Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

16 juli 2015 *

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Sjätte direktivet 77/388/EEG — Artikel 17 — Avdragsrätt — Partiellt avdrag — Mervärdesskatt som holdingbolag betalat vid anskaffning av kapital som investerats i deras dotterbolag — Tjänster tillhandahålls dotterbolagen — Dotterbolag som bildats i form av personsammanslutningar — Artikel 4 — Bildandet av en grupp personer som kan anses utgöra en enda skattskyldig person — Villkor — Huruvida underordning är nödvändig — Direkt effekt”

I de förenade målen C-108/14 och C-109/14,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland), av den 11 december 2013, som inkom till domstolen den 6 mars 2014, i målen

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

mot

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

och

Finanzamt Hamburg-Mitte

mot

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça och C. Lycourgos,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 januari 2015,

* Rättegångsspråk: tyska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, genom M. Hertwig och G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, biträdda av C. Hensell, Rechtsanwalt,

— Marenave Schiffahrts AG, genom A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Irlands regering, genom E. Creedon, J. Quaney och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av N.J. Travers, barrister,

— Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk-Szaładzińska, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom V. Kaye, i egenskap av ombud, biträdd av O. Thomas, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 mars 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4 och 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 (EUT L 221, s. 9) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (nedan kallat Larentia + Minerva) och Finanzamt Nordenham (skattemyndigheten i Nordenham, Tyskland) (C-108/14) samt mellan Finanzamt Hamburg-Mitte (skattemyndigheten i Hamburg-Mitte, Tyskland) och Marenave Schiffahrts AG (nedan kallat Marenave) (C-109/14). Målen rör förutsättningarna för dessa holdingbolag att dra av den ingående mervärdesskatt som de betalat i samband med anskaffningen av kapital avsett för att köpa andelar i dotterbolag, vilka bildats i form av personsammanslutningar och till vilka holdingbolagen senare tillhandahållit tjänster som varit föremål för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 4 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

4. Användningen av uttrycket 'självständigt' i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse.

..."

4 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,

b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,

c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.

...”

Tysk rätt

5 I 2 § i 2005 års tyska mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBI. s. 386) anges följande

”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 företagets instruktioner,

2. om det vid en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna framgår att en juridisk person är integrerad i det dominerande bolagets verksamhet i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende (skatteintegreringssystem; ’Organschaft’). Skatteintegreringen omfattar endast interna transaktioner mellan företagsdelar som har hemvist i landet. Dessa företagsdelar ska anses ingå i ett och samma företag. Om det dominerande bolaget har sin ledning i utlandet, så ska den ekonomiskt sett viktigaste företagsdelen i landet anses vara den som bedriver näringsverksamheten.

...”

6 I 15 § i denna lag föreskrivs följande:

”1. Näringsidkaren har rätt till avdrag för ingående skatt avseende

1. den lagstadgade skatt denne är skyldig att betala för leveranser och andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för dennes näringsverksamhet. ...”

2. Mervärdesskatten är inte avdragsgill avseende leveranser av varor. införsel av varor, gemenskapsinterna förvärv av varor samt tjänster som näringsidkaren använder i samband med följande transaktioner:

1. transaktioner som är undantagna från skatteplikt,

...

3. Undantaget från avdragsrätt i stycke 2 är inte tillämpligt om transaktionerna

1. I det fall som avses i stycke 2 punkt 1,

a) är undantagna enligt 4 § punkterna 1-7, 25 § stycke 2 eller de bestämmelser som omnämns i 26 § stycke 5, ...

...

4. Använder den skattskyldige personen en för dennes näringsverksamhet levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en av honom emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt, ska den del av den ingående mervärdesskatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill. Den skattskyldige personen får fastställa de icke avdragsgilla delbeloppen genom en rimlig uppskattning. Det är endast tillåtet att fastställa den icke avdragsgilla delen av skatten med hänvisning till den procentsats av omsättningen som inte medför avdragsrätt i förhållande till den omsättning som medför avdragsrätt om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig."

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-108/14

7 Larentia + Minerva innehar i egenskap av kommanditdelägare 98 procent av kapitalet i två dotterbolag som bildats i form av GmbH & Co. KG (kommanditbolag, där komplementären själv har rättsformen GmbH). Moderbolaget tillhandahåller dem även, i egenskap av "ledande holdingbolag", administrativa tjänster och affärstjänster mot betalning.

8 För dessa mervärdesskattepliktiga tjänster drog Larentia + Minerva av hela den ingående mervärdesskatt som bolaget hade betalat i samband med kapitalanskaffningen hos tredje part, varvid detta kapital tjänat till att finansiera dess förvärv av andelar i dotterbolagen och dess tillhandahållanden av tjänster.

9 Finanzamt Nordenham medgav endast ett delvis avdrag med motiveringen att enbart innehavet i sig av andelar i dotterbolagen inte medför avdragsrätt. Det ändrade skattebeslutet av den 24 september 2007 angående mervärdesskatt för år 2005 överklagades av Larentia + Minerva till Niedersächsisches Finanzgericht (skattedomstol i Niedersachsen) som ogillade överklagandet genom dom av den 12 maj 2011. Larentia + Minerva överklagade den domen till Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen).

10 Bundesfinanzhof anser att det är osäkert dels hur avdrag för ingående mervärdesskatt ska beräknas när det endast föreligger delvis avdragsrätt, dels vilken räckvidd artikel 4.4 i sjätte direktivet har med avseende på den "mervärdesskattegrupp" som Larentia + Minerva har hänvisat till. Bundesfinanzhof har i sistnämnda avseende frågat om den nationella lagstiftningen är förenlig med denna bestämmelse, trots att den utesluter personsammanslutningar från systemet med sådana grupper och kräver att berörda dotterbolag är underordnade det dominerande bolaget.

11 Under dessa omständigheter beslöt Bundesfinanzhof att förklara målet vilande och hänskjuta följande frågor till domstolen:

"1) Enligt vilken beräkningsmetod ska ett (partiellt) avdrag för ingående mervärdesskatt på tjänster i samband med kapitalanskaffning för köp av andelar i dotterbolag beräknas för ett holdingbolag, om holdingbolaget senare (vilket var avsikten från början) tillhandahåller olika skattepliktiga tjänster åt dessa bolag?

2) Utgör bestämmelsen i artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet], enligt vilken flera personer som är nära förbundna kan anses som en enda skattskyldig hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken (för det första) bara en juridisk person – och inte en personsammanslutning – kan integreras i en annan skattskyldig persons verksamhet (så kallat dominerande bolag (Organträger)) och enligt vilken det (för det andra) förutsätts att denna juridiska person är integrerad i det dominerande bolagets verksamhet i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende (i form av ett hierarkiskt förhållande)?

3) Om fråga 2 besvaras jakande: Kan en skattskyldig person till stöd för sin talan direkt åberopa artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet]?”

Mål C-109/14

12 Marenave ökade sitt kapital under år 2006. Avgifterna för emissionen ledde till att mervärdesskatt betalades med 373 347,57 euro.

13 Marenave förvärvade i egenskap av holdingbolag samma år andelar i fyra rederier som är kommanditbolag och i vilkas affärsmässiga förvaltning bolaget deltog mot ersättning. Från den mervärdesskatt som uppkom på inkomsterna från förvaltningsverksamheten drog bolaget bland annat av hela beloppet på 373 347,57 euro som ingående mervärdesskatt.

14 Genom beslut av den 15 januari 2009 underkände Finanzamt Hamburg-Mitte avdraget. Marenave överklagade detta beslut till Finanzgericht Hamburg-Mitte (skattedomstolen i centrala Hamburg) som biföll överklagandet. Finanzamt överklagade denna dom till Bundesfinanzhof.

15 Bundesfinanzhof beslöt att förklara målet vilande och hänskjuta de i punkt 11 ovan angivna frågorna till domstolen.

16 Domstolens ordförande beslutade den 26 mars 2014 att förena målen C-108/14 och C-109/14 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

17 Den hänskjutande domstolens första fråga rör situationen att avdrag för ingående mervärdesskatt endast medges i den utsträckning som den skattskyldiga personens utgifter är delvis hänförliga till dennes ekonomiska verksamhet. Frågan rör vilka beräkningsmetoder som ska användas när den ingående mervärdesskatt som ett holdingbolag betalat vid anskaffningen av kapital avsett för att köpa andelar i sina dotterbolag måste delas upp mellan holdingbolagets ekonomiska verksamhet och dess icke ekonomiska verksamhet.

18 Domstolen vill härvid inledningsvis erinra om att ett holdingbolag vars enda syfte är att inneha andelar i andra företag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, med förbehåll för de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, inte ska betraktas som en person som är skattskyldig för mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och inte har rätt till avdrag enligt artikel 17 i samma direktiv (se, bland annat, dom Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 18, och dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 31).

19 Enbart ett förvärv eller innehav av andelar i bolag kan inte anses utgöra ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i sjätte direktivet, och som medför att förvärvaren eller innehavaren ska betraktas som en skattskyldig person. Enbart ett förvärv av andelar i andra bolag utgör nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång avsedd att fortlöpande ge intäkter, eftersom en eventuell utdelning är resultatet av själva ägandet av tillgången (se, bland annat, dom Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 punkt 19, och dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 32).

20 Det förhåller sig annorlunda då andelen åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, utan att detta påverkar de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (se, bland annat, dom Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 20, och dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 33).

21 Ett holdingbolags deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, i den utsträckning som detta innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv, såsom holdingbolagets tillhandahållande av administrativa tjänster, finansiella tjänster, affärstjänster och tekniska tjänster till sina dotterbolag (se, bland annat, dom Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22, och dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34).

22 Domstolen erinrar för det andra om att avdragsrätten i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattebördan och måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när det uttryckligen anges i sjätte direktivet (se, bland annat, dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 35).

23 Mervärdesskatten är endast avdragsgill om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna och som medför en rätt till avdrag (se, bland annat, dom Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 punkt 31, och dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 36).

24 Den skattskyldiga personen tillerkänns emellertid 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 tjänsterna i fråga utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (se, bland annat, dom Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 33, och dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 37).

25 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande ska ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och som – i enlighet med vad som erinrats om i punkt 21 i förevarande dom – därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, anses vara hänförliga till holdingbolagets ekonomiska verksamhet och den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader ger i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet rätt till fullständigt avdrag.

26 Vad avser det system som gäller för rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet framgår det av rättspraxis att detta system endast avser de fall där varor och tjänster används av en skattskyldig person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, det vill

säga varor och tjänster som är föremål för blandad användning. Det är bara för nämnda varor och tjänster som medlemsstaterna får använda en av de metoder för avdrag som avses i artikel 17.5 tredje stycket i samma direktiv (dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40).

27 Artikel 17.5 i sjätte direktivet avser ingående mervärdesskatt som belastar kostnader som uteslutande är hänförliga till ekonomiska transaktioner. Fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i sjätte direktivet, faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Vid utövandet av sin skönsmässiga befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter (dom Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkterna 33 och 39, och dom Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42).

28 I förevarande fall framgår det av den hänskjutande domstolens uppgifter att i de nationella målen är holdingbolagen skattskyldiga för mervärdesskatt på grund av den ekonomiska verksamhet som består i att mot vederlag tillhandahålla tjänster åt alla sina dotterbolag. Fullständigt avdrag ska således göras för den mervärdesskatt som betalats på kostnaderna för att förvärva dessa tjänster, såvida utgående ekonomiska transaktioner inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt sjätte direktivet. I ett sådant fall kan avdragsrätten endast utövas i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 17.5 i samma direktiv.

29 Det är således endast för det fall att den hänskjutande domstolen skulle konstatera att de andelar, som förvärvats genom de kapitaltransaktioner som holdingbolagen genomfört, delvis är hänförliga till andra dotterbolag, i vilkas förvaltning de inte deltar, som den mervärdesskatt som betalats på kostnaderna för dessa transaktioner endast delvis är avdragsgill, såsom beskrivs i den första tolkningsfrågan. Enbart innehav av andelar i dessa dotterbolag kan nämligen inte anses utgöra ekonomisk verksamhet för holdingbolagen och den ingående mervärdesskatten ska då delas upp mellan den mervärdesskatt som hör till deras ekonomiska verksamhet och den mervärdesskatt som hör till deras icke ekonomiska verksamhet.

30 Medlemsstaterna har i samband härmed befogenhet att, i förekommande fall, antingen använda sig av en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts eller av en fördelningsnyckel som beaktar vilka slags transaktioner som har genomförts, eller av en annan lämplig fördelningsnyckel. De är därvid inte skyldiga att begränsa sig till en av dessa metoder (dom Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 38).

31 Det är således endast på de nationella myndigheterna som det ankommer att, under domstolskontroll, fastställa kriterier för uppdelningen mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet som på ett objektivt sätt avspeglar vilken del av de ingående utgifterna som verkligen är hänförlig till respektive verksamhet, med beaktande av syftet med och systematiken i sjätte direktivet (dom Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 39).

32 Mot denna bakgrund och med hänvisning till samma överväganden som generaladvokaten har gjort i punkterna 20 och 21 i sitt förslag till avgörande, ankommer det inte på domstolen att i unionslagstiftarens eller de nationella myndigheternas ställe fastställa en generell metod för att beräkna den proportionella uppdelningen mellan ekonomisk verksamhet och icke ekonomisk verksamhet.

33 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras så, att artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet ska tolkas enligt följande:

— Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och som därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och det ska i princip göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader, såvida vissa utgående ekonomiska transaktioner inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt sjätte direktivet. I ett sådant fall kan avdragsrätten endast utövas i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 17.5 i samma direktiv.

— Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag ska anses endast delvis ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader, när holdingbolaget enbart deltar i förvaltningen av vissa av dotterbolagen, medan det inte bedriver någon ekonomisk verksamhet med avseende på andra dotterbolag. Den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader kan endast dras av i proportion till de kostnader som ingår i den ekonomiska verksamheten, i enlighet med uppdelningskriterier som bestäms av medlemsstaterna. Medlemsstaterna ska vid utövandet av denna befogenhet – vilket det ankommer på de nationella domstolarna att kontrollera – beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar vilken del av de ingående utgifterna som verkligen är hänförlig till den ekonomiska verksamheten respektive den icke ekonomiska verksamheten.

Den andra frågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en medlemsstats lagstiftning förbehåller möjligheten att bