostninger og ikke være omkostningselementer i prisen på de leverede varer eller de af W leverede ydelser. Den forelæggende ret har ligeledes henvist til dom af 14. september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), af 3. juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), og af 1. oktober 2020, Vos Aanneming (C-405/19, EU:C:2020:785). Selv om de sager, der lå til grund for de nævnte domme, ikke vedrørte holdingselskaber, bekræfter de, at en direkte tilknytning mellem de indgående ydelser og det pågældende selskabs afgiftspligtige transaktioner er nødvendig for at muliggøre fradrag for indgående moms. I det foreliggende tilfælde er den forelæggende ret af den opfattelse, at det muligvis forholder sig således, at de indgående ydelser ikke er blevet erhvervet til W's virksomhed og disse selskabs afgiftspligtige transaktioner, men til dets datterselskabers. Disse ydelser ville derfor have en direkte og umiddelbar tilknytning til disse datterselskabers virksomhed, som i vid udstrækning er afgiftsfritaget.

25 Hvis det skal lægges til grund, at den afgift, der er betalt af de indgående ydelser, ikke desto mindre kan fradrages, ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, om den omstændighed, at et moderselskab indsættes som mellemlid i datterselskabets indkøb af ydelser med henblik på at opnå en fradragsret for indgående afgift, som datterselskabet principielt ikke har ret til, udgør retsmisbrug. Den har i denne henseende henvist til, at det på nationalt plan er udelukket, at et moderselskab ved sin forudgående mellemkomst opnår en ret til fradrag for indgående afgift, som det ikke ville være indrømmet i tilfælde af direkte erhvervelse af ydelserne. Ud fra et økonomisk synspunkt er mekanismen i det foreliggende tilfælde imidlertid den samme som mekanismen med forudgående mellemkomst, således at et sådant misbrug kan foreligge. Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at såfremt et sådant arrangement skulle anses for ikke at være udtryk for misbrug, er der risiko for, at mange holdingselskaber vil blive indsat som mellemlid i alle de erhvervelser af ydelser, som afgiftspligtige personer foretager.

26 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 168, litra a), [...] 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 Domstolens [praksis], når et administrerende holdingselskab indsættes som

»mellemed« 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 [egenskab af] administrerende holdingselskab fradrager det fulde afgiftsbeløb vedrørende de indgående ydelser, eller kan denne indsættelse som mellemed være begrundet i ikke-skatteretlige grunde, selv om fradraget af det fulde afgiftsbeløb isoleret betragtet er systemstridigt og ville føre til, at holding-konstruktioner får en konkurrencefordel i forhold til horisontale virksomheder?»

Om anmodningen om genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del

27 Efter generaladvokatens fremsættelse af forslaget til afgørelse har W ved procesdokument indleveret til Domstolens Justitskontor den 12. april 2022 anmodet om genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement. Eftersom retsforhandlingernes mundtlige del blev afsluttet efter generaladvokatens fremsættelse af forslaget til afgørelse, skal denne anmodning forstås således, at den vedrører genåbning af denne fase i henhold til denne artikel.

28 Til støtte for den nævnte anmodning har W i det væsentlige gjort gældende, at der i generaladvokatens forslag til afgørelse, navnlig dets punkt 39-43 og 55-62, ikke er blevet taget stilling til visse forhold, som burde have været drøftet med parterne, eller er blevet taget stilling til visse forhold, uden at disse var blevet drøftet af parterne. Denne undladelse og denne stillingtagen begrundes afholdelse af et retsmøde.

29 Det bemærkes i denne henseende, at generaladvokaten i henhold til artikel 252, stk. 2, TEUF fuldstændig upartisk og uafhængigt offentligt skal fremsætte begrundede forslag til afgørelse af de sager, som i henhold til statuten for Den Europæiske Unions Domstol kræver den pågældendes medvirken. Domstolen er hverken bundet af dette forslag til afgørelse eller af den begrundelse, som generaladvokaten er fremkommet med (dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

30 Det skal ligeledes bemærkes, at hverken statuten for Den Europæiske Unions Domstol eller procesreglementet giver mulighed for, at de berørte parter kan afgive indlæg som svar på generaladvokatens forslag til afgørelse (dom af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis). En parts uenighed med generaladvokatens forslag til afgørelse, uanset hvilke spørgsmål der undersøges heri, kan derfor ikke i sig selv udgøre et forhold, som kan begrunde genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del (dom af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 24, og af 29.11.2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

31 Med sine argumenter har W ønsket at besvare generaladvokatens forslag til afgørelse ved at rejse tvivl om dennes vurdering vedrørende det første præjudicielle spørgsmål.

32 Domstolen kan ganske vist ifølge procesreglementets artikel 83 til enhver tid, efter at have hørt generaladvokaten, ved kendelse bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt en part, efter at denne del af retsforhandlingerne er afsluttet, er fremkommet med nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for Domstolens afgørelse, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne eller de berørte, som er omfattet af artikel 23 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol.

33 Den undladelse og den stillingtagen, som W har bestridt, vedrører imidlertid alle forhold,

som W og de øvrige parter har kunnet tage stilling til under den skriftlige forhandling. Der er ikke fremført noget egentlig nyt forhold i generaladvokatens forslag til afgørelse.

34 I det foreliggende tilfælde finder Domstolen efter at have hørt generaladvokaten, at den er besiddelse af alle de oplysninger, der er nødvendige for at svare på de af den forelæggende ret stillede spørgsmål.

35 Det følger heraf, at det er uforholdsmæssigt at genåbne retsforhandlingernes mundtlige del.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 167, skal fortolkes således, at et holdingselskab, der udfører afgiftspligtige udgående transaktioner til fordel for datterselskaber, har ret til at fradrage den indgående afgift på ydelser, som det erhverver hos tredjemand, og som det leverer til datterselskaberne mod indrømmelse af en andel i det almindelige overskud, når de erhvervede ydelser for det første ikke har direkte og umiddelbar tilknytning til holdingselskabets egne transaktioner, men til datterselskabernes virksomhed, der i vid udstrækning er afgiftsfritaget, når disse ydelser for det andet ikke medregnes i prisen på de afgiftspligtige transaktioner, som leveres til datterselskaberne, og når de nævnte ydelser for det tredje ikke indgår i de generelle omkostningselementer i holdingselskabets egen økonomiske virksomhed.

37 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at den ret til momsfradrag, der er fastsat i momsdirektivets artikel 167 ff., udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, og at den principielt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med indgående transaktioner (dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

38 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det fremgår imidlertid af momsdirektivets artikel 168, litra a), at to betingelser skal være opfyldt, for at der kan indrømmes ret til fradrag. For det første skal den berørte være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand. For det andet skal de varer eller tjenesteydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og de pågældende varer eller tjenesteydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (jf. i denne retning dom af 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

40 Hvad angår den første betingelse fremgår det af momsdirektivets artikel 9, at der ved afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udfører økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Nævnte artikel 9 præciserer desuden, at begrebet »økonomisk virksomhed« omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og navnlig transaktioner, der indebærer udnyttelse af

materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

41 Ifølge fast retspraksis udgør den blotte erhvervelse eller den blotte besiddelse af selskabsandele ikke i sig selv økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand, som gør indehaveren til en afgiftspligtig person, eftersom det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalandele i andre virksomheder, ikke indebærer udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Således er opnåelse af et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, eller af en fortjeneste som følge af salget heraf kun en følge af den blotte ejendomsret til godet. Et holdingselskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre selskaber, har derfor hverken status af afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9 eller følgelig ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 16, og af 8.11.2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 30).

42 Dette gælder ikke med hensyn til blandede holdingselskaber, hvor disse samtidig med besiddelsen af kapitalinteresserne direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori kapitalinteresserne besiddes. Ifølge fast retspraksis udgør en sådan indgriben fra et holdingselskab i administrationen af selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, nemlig økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, for så vidt som denne indgriben indebærer gennemførelse af transaktioner, der er undergivet moms i henhold til det nævnte direktivs artikel 2. Domstolen har i denne henseende præciseret, at begrebet »et holdingselskabs indgriben i administrationen af sine datterselskaber« skal fortolkes således, at det omfatter alle transaktioner, der udgør økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand, og som holdingselskabet gennemfører til fordel for datterselskabet, herunder på ikke-udtømmende vis levering af administrative, finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 20 og 21 og den deri nævnte retspraksis, og af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 31 og 32). Med hensyn til momspligtige leveringer, der foretages mod betaling, og som er omfattet af denne indgriben, er et blandet holdingselskab derfor en afgiftspligtig person, der råder over en ret, om end blot forholdsmæssig, til fradrag for den erlagte indgående afgift (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at W's virksomhed ikke var begrænset til erhvervelse og besiddelse af kapitalandele i X og Y, men at W mod vederlag leverede bogførings- og administrationsydelser, som udgør økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand, til sine to datterselskaber. Følgelig skal W anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og selskabet opfylder den første af de to betingelser for at kunne udøve en fradragsret, der er nævnt i nærværende doms præmis 39.

44 Hvad angår den anden af disse betingelser følger det af ordlyden af momsdirektivets artikel 168, at retten til at fradrage indgående moms er betinget af, at de varer og ydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet, anvendes i forbindelse med den pågældendes afgiftspligtige transaktioner.

45 Domstolen har i denne henseende præciseret, at for at en afgiftspligtig person indrømmes en ret til at fradrage den indgående moms, er det principielt nødvendigt, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, som giver ret til fradrag. Retten til at fradrage den indgående moms, som er erlagt for varer og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse varer eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19,

EU:C:2020:913, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

46 Den afgiftspligtige person har dog ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed som sådan er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar forbindelse 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. i denne retning dom af 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

47 I begge tilfælde er det en forudsætning, at prisen for de indgående varer eller ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen for varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

48 Når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person har tilknytning til afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der derimod hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (dom af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

49 Domstolen har endvidere præciseret, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en tilknytning mellem transaktioner, skal vurderes i lyset af disses objektive indhold. Nærmere bestemt skal alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, tages i betragtning, og der skal kun tages hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (jf. i denne retning dom af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis). I denne sammenhæng er det blevet fastslået, at der skal tages hensyn til den faktiske anvendelse af de varer og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 66), og til eneårsagen til den omhandlede transaktion, idet eneårsagen må anses for at udgøre et kriterium for fastlæggelsen af det objektive indhold (dom af 8.11.2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

50 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at W med henblik på at opfylde sine indskudsforpligtelser over for sine datterselskaber har erhvervet ydelser i form af statistiske beregninger, planlægning af varme- og lydisolering, energiforsyning samt nettilslutning, generelle virksomhedsydelser og håndtering og markedsføring.

51 For at W kan fradrage den moms, der er betalt af disse indkøbte ydelser, påhviler det i overensstemmelse med den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 45 og 46, den forelæggende ret at efterprøve, om de nævnte ydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til dette selskabs udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, eller om de er en del af selskabets generalomkostninger, således at de udgør omkostningselementer i prisen på de varer eller ydelser, som det leverer.

52 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning til W's udgående transaktioner, skal det bemærkes, at W ikke anvender de indkøbte ydelser, der er anført i nærværende doms præmis 50, med henblik på at kunne tilbyde sine udgående bogførings- og administrationsydelser, som omfatter ansættelse og afskedigelse af personale, indkøb af materialer, udarbejdelse af årsregnskaber og skatteangivelser samt indgivelse heraf til skatte- og

afgiftsmyndigheden. Det følger heraf, at de udgifter, som W har afholdt for at erhverve de indgående ydelser, ikke kan anses for at indgå i omkostningselementerne i prisen for selskabets afgiftspligtige udgående ydelser, der giver ret til fradrag.

53 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de ydelser, som W har erhvervet i et tidligere led, og som er nævnt i nærværende doms præmis 50, er en del af W's generalomkostninger, således at de udgør omkostningselementer i prisen for de varer eller ydelser, som selskabet leverer, og derfor har en direkte og umiddelbar tilknytning til selskabets samlede økonomiske virksomhed, skal det bemærkes, at disse ydelser er genstand for W's indskud i sine datterselskaber X og Y. Som generaladvokaten ligeledes har anført i punkt 58 i forslaget til afgørelse, er der således ikke tale om udgifter, som W nødvendigvis skal afholde for at erhverve kapitalandele, men om udgifter, der udgør selve genstanden for W's indskud i sine datterselskaber. Et sådant indskud fra et holdingselskab til sine datterselskaber, uanset om det er kontant eller i naturalier, er omfattet af besiddelsen af selskabsandele, der, som anført i nærværende doms præmis 41, ikke udgør økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand og derfor ikke giver ret til fradrag. Eneårsagen til den pågældende transaktion er et indskud fra W.

54 Når den faktiske anvendelse af de ydelser, som W har erhvervet, tages i betragtning, skal det endvidere bemærkes, at W har gjort gældende, at disse ydelser udgjorde et indskud i naturalier, og at selskabet med henblik herpå skulle overføre dem vederlagsfrit til sine datterselskaber, for at de kunne anvende dem til deres transaktioner. Den omstændighed, at disse ydelser er beregnet til at blive anvendt af W's datterselskaber, skaber en direkte tilknytning til disse datterselskabers transaktioner og bekræfter, at der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning til W's økonomiske virksomhed. Konstateringen af, at de nævnte ydelser har en direkte tilknytning til datterselskabernes aktiviteter, drages ikke i tvivl af den omstændighed, at W har overført dem til sine datterselskaber, eftersom der skal tages hensyn til ydelsernes faktiske anvendelse.

55 Som anført i nærværende doms præmis 38, tilsigter fradragsordningen udelukkende, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. Domstolen har således fastslået, at de udgifter, der ikke er knyttet til de af den afgiftspligtige person udførte afgiftspligtige transaktioner, men til transaktioner udført af tredjemand, ikke kan give grundlag for en ret til fradrag for denne afgiftspligtige person (jf. i denne retning dom af 1.10.2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, præmis 38). I modsætning til det af W anførte er den omstændighed, at denne sidstnævnte vurdering blev foretaget i forbindelse med en sag, der ikke vedrørte et holdingselskab, uden betydning, for så vidt som den svarer til en regel, der generelt finder anvendelse på fradragsretten. Da den faktiske anvendelse af de ydelser, som W har erhvervet, viser, at de er direkte knyttet til dets datterselskabers transaktioner, er denne tilknytning til hinder for, at W kan indrømmes fradragsret for disse ydelser.

56 Transaktionens objektive indhold viser derfor, at der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem udgifterne for de af W erhvervede ydelser og selskabets økonomiske virksomhed. Eftersom disse omkostninger er generalomkostninger, indgår de ikke i de elementer, der udgør W's administrations- og bogføringsydelser.

57 Denne konklusion kan ikke drages i tvivl af den af W anførte omstændighed, hvorefter det udelukkende er på grund af W's indskud, at selskabets datterselskaber kan opretholde deres egne aktiviteter og dermed have behov for bogførings- og administrationsydelser. Selv om disse omstændigheder skulle vise sig at være rigtige, godtgør de nemlig ikke en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de ydelser, der er genstand for de nævnte indskud, og W's økonomiske virksomhed. Formålet med erhvervelsen af de indkøbte ydelser var at muliggøre et indskud, som ikke kan anses for at være en transaktion, hvis eneste og direkte årsag skal findes i W's

økonomiske virksomhed, dvs. leveringen af momspligtige bogførings- og administrationsydelser til selskabets datterselskaber.

58 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 167, skal fortolkes således, at et holdingselskab, der udfører afgiftspligtige udgående transaktioner til fordel for datterselskaber, ikke har ret til at fradrage den indgående afgift på ydelser, som det erhverver hos tredjemand, og som det leverer til datterselskaberne mod indrømmelse af en andel i det almindelige overskud, når de erhvervede ydelser for det første ikke har direkte og umiddelbar tilknytning til holdingselskabets egne transaktioner, men til datterselskabernes virksomhed, der i vid udstrækning er afgiftsfritaget, når disse ydelser for det andet ikke medregnes i prisen på de afgiftspligtige transaktioner, som leveres til datterselskaberne, og når de nævnte ydelser for det tredje ikke indgår i de generelle omkostningselementer i holdingselskabets egen økonomiske virksomhed.

Det andet spørgsmål

59 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ikke længere nødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

60 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 167,

skal fortolkes således, at:

Et holdingselskab, der udfører afgiftspligtige udgående transaktioner til fordel for datterselskaber, har ikke ret til at fradrage den indgående afgift på ydelser, som det erhverver hos tredjemand, og som det leverer til datterselskaberne mod indrømmelse af en andel i det almindelige overskud, når de erhvervede ydelser for det første ikke har direkte og umiddelbar tilknytning til holdingselskabets egne transaktioner, men til datterselskabernes virksomhed, der i vid udstrækning er afgiftsfritaget, når disse ydelser for det andet ikke medregnes i prisen på de afgiftspligtige transaktioner, som leveres til datterselskaberne, og når de nævnte ydelser for det tredje ikke indgår i de generelle omkostningselementer i holdingselskabets egen økonomiske virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: tysk.