

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 8 september 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 2.1, 9.1, 167 och 168 a – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Begreppet beskattningsbar person – Holdingbolag – Kostnader som har samband med en aktieägars bidrag till dotterbolag i form av naturaförmåner – Kostnaderna ingår inte i allmänna omkostnader – Dotterbolagens verksamhet är till övervägande del undantagen från skatt”

I mål C-98/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 23 september 2020, som inkom till domstolen den 15 februari 2021, i målet

Finanzamt R

mot

W GmbH

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Passer, ordföranden på andra avdelningen A. Prechal (referent) och domaren N. Wahl,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- W GmbH, genom M. Dietrich och N. Penner, Rechtsanwälte,
- Tysklands regering, genom J. Möller och P.-L. Krüger, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Pethke och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 mars 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 167 och artikel 168 a i rådets

direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt R (Skattekontoret i R, Tyskland) och W GmbH angående beslutet att inte medge W GmbH avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till tjänster som gjort det möjligt för detta bolag att, som bidrag från aktieägare, tillhandahålla tjänster till sina dotterbolag, vilka i sin tur till övervägande del tillhandahåller tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

4 I artikel 9.1 i direktivet anges följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

6 I artikel 168 i mervärdesskattedirektiv föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

Tysk rätt

7 2 § i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), har följande lydelse:

"1) Näringsidkare är den som självständigt bedriver näringsverksamhet eller yrkesmässig verksamhet. Med rörelse avses näringsidkarens hela näringsverksamhet eller yrkesmässiga verksamhet. Med näringsverksamhet eller yrkesmässig verksamhet avses all varaktig verksamhet som utövas för att erhålla en intäkt, även om det saknas ett vinstsyfte eller om det rör sig om en sammanslutning av personer som endast agerar gentemot sina medlemmar.

2) Näringsverksamheten eller den yrkesmässiga verksamheten anses inte bedrivas självständigt

1. om fysiska personer, enskilt eller tillsammans, ingår i ett företag i den meningen att de måste följa näringsidkarens instruktioner,

2. om de faktiska kopplingarnas övergripande struktur visar att en juridisk person är finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt integrerad med moderorganets (skatteenhetens) verksamhet. Verkningarna av skatteenheten omfattar endast interna transaktioner mellan filialer som har hemvist i landet. Dessa filialer ska anses ingå i ett och samma företag. ..."

8 I 15 § UStG, med rubriken "Avdrag för ingående mervärdesskatt", föreskrivs följande i punkt 1:

"Näringsidkaren får göra följande avdrag för ingående mervärdesskatt:

1. lagstadgad skatt på leverans av varor och andra tjänster som tillhandahålls av en annan näringsidkare för näringsidkarens verksamhet. ..."

9 I 42 § i Abgabenordnung (skattelagen) föreskrivs följande:

"1) Skattelagstiftningen får inte kringgå genom missbruk av de rättsliga arrangemang som föreskrivs i lagstiftningen. Om villkoren i en skattebestämmelse som syftar till att bekämpa skatteflykt är uppfyllda, bestäms de rättsliga följderna av den bestämmelsen. I andra fall där ett missbruk i den mening som avses i punkt 2 föreligger, ska skatten betalas på samma villkor som gäller för det rättsliga arrangemang som varit lämpligt för de ekonomiska transaktionerna.

2) Missbruk föreligger när ett olämpligt rättsligt arrangemang har valts, vilket ger den skattskyldige eller en tredje man en i lagen inte avsedd skattefördel i förhållande till följderna av ett lämpligt rättsligt arrangemang. Detta gäller inte om den skattskyldige visar att det föreligger icke skattemässiga skäl som motiverar valet av arrangemanget, vilket ska bedömas mot bakgrund av den skattskyldiges samlade situation."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 W bedriver verksamhet i form av förvärv, förvaltning och nyttjande av fast egendom samt projektering, sanering och genomförande av byggprojekt.

11 Under år 2013 var W delägare i X GmbH & Co. KG och Y GmbH & Co. KG, vars verksamhet bestod i genomförande av byggprojekt och försäljning av bostäder. Denna verksamhet var till största delen undantagen från mervärdesskatteplikt.

