Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

16. juli 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — moms — sjette direktiv 77/388/EØF — artikel 17 — ret til fradrag — delvist fradrag — moms erlagt af holdingselskaber ved erhvervelse af kapital, der er investeret i deres datterselskaber — tjenesteydelser leveret til datterselskaberne — datterselskaber, der er oprettet som personselskaber — artikel 4 — dannelse af en gruppe af personer kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person — betingelser — krav om over-underordnelsesforhold — direkte virkning«

I de forenede sager C-108/14 og C-109/14,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland), ved afgørelser af 11. december 2013, indgået til Domstolen den 6. marts 2014, i sagerne

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

mod

Finanzamt Nordenham (sag C-108/14),

og

Finanzamt Hamburg-Mitte

mod

Marenave Schiffahrts AG (sag C-109/14),

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça og C. Lycourgos,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. januar 2015,

* Processprog: tysk.

efter at der er afgivet indlæg af:

— Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG ved Steuerberaterinnen M. Hertwig og G. Jorewitz, bistået af Rechtsanwalt C. Hensell

— Marenave Schiffahrts AG ved Prozessbevollmächtigter A. Fresh

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— Irland ved E. Creedon, J. Quaney og A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af barrister N. Travers

— den østrigske regering ved C. Pesendorfer, som befuldmægtiget

— den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved V. Kaye, som befuldmægtiget, bistået af barrister O. Thomas

— Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. marts 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4 og 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006 (EUT L 221, s. 9, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med to tvister mellem dels Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (herefter »Larentia + Minerva«) og Finanzamt Nordenham (skatte- og afgiftsmyndigheden i Nordenham, Tyskland) (sag C-108/14), dels Finanzamt Hamburg-Mitte (skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamburg-Mitte, Tyskland) og Marenave Schiffahrts AG (herefter »Marenave«) (sag C-109/14) vedrørende betingelserne for disse holdingselskabers fradrag af indgående merværdiafgift (herefter »moms«) i forbindelse med tilvejebringelse af kapital til erhvervelse af andele i datterselskaber, der er oprettet som personselskaber, og til hvilke holdingselskaberne efterfølgende har leveret forskellige afgiftspligtige tjenesteydelser.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 4 bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[…]

4. Ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i andet afsnit omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne bestemmelse.

[…]«

4 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 17:

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

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den moms, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er ubetydelig, skal den ikke tages i betragtning.

[…]«

Tysk ret

5 Det bestemmes i § 2 i den tyske momslov af 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBI. I, s. 386, herefter »UStG«):

»1. Erhvervsdrivende er enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige aktivitet. Enhver varig virksomhed, som sigter mod opnåelse af indtægter, er 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 »Organträger« [det beherskende selskab]. Det beherskende selskabs virkning begrænser sig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i landet. Disse underafdelinger skal behandles som én enkelt virksomhed. Såfremt det beherskende selskabs bestyrelse befinder sig i udlandet, anses den økonomisk set vigtigste underafdeling af virksomheden, som er beliggende i landet, for den erhvervsdrivende.

[…]«

6 UStG's § 15 bestemmer:

»1. Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende beløb som betalte afgifter:

1) afgifter, der skyldes i henhold til lov for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed […]

2. Fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1) afgiftsfrie transaktioner

[…]

3. Udelukkelse af fradragsretten i stk. 2 finder ikke anvendelse, når transaktionerne

1) i det i stk. 2, nr. 1), nævnte tilfælde:

a) er fritaget i henhold til § 4, nr. 1)-7), § 25, stk. 2, eller bestemmelser i § 26, stk. 5, […]

[…]

4. Såfremt den erhvervsdrivende kun delvis anvender et gode, som er leveret, indført eller erhvervet inden for Fællesskabet til brug for virksomheden, eller en anden ydelse, der er blevet leveret, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som økonomisk kan henføres til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages. Den erhvervsdrivende kan beregne de ikke-fradragsberettigede delbeløb på grundlag af et sagligt skøn. Det er alene tilladt at beregne den ikke-fradragsberettigede del af de indgående afgiftsbeløb efter forholdet mellem de transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, og de transaktioner, der berettiger til fradrag af indgående moms, når det ikke er muligt at foretage en anden økonomisk fordeling […]«

Tvisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-108/14

7 Larentia + Minerva besidder som kommanditist 98% af andelene i to datterselskaber, der er oprettet som kommanditselskaber med et anpartsselskab som eneste komplementar (GmbH & Co. KG). Desuden leverer Larentia + Minerva som »ledelsesholdingselskab« administrative og kommercielle tjenesteydelser mod vederlag.

8 Vedrørende disse momspligtige tjenesteydelser foretog Larentia + Minerva fuldt fradrag af den moms, som selskabet havde betalt for erhvervelsen, fra tredjemand, af kapital, der blev brugt til at finansiere selskabets erhvervelse af kapitalandele i datterselskaberne, samt dets tjenesteydelser.

9 Finanzamt Nordenham godtog kun en del af dette fradrag, idet alene det at eje andele i datterselskaberne ikke giver ret til at fradrage indgående afgift. Den ændrede momsansættelse for 2005 af 24. september 2007 blev anfægtet af Larentia + Minerva for Niedersächsisches Finanzgericht (skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland), som forkastede søgsmålet ved dom af 12. maj 2011. Larentia + Minerva har derefter iværksat revisionsappel for Bundesfinanzhof (forbundsfinansdomstolen) til prøvelse af denne dom.

10 Den forelæggende ret er i tvivl om dels metoden til beregning af fradrag af indgående moms, når fradraget kun er delvist, dels om anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 4, stk. 4, om momsgrupper, som er gjort gældende af Larentia + Minerva. I sidstnævnte henseende ønsker den forelæggende ret bl.a. oplyst, hvorvidt den nationale lovgivning er i overensstemmelse med denne bestemmelse, idet den ikke lader personselskaber være omfattet af en sådan ordning og stiller krav om et over-underordnelsesforhold mellem det beherskende selskab og datterselskaberne.

11 Bundesfinanzhof har på baggrund heraf besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Efter hvilken beregningsmetode skal et holdingselskabs [delvise] fradrag af [moms] på indgående ydelser i forbindelse med tilvejebringelse af kapital til erhvervelse af andele i datterselskaber beregnes, når holdingselskabet senere (som påtænkt fra start) leverer forskellige [moms]pligtige tjenesteydelser til disse selskaber?

2) Er bestemmelsen i [sjette direktivs] artikel 4, stk. 4, andet afsnit, [...] til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter (for det første) kun en juridisk person – og derimod ikke et personselskab – kan indlemmes i en anden skattepligtig virksomhed [det såkaldte beherskende selskab], og hvorefter det (for det andet) kræves, at den pågældende juridiske person finansielt, økonomisk og organisatorisk (idet der består et over- og underordnelsesforhold) »er indlemmet i [det beherskende selskabs] virksomhed«?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende, kan en skattepligtig person da påberåbe sig [sjette direktivs] artikel 4, stk. 4, andet afsnit [...]?«

Sag C-109/14

12 Marenave forhøjede sin kapital i løbet af 2006, og omkostningerne ved aktieemissionen i forbindelse med denne forhøjelse medførte en momsbetaling på 373 347,57 EUR.

13 Dette selskab erhvervede samme år, som holdingselskab, andele i fire skibskommanditselskaber, som det mod vederlag deltog i administrationen af. Af den moms, som vedrørte indtægten fra dette ledelseshverv, fradrog selskabet bl.a. hele momsbeløbet på 373 347,57 EUR som indgående moms.

14 Ved afgørelse af 15. januar 2009 afviste Finanzamt Hamburg-Mitte dette fradrag. Ved dom af 10. december 2012 gav Finanzgericht Hamburg-Mitte (skatteretten i Hamburg-Mitte) Marenave medhold i selskabets anke af denne afgørelse. Finanzamt Hamburg-Mitte forelagde Bundesfinanzhof en revisionsappel til prøvelse af denne dom.

15 Bundesfinanzhof har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen de spørgsmål, der er nævnt i denne doms præmis 11.

16 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 26. marts 2014 blev sagerne C-108/14 og C-109/14 forenet med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

17 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret, der befinder sig i en situation, hvor fradrag af indgående moms kun kan ske, i det omfang de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, alene delvist kan tilregnes hans økonomiske virksomhed, oplyst, hvorledes metoden til beregning af fradrag af indgående moms, der er erlagt af et holdingselskab i forbindelse med tilvejebringelse af kapital til erhvervelse af andele i datterselskaber, skal fordeles mellem dette selskabs økonomiske virksomhed og ikke-økonomiske virksomhed.

18 I denne henseende skal for det første bemærkes, at et holdingselskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder – bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager – ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4 og ikke har ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17 (jf. bl.a. domme Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 18, og Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 31).

19 Den blotte erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele skal ikke anses for økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, som indebærer, at den, der udøver virksomheden, bliver afgiftspligtig. Det forhold i sig selv, at der besiddes kapitalinteresser i andre virksomheder, er ikke en udnyttelse af et

gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet (jf. bl.a. domme Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 19, og Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 32).

20 Dette gælder ikke, når selskabet samtidig med besiddelsen af kapitalinteresserne direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori kapitalinteresserne besiddes, bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalinteressen har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager (jf. bl.a. domme Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 20, og Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 33).

21 Et holdingselskabs indgriben i administrationen af selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, er en økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, for så vidt som denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er undergivet moms i henhold til direktivets artikel 2, såsom holdingselskabets levering af administrative, finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser til dets datterselskaber (jf. bl.a. domme Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 22, og Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 34).

22 Det skal for det andet ligeledes bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart alle de afgifter, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning af fradragsretten har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og skal finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. bl.a. dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 35).

23 Fradragsretten for moms forudsætter, at transaktionerne i tidligere omsætningsled skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag. Således er retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (jf. bl.a. domme Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 31, og Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 36).

24 Den afgiftspligtige har imidlertid ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. bl.a. domme Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 33, og Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 37).

25 Som generaladvokaten har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, skal de omkostninger, der er forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, som er afholdt af et holdingselskab, der deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver en økonomisk virksomhed som anført i denne doms præmis 21, under disse omstændigheder antages at vedrøre holdingselskabets økonomiske virksomhed, og momsen på omkostningerne kan følgelig fradrages fuldt ud i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

26 Hvad angår den fradragsordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, vedrører denne alene tilfælde, hvor goderne og ydelserne af en afgiftspligtig person benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag,

dvs. goder og ydelser med blandet benyttelse. Medlemsstaterne kan anvende en af fradragsmetoderne i artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, på de nævnte goder og ydelser (dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 40).

27 Reglerne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, vedrører indgående moms, der er blevet pålagt udgifter, som udelukkende er knyttet til økonomiske transaktioner. Fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af den indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, jf. sjette direktiv, henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse, idet disse under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed (domme Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 33 og 39, og Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 42).

28 I den foreliggende sag fremgår det af den forelæggende rets angivelser, at holdingselskaberne i hovedsagen er momspligtige personer i forbindelse med den økonomiske virksomhed, der vedrører de ydelser, de leverer mod vederlag til deres datterselskaber. Moms, der er erlagt i forbindelse med omkostningerne for erhvervelse af disse ydelser, skal fradrages fuldt ud, medmindre de udgående økonomiske transaktioner er fritaget for moms i medfør af sjette direktiv. I så fald kan der kun ske fradrag på grundlag af metoden fastsat i samme direktivs artikel 17, stk. 5.

29 Det er således kun for det tilfælde, at den forelæggende ret konstaterer, at de andele, som er et resultat af de kapitaltransaktioner, som de i hovedsagen omhandlede holdingselskaber har foretaget, vedrører andre datterselskaber, hvis administration disse holdingselskaber ikke har deltaget i, at moms, der er erlagt i forbindelse med omkostningerne for disse transaktioner, som angivet i den forelæggende rets første spørgsmål, kun kan fradrages delvist. I dette tilfælde kan alene besiddelsen af andele i disse datterselskaber ikke udgøre disse holdingselskabers økonomiske virksomhed, og den indgående moms skal i så fald fordeles på det, der vedrører holdingselskabernes økonomiske virksomhed og ikke-økonomiske virksomhed.

30 I forbindelse med udøvelsen af skønsbeføjelsen er medlemsstaterne beføjede til i givet fald at anvende en fordelingsnøgle baseret på investeringens art eller en fordelingsnøgle baseret på transaktionens art eller enhver anden egnet fordelingsnøgle uden at være forpligtede til kun at anvende en enkelt af disse metoder (dom Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 38).

31 Det er derfor alene op til de nationale myndigheder under retternes kontrol at fastsætte kriterierne for opdeling økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed og objektivt afspejle, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed, under hensyntagen til sjette direktivs formål og opbygning (dom Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 39).

32 Som generaladvokaten har anført i punkt 20 og 21 i forslaget til afgørelse, er Domstolen under disse omstændigheder hverken beføjet til at træde i EU-lovgivers eller de nationale myndigheders sted med henblik på at fastsætte en generel pro rata-metode til beregning mellem økonomiske aktiviteter og ikke-økonomiske aktiviteter.

33 Henset til disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, skal fortolkes således, at:

— omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud,

medmindre visse udgående økonomiske transaktioner er fritaget for moms i medfør af sjette direktiv; i så fald kan der kun ske fradrag på grundlag af metoden fastsat i samme direktivs artikel 17, stk. 5

— omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, skal alene antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og merværdiafgiften på disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholdsmæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i henhold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne, der ved udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til sjette direktivs formål og opbygning – hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve – og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til økonomisk virksomhed og til ikke-økonomisk virksomhed.

Det andet spørgsmål

34 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet led, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning forbeholder muligheden for at danne en gruppe af personer, der kan betragtes som én enkelt momspligtig person (herefter »momsgruppe«), som fastsat i denne bestemmelse, alene for enheder, som er juridiske personer og er knyttet til denne gruppes beherskende selskab i et over-underordnelsesforhold.

35 Den forelæggende ret er i tvivl om rækkevidden af denne bestemmelse, i det omfang den er blevet gjort gældende for den. Som generaladvokaten har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, er besvarelsen af dette spørgsmål, i modsætning til den tvivl, Irland i denne henseende har fremsat i sine skriftlige bemærkninger, af interesse for afgørelsen af tvisterne i hovedsagen. Status som momsgruppe kan således bevirke, at holdingselskabet og dets datterselskaber, med henblik på de transaktioner, der er udført mod vederlag mellem datterselskaberne og andre virksomheder, har ret til fuldt fradrag af den indgående moms i forbindelse med de kapitaltransaktioner, som holdingselskaberne har foretaget.

36 Med hensyn til den egentlige besvarelse af det andet spørgsmål skal det bemærkes, at Domstolen har udtalt sig vedrørende fortolkningen af artikel 11, første afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EFT L 347, s. 1), der har samme ordlyd som sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, og fastslået, at anvendelsen af disse bestemmelser, som giver hver enkelt medlemsstat mulighed for at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person, når disse personer er etableret på medlemsstatens område, og når de – selv om de i retlig forstand er selvstændige – finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, ikke er underlagt andre betingelser (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 36).

37 Det bør således for det første bemærkes, at til forskel fra andre bestemmelser i sjette direktiv, bl.a. artikel 28a-28c, der udtrykkeligt henviser til »juridiske personer«, udelukker sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, der henviser til »personer«, ikke i sig selv enheder som f.eks. de i hovedsagen omhandlede kommanditselskaber, der ikke er juridiske personer, fra sit anvendelsesområde.

38 Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, fastsætter heller ikke udtrykkeligt muligheden for, at medlemsstaterne kan pålægge erhvervsdrivende andre betingelser for at kunne udgøre en momsgruppe (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 35), og navnlig muligheden for, at medlemsstaterne kan kræve, at alene enheder, som er juridiske personer, kan være medlemmer af en momsgruppe.

39 Det skal således undersøges, om den skønsmargin, som medlemsstaterne har i forbindelse med deres beføjelse til at tillade oprettelsen af sådanne grupper på deres område, giver dem mulighed for at udelukke enheder, der ikke er juridiske personer, fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

40 Det fremgår af begrundelsen til det kommissionsforslag (KOM(73) 950 endelig), der førte til vedtagelsen af sjette direktiv, at EU-lovgiver ved at vedtage direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ønskede at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug – såsom f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning – ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 37).

41 Domstolen har i denne henseende allerede fastslået, at medlemsstaterne med henblik på anvendelsen af artikel 11, første afsnit, i direktiv 2006/112 inden for rammerne af deres skønsmargin kan underlægge anvendelsen af ordningen om momsgrupper visse begrænsninger, forudsat at disse vedrører nævnte direktivs tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse (jf. i denne retning bl.a. dom Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 38 og 39).

42 Selv om sjette direktiv frem til det tidspunkt, hvor artikel 4, stk. 4, tredje afsnit, trådte i kraft ved direktiv 2006/69 af 24. juli 2006, ikke indeholdt bestemmelser, der var klart sammenlignelige med bestemmelsen i artikel 11, andet afsnit, i direktiv 2006/112, var denne omstændighed imidlertid ikke til hinder for, at medlemsstaterne inden denne ikrafttræden kunne træffe tilsvarende nødvendige foranstaltninger, idet medlemsstaternes bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse er et formål, som anerkendes og støttes af sjette direktiv, selv uden EU-lovgivers udtrykkelige bemyndigelse (jf. i denne retning bl.a. dom Halifax m.fl., C 255/02, EU:C:2006:121, præmis 70 og 71).

43 Det påhviler imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om den udelukkelse af enheder, der ikke er juridiske personer, fra retten til anvendelse af ordningen om momsgrupper, som kan udledes af den i hovedsagen anvendte nationale lovgivning, udgør en nødvendig og passende foranstaltning til at opfylde disse tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse.

44 For det andet fremgår det af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, at hver enkelt medlemsstat har mulighed for at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person, når disse personer er etableret på medlemsstatens område, og når de – selv om de i retlig forstand er selvstændige – finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden. At karakteren af tilknytningen mellem personerne blot skal være nær, kan ikke i mangel af andre krav føre til den antagelse, at EU-lovgiver har haft til hensigt at forbeholde deltagelse i ordningen om momsgrupper alene for enheder, som er i et over-underordnelsesforhold til det beherskende selskab i den pågældende gruppe af virksomheder.

45 Selv om den omstændighed, at der foreligger et sådant over-underordnelsesforhold, danner grundlag for en formodning for, at der består en nær tilknytning mellem de omhandlede personer, kan underordnelsesforholdet imidlertid som udgangspunkt ikke betragtes som en nødvendig betingelse for dannelsen af en momsgruppe; jf. ligeledes punkt 99 i generaladvokatens forslag til afgørelse. Den eneste undtagelse hertil ville være tilfælde, hvor en sådan betingelse i en bestemt national sammenhæng ville udgøre en nødvendig og passende foranstaltning til at opfylde de tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse.

46 Henset til det ovenfor anførte skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet led, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning forbeholder muligheden for at danne en momsgruppe, som fastsat i denne bestemmelse, alene for enheder, som er

juridiske personer, og som er underlagt denne gruppes beherskende selskab i et over-underordnelsesforhold, medmindre disse to krav udgør nødvendige og passende foranstaltninger til at opfylde de tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Det tredje spørgsmål

47 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, kan anses for at have direkte virkning, således at afgiftspligtige personer over for deres medlemsstat kan gøre krav på en fradragsret i tilfælde, hvor lovgivningen i denne medlemsstat ikke er i overensstemmelse med denne bestemmelse og ikke kan fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsen.

48 I den forbindelse skal det bemærkes, at i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, kan private påberåbe sig dem over for staten, når denne enten undlader at gennemføre direktivet i national ret inden for de fastsatte frister eller gennemfører det ukorrekt (jf. bl.a. dom GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, præmis 29).

49 En EU-retlig bestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Unionen eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende (jf. bl.a. dom GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, præmis 30).

50 Som generaladvokaten har anført i punkt 112 i forslaget til afgørelse, skal den betingelse i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, hvorefter dannelsen af en momsgruppe forudsætter, at de berørte personer er finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden, præciseres på nationalt plan. Denne artikel har således karakter af en betingelse i den forstand, at den kræver, at nationale bestemmelser fastsætter den nøjagtige betydning af denne tilknytning.

51 Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, opfylder følgelig ikke alle de nødvendige betingelser for at have direkte virkning.

52 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, ikke kan anses for at have direkte virkning, der gør det muligt for afgiftspligtige personer over for deres medlemsstat at gøre krav på en fradragsret i tilfælde, hvor lovgivningen i denne medlemsstat ikke er i overensstemmelse med denne bestemmelse og ikke kan fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsen.

Sagens omkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 2 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006, skal fortolkes således, at:**

   — **omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og merværdiafgiften erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud, medmindre visse udgående økonomiske transaktioner er fritaget for moms i medfør af sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/69/EF; i så fald kan der kun ske fradrag på grundlag af metoden fastsat i samme direktivs artikel 17, stk. 5**

   — **omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, skal alene antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og merværdiafgiften erlagt i forbindelse med disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholdsmæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i henhold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne, der ved udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til sjette direktivs formål og opbygning – hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve – og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til økonomisk virksomhed og til ikke-økonomisk virksomhed.**

2) **Artikel 4, stk. 4, andet led, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/98, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en national lovgivning forbeholder muligheden for at danne en gruppe af personer, der kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, som fastsat i denne bestemmelse, alene for de enheder, som er juridiske personer og knyttet til denne gruppes beherskende selskab i et over-underordnelsesforhold, medmindre disse to krav udgør nødvendige og passende foranstaltninger til at opfylde de tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**

3) **Artikel 4, stk. 4, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/98, kan ikke anses for at have direkte virkning, der gør det muligt for afgiftspligtige personer over for deres medlemsstat at gøre krav på en fradragsret i tilfælde, hvor lovgivningen i denne medlemsstat ikke er i overensstemmelse med denne bestemmelse og ikke kan fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsen.**

Underskrifter