12 Under det aktuella året innehade W närmare bestämt 94 procent av aktierna i X, medan resterande 6 procent innehades av Z KG.

13 Genom ett tillägg till X:s bolagsavtal av den 31 januari 2013 kom Z och W överens om att göra ett aktieägarbidrag i X. Bidraget bestod för Z i en överföring av 600 000 euro och för W i att

tillhandahålla, i proportion till sin ägarandel, med ett värde på minst 9,4 miljoner euro, och kostnadsfritt, tjänster i form av arkitekttjänster, statiska beräkningar, planering av värme- och ljudisolering, energiförsörjning och anslutning till nätverk, tjänster för generalentreprenad, projektering och försäljning med avseende på två fastigheter som X skulle bygga. W tillhandahöll dessa tjänster, till viss del, med hjälp av sin egen personal eller eget material och, till viss del, genom att förvärva varor och tjänster från andra företag.

14 Genom ett annat avtal som ingicks samma dag mellan W och X avtalades det om att W mot vederlag skulle tillhandahålla X bokförings- och förvaltningstjänster i samband med uppförandet av de två fastigheterna som nämns i föregående punkt. Dessa tjänster omfattade rekrytering och uppsägning av personal, inköp av material, upprättande av årsboksutslut samt utarbetande av skattedeklarationer och kommunikation med skattemyndigheten. Dessa tjänster omfattade inte de dem som W skulle tillhandahålla i form av aktieägarbidrag.

15 Under år 2013 innehade W dessutom 89,64 procent av aktierna i Y, medan resterande del innehades av P I GmbH.

16 Genom ett tillägg till Y:s bolagsavtal, som ingicks den 10 april 2013, överenskomms det att P I och W skulle göra ett aktieägarbidrag i Y. P I:s bidrag bestod i att överföra 3,5 miljoner euro och W:s bidrag bestod i att tillhandahålla tjänster av samma slag som dem som hade tillhandahållits X och som beskrivits ovan i punkt 13, vilket skedde kostnadsfritt och i proportion till W:s ägarandel, det vill säga till ett belopp på minst 30,29 miljoner euro, i samband med uppförandet av en tredje fastighet. W tillhandahöll dessa tjänster dels med sin egen personal eller material, dels genom att köpa varor och tjänster från andra företag.

17 Genom ett ytterligare avtal av samma datum kom W och Y överens om att W, inom ramen för projektet att uppföra den tredje fastigheten, mot vederlag skulle tillhandahålla Y sådana bokförings- och förvaltningstjänster som var jämförbara med dem som hade tillhandahållits X och som beskrivits ovan i punkt 14.

18 I sina skattedeklarationer avseende mervärdesskatt för år 2013 gjorde W avdrag för hela den ingående mervärdesskatt som erlagts för de aktuella tjänsterna. Den tyska skattemyndigheten fann att W:s aktieägarbidrag till förmån för X och Y skulle kvalificeras som icke skattepliktig verksamhet, eftersom de inte hade syftat till att vinna intäkter i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen och således inte kunde anses ha samband med W:s näringsverksamhet. Den ingående mervärdesskatt som erlagts i samband med dessa verksamheter var således inte avdragsgill.

19 Efter att W begärt omprövning av beslutet att inte medge avdrag och beslutet fastställts, väckte W talan vid Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland), som biföll överklagandet genom beslut av den 19 april 2018. Enligt den domstolen innebar W:s tillhandahållande av bokförings- och förvaltningstjänster till X och Y ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av dessa bolag mot ersättning. Med hänsyn till detta deltagande, genom bokförings- och förvaltningstjänster, utgjorde tillhandahållandet av olika tjänster såsom aktieägarbidrag i form av naturaförmåner till förmån för dotterbolagen del av näringsverksamheten bestående av aktiv förvaltning av andelar. Denna bedömning följer av EU-domstolens praxis, enligt vilken de naturaprestationer som använts för att samla in medel som tillförts samriskföretag i form av aktieägarbidrag ingår i holdingbolagens näringsverksamhet. Nämda domstol fann följaktligen att W kunde dra av hela den mervärdesskatt som var hänförlig till de tjänster som bolaget hade tillhandahållit X och Y i form av W:s aktieägarbidrag. Denna domstol angav dessutom att det inte hade förekommit något rättsmissbruk och att det förelåg skäl som inte var skattemässiga som motiverade den struktur som valts för transaktionen i fråga.

20 Skattemyndigheten i R överklagade detta beslut till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) och gjorde bland annat gällande att de omtvistade tjänsterna – det vill säga de tjänster som hänför sig till aktieägarbidragen till förmån för dotterbolagen, vilka ska skiljas från förvaltnings- och bokföringstjänsterna som ska tillhandahållas mot vederlag – inte är föremål för ett utbyte av tjänster eftersom de erlaggs utan ersättning. Skattemyndigheten hävdade vidare att de transaktioner som W utförde var resultatet av missbruk av de arrangemang som föreskrivs i lagstiftningen för avdrag för mervärdesskatt.

21 Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har i beslutet om hänskjutande påpekat att det inte finns någon skattemässig enhet mellan W å ena sidan och X och Y, å den andra sidan, i den mening som avses i 2 § stycke 2 UStG.

22 Den hänskjutande domstolen anser dessutom att eftersom W tillhandahållit sina dotterbolag bokförings- och förvaltningstjänster mot vederlag och således deltog i dotterbolagens förvaltning, trots sin egenskap av holdingbolag, så kunde W i princip dra av hela den ingående skatt som erlagts för de ingående tjänster som W hade förvärvat. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende erinrat om att det framgår av EU-domstolens praxis att avdragsrätt till förmån för den beskattningsbara personen även föreligger när det inte finns något 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 ingår i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och som sådana utgör kostnadskomponenter för de varor eller tjänster som vederbörande tillhandahåller. Den hänskjutande domstolen har härav dragit slutsatsen att de kostnader som ett holdingbolag som deltar i förvaltningen av ett dotterbolag har haft för de olika tjänster som det har köpt inom ramen för ett förvärv av andelar i dotterbolaget utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och utgör i denna egenskap kostnadskomponenter för dess tjänster. De har således i princip ett direkt och omedelbart samband med holdingbolagets samlade ekonomiska verksamhet.

23 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida det inte är omöjligt för W att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom W har förvärvat de ingående tjänsterna såsom bidrag till de dotterbolag som utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt, vilket innebär att dessa ingående tjänster har ett direkt och omedelbart samband med utgående transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

24 För det första vill den hänskjutande domstolen således få klarhet i huruvida de ingående tjänster som W har överfört till X och Y i form av aktieägarbidrag kan anses ha förvärvats av W för dess näringsverksamhet och huruvida kostnaderna som hänför sig till förvärvet ingår i W:s allmänna omkostnader, det vill säga de kostnadskomponenter som ingår i W:s skattepliktiga utgående transaktioner avseende bokföring och förvaltning som det tillhandahåller sina dotterbolag. Denna fråga följer av domen av den 8 november 2018, C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, punkt 37 och följande punkter), av vilken den hänskjutande domstolen har dragit slutsatsen att det, för att kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats av ett holdingbolag, krävs att den berörda transaktionen uteslutande har sin direkta orsak i holdingbolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet eller utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av denna verksamhet. Eftersom det inte finns något direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och holdingbolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet, kan dessa kostnader inte utgöra en del av W:s allmänna omkostnader och kan inte utgöra kostnadskomponenter för de varor som levererats eller för de tjänster som tillhandahållits av W. Den hänskjutande domstolen har även hänvisat till dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C?316/18,

EU:C:2019:559), och dom av den 1 oktober 2020, Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785). Även om de mål som gav upphov till dessa domar inte rörde holdingbolag, bekräftar de att det krävs ett direkt samband mellan de ingående tjänsterna och det berörda bolagets skattepliktiga transaktioner för att den ingående mervärdesskatten ska kunna dras av. I förevarande fall anser den hänskjutande domstolen att de ingående tjänsterna eventuellt inte förvärvats för W:s näringsverksamhet och dess skattepliktiga transaktioner, utan för dotterbolagens transaktioner. Dessa tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med de verksamheter som till stor del är undantagna från skatteplikt i dessa dotterbolag.

25 För det andra vill den hänskjutande domstolen, för det fall den ingående skatten ändå ska anses avdragsgill, få klarhet i huruvida ett moderbolags agerande som mellanhand vid ett dotterbolags förvärv av tjänster i syfte att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, som moderbolaget i princip inte har rätt till, inte utgör rättsmissbruk. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende erinrat om att det på nationell nivå är uteslutet att ett moderbolag såsom mellanhand i föregående led erhåller en rätt till avdrag för ingående skatt som det inte skulle ha rätt till vid ett direkt förvärv av tjänsterna. Mekanismen i förevarande fall är emellertid ur ekonomisk synvinkel densamma som ett föregående mellanled, vilket innebär att ett sådant missbruk skulle kunna anses föreligga. Den hänskjutande domstolen anser dessutom att om en sådan planering inte anses utgöra missbruk, föreligger det en risk för att det skulle uppstå en våg av fall där holdingbolag deltog i beskattningsbara personers samtliga förvärv av tjänster.

26 Under dessa omständigheter beslutade Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska artikel 168 a jämförd med artikel 167 i [mervärdesskattedirektivet], 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 då rättsmissbruk i den mening som avses i EU-domstolens praxis när ett holdingbolag med operativ funktion agerar 'mellanhand' vid ett dotterbolags förvärv av tjänster 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?"

Begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet

27 Efter det att generaladvokaten föredragit sitt förslag till avgörande begärde W, genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 12 april 2022, att den muntliga delen av förfarandet skulle inledas i enlighet med artikel 83 i domstolens rättegångsregler. Eftersom den muntliga delen av förfarandet avslutades efter det att generaladvokaten föredragit sitt förslag till avgörande, ska begäran förstås så, att den avser återupptagande av förfarandet i enlighet med denna artikel.

28 Till stöd för denna begäran har W i huvudsak gjort gällande att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande, särskilt punkterna 39–43 och 55–62, underlät att ta ställning till vissa omständigheter som förtjänade en diskussion med parterna eller tog ställning till vissa omständigheter utan att parterna hade avhandlat dessa. Dessa utelämnanden och ställningstaganden motiverar att en förhandling hålls.

29 Enligt artikel 252 andra stycket FEUF ska generaladvokaterna vid offentliga domstolssessioner, fullständigt opartiskt och oavhängigt, lägga fram motiverade yttranden i ärenden som enligt stadgan för Europeiska unionens domstol kräver deras deltagande. Domstolen är inte bunden av vare sig förslaget till avgörande eller av den motivering som ligger till grund för generaladvokatens förslag (dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, EU:C:2018:942, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

30 EU-domstolen påpekar även att det varken i stadgan för Europeiska unionens domstol eller i domstolens rättegångsregler föreskrivs någon möjlighet för de berörda parterna att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande (dom av den 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 23 och där angiven rättspraxis). Att en av parterna inte delar generaladvokatens synsätt i förslaget till avgörande, oavsett vilka frågor som generaladvokaten väljer att utreda, kan därför inte i sig utgöra ett tillräckligt skäl för att återuppta den muntliga delen av förfarandet (dom av den 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 24, och dom av den 29 november 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

31 W:s argument syftar till att bemöta generaladvokatens förslag till avgörande genom att ifrågasätta hans bedömning av den första tolkningsfrågan.

32 Enligt artikel 83 i domstolens rättegångsregler får EU-domstolen efter att ha hört generaladvokaten, när som helst, besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om EU-domstolen anser sig inte ha tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna eller de berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol.

33 Alla de utelämnanden och ställningstaganden som W har ifrågasatt avser emellertid uppgifter som W och de andra parterna hade möjlighet att bedöma under det skriftliga förfarandet. Ingen faktisk ny omständighet har anförts i generaladvokatens förslag till avgörande.

34 I förevarande fall finner domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, att den har tillgång till alla uppgifter den behöver för att kunna besvara de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen.

35 Det finns således inte skäl att återuppta den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 167 i samma direktiv, ska tolkas så, att ett holdingbolag som tillhandahåller utgående skattepliktiga transaktioner till förmån för dotterbolag har rätt att dra av ingående skatt på tjänster som det köper från tredje man och som det lämnar som bidrag till dotterbolagen i utbyte mot att det får del av den allmänna vinsten, när, för det första, de ingående transaktionerna inte har ett direkt och omedelbart samband med holdingbolagets egna transaktioner utan istället har ett direkt och omedelbart samband med dotterbolagens till övervägande del skattebefriade verksamhet, när, för det andra, dessa ingående tjänster inte ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner som utförs till förmån för dotterbolagen, och, för det tredje, när dessa transaktioner inte utgör en del av de allmänna kostnadskomponenterna i holdingbolagets egen ekonomiska verksamhet.

37 För att besvara denna fråga ska det erinras om att enligt domstolens fasta praxis utgör avdragsrätten för mervärdesskatt, såsom den föreskrivs i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet, en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 5 juli 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

38 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 5 juli 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

39 Det framgår emellertid av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet att två villkor måste vara uppfyllda för att rätt till avdrag ska föreligga. För det första ska den berörda personen vara en beskattningsbar person i den mening som avses i detta direktiv. För det andra ska de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och dessa varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

40 Vad gäller det första villkoret framgår det av artikel 9 i mervärdesskattedirektivet att med beskattningsbar person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. I nämnda artikel 9 preciseras dessutom att begreppet ekonomisk verksamhet omfattar alla verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, och särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

41 Enligt fast rättspraxis kan enbart ett förvärv eller ett innehav av andelar i bolag inte i sig anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet som medför att förvärvaren eller innehavaren ska betraktas som en beskattningsbar person, med hänsyn till att enbart ett förvärv av andelar i andra bolag inte utgör ett utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande ge intäkter därav. Erhållandet av en eventuell utdelning till följd av detta andelsinnehav är nämligen resultatet av själva ägandet av tillgången. Följaktligen är ett holdingbolag vars enda syfte är att förvärva andelar i andra bolag inte en beskattningsbar person i

den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet och det har följaktligen heller inte någon avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 16, och dom av den 8 november 2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, punkt 30).

42 Det förhåller sig annorlunda för blandade holdingbolag där innehavet åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka andelar förvärvats. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att ett sådant deltagande av ett holdingbolag i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, i den utsträckning som detta innebär verksamhet som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv. Domstolen har i detta avseende preciserat att begreppet ”ett holdingbolags deltagande i förvaltningen av dotterbolaget” således ska anses innefatta alla de transaktioner som utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet som ett holdingbolag företar gentemot sitt dotterbolag, däribland – men inte uttömmande – tillhandahållande av administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C?108/14 och C?109/14, EU:C:2015:496, punkterna 20 och 21 och där angiven rättspraxis, och dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punkterna 31 och 32). När det gäller tjänster mot ersättning som är mervärdesskattepliktiga och som omfattas av ett sådant deltagande i förvaltningen av dotterbolaget är det blandade holdingbolaget följaktligen en beskattningsbar person som, om än endast proportionellt, har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

43 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att W:s verksamhet inte var begränsad till förvärv och innehav av andelar i X och Y, utan att W mot ersättning tillhandahöll sina båda dotterbolag bokförings- och förvaltningstjänster som utgjorde ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. W ska följaktligen anses utgöra en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och uppfyller det första av de två villkor som anges i punkt 39 ovan för att ha rätt till avdrag.

44 Vad gäller det andra av dessa villkor framgår det av lydelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att rätten att göra avdrag för ingående skatt kräver att de varor och tjänster som den beskattningsbara personen har förvärvat används för dennes beskattade transaktioner.

45 Domstolen har i detta avseende preciserat att det, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen, i princip krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger. Avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner som medför en rätt till avdrag (dom av den 12 november 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

46 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 de aktuella tjänsterna 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 skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12

november 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

47 I båda dessa fall är det nödvändigt att kostnaden för de ingående varorna eller tjänsterna ingår i priset på särskilda utgående transaktioner eller i priset på varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

48 Däremot gäller att när varor eller tjänster förvärvas av den beskattningsbara personen för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt eller göras något avdrag för ingående mervärdesskatt (dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

49 Domstolen har dessutom klargjort att frågan huruvida det föreligger samband mellan transaktionerna ska bedömas mot bakgrund av deras objektiva innehåll. Närmare bestämt ska samtliga omständigheter kring de berörda transaktionerna beaktas och därvid ska hänsyn endast tas till de transaktioner som har ett objektivt samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 28 och där angiven rättspraxis). I detta avseende har det slagits fast att den faktiska användningen av de varor och tjänster som den beskattningsbara personen har förvärvat ska beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 66) och att det uteslutande syftet med den aktuella transaktionen ska beaktas, eftersom detta syfte måste anses utgöra ett kriterium för bestämningen av det objektiva innehållet (dom av den 8 november 2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

50 I det aktuella fallet framgår det av handlingarna i målet att W har förvärvat tjänster avseende statiska beräkningar, planering av värme- och ljudisolering, energiförsörjning och nätverksanslutningar, tjänster avseende generalentreprenad, projektering och marknadsföring för att uppfylla sina skyldigheter i fråga om aktieägarbidrag till sina dotterbolag.

51 För att W ska kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt på dessa tjänster ankommer det, i enlighet med den rättspraxis som angetts ovan i punkterna 45 och 46, på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida nämnda tjänster har ett direkt och omedelbart samband med detta bolags utgående transaktioner som ger rätt till avdrag, eller huruvida de ingår i bolagets allmänna omkostnader, så att de utgör kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som W tillhandahåller.

52 Vad gäller frågan huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband med W:s utgående transaktioner, ska det påpekas att W inte använder sig av de ingående tjänster som förvärvats, vilka nämns ovan i punkt 50, för att kunna erbjuda utgående bokförings- och förvaltningstjänster, inbegripet rekrytering och uppsägning av personal, inköp av utrustning, upprättande av årsbokslut, upprättande av skattedeklarationer och kommunikation med skattemyndigheten. Av detta följer att de kostnader som W har haft för att förvärva de ingående tjänsterna inte kan anses ingå bland de kostnadskomponenter som ingår i priset för bolagets skattepliktiga utgående tjänster som ger rätt till avdrag.

53 När det gäller frågan huruvida de ingående tjänster som W har förvärvat, och som anges ovan i punkt 50, ingår bland W:s allmänna omkostnader, så att de utgör kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som W tillhandahåller och som därför har ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet, är det viktigt att påpeka att dessa tjänster utgör föremålet för W:s aktieägarbidrag till dotterbolagen X och Y. Såsom även

generaladvokaten har angett i punkt 58 i sitt förslag till avgörande är det således inte fråga om kostnader som är nödvändiga för W:s förvärv av bolagsandelar utan kostnader som utgör själva föremålet för W:s aktieägarbidrag till sina dotterbolag. Ett sådant bidrag från ett holdingbolag till sina dotterbolag, oavsett om det är i pengar eller i form av naturaförmåner, hänför sig till innehav av bolagsandelar som, såsom framgår av punkt 41 ovan, inte utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet och således inte ger rätt till avdrag. Den enda orsaken till transaktionen i fråga är att W:s aktieägarbidrag.

54 När den faktiska användningen av de tjänster som W har förvärvat beaktas, ska det dessutom erinras om att W har gjort gällande att dessa tjänster utgjorde ett aktieägarbidrag i form av naturaförmåner och att W i detta syfte kostnadsfritt skulle överföra dem till sina dotterbolag för att de ska använda dem för sina transaktioner. Den omständigheten att dessa tjänster är avsedda att användas av W:s dotterbolag skapar ett direkt samband med dessa dotterbolags transaktioner och bekräftar att det saknas ett direkt och omedelbart samband med W:s ekonomiska verksamhet. Konstaterandet att nämnda tjänster har ett direkt samband med dotterbolagens verksamhet påverkas inte av den omständigheten att W överfört dem till sina dotterbolag, eftersom det är nödvändigt att beakta den faktiska användningen av dessa tjänster.

55 Såsom angetts ovan i punkt 38 syftar avdragssystemet endast till att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala och har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar näringsidkaren själv. Domstolen har således slagit fast att kostnader som inte är kopplade till skattepliktiga transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen, utan till transaktioner som utförs av tredje man, inte kan ge den beskattningsbara personen någon rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 oktober 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punkt 38). Den omständigheten att den sistnämnda bedömningen gjordes i ett mål som inte rörde ett holdingbolag saknar betydelse, i motsats till vad W har gjort gällande, eftersom den motsvarar en regel som är allmänt tillämplig på avdragsrätten. Eftersom den faktiska användningen av de tjänster som W har förvärvat visar att de är direkt kopplade till dotterbolagens transaktioner, utgör detta samband hinder för att W beviljas avdragsrätt för dessa tjänster.

56 Av transaktionens objektiva innehåll framgår således att det inte finns något direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de tjänster som W har köpt och W:s ekonomiska verksamhet. Dessa kostnader utgör inte, i egenskap av allmänna omkostnader, del av W:s förvaltnings- och bokföringstjänster.

57 Denna slutsats påverkas inte av den omständighet som W har anfört, nämligen att det endast är tack vare W:s bidrag som dess dotterbolag kan fortsätta att bedriva sin egen verksamhet och därmed ha behov av W:s bokförings- och förvaltningstjänster. Förutsatt att dessa omständigheter är styrkta, visar de nämligen inte att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som är föremål för dessa bidrag och W:s ekonomiska verksamhet. Syftet med förvärvet av ingående tjänster var att möjliggöra ett aktieägarbidrag som inte kan anses utgöra en transaktion som har sin enda och direkta orsak i W:s ekonomiska verksamhet, det vill säga att tillhandahålla sina dotterbolag bokförings- och förvaltningstjänster som är mervärdesskattepliktiga.

58 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 167 i samma direktiv, ska tolkas så, att ett holdingbolag som tillhandahåller utgående skattepliktiga transaktioner till förmån för dotterbolag inte har rätt att dra av ingående skatt på tjänster som det köper från tredje man och som det lämnar som aktieägarbidrag till dotterbolagen i utbyte mot att det får del av den allmänna vinsten när följande omständigheter föreligger: för det första att de ingående transaktionerna inte har något direkt och omedelbart samband med holdingbolagets egna transaktioner utan istället har ett

direkt och omedelbart samband med dotterbolagens till övervägande del skattebefriade verksamhet, för det andra, att dessa tjänster inte ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner som utförs till förmån för dotterbolagen, och, för det tredje, att dessa transaktioner inte utgör en del av de allmänna kostnadskomponenterna i holdingbolagets egen ekonomiska verksamhet.

Den andra frågan

59 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

60 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artikel 167 i samma direktiv,

ska tolkas så,

att ett holdingbolag som tillhandahåller utgående skattepliktiga transaktioner till förmån för dotterbolag inte har rätt att dra av ingående skatt på tjänster som det köper från tredje man och som det lämnar som aktieägarbidrag till dotterbolagen i utbyte mot att det får del av den allmänna vinsten när följande omständigheter föreligger: för det första att de ingående transaktionerna inte har något direkt och omedelbart samband med holdingbolagets egna transaktioner utan istället har ett direkt och omedelbart samband med dotterbolagens till övervägande del skattebefriade verksamhet, för det andra, att dessa tjänster inte ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner som utförs till förmån för dotterbolagen, och, för det tredje, att dessa transaktioner inte utgör en del av de allmänna kostnadskomponenterna i holdingbolagets egen ekonomiska verksamhet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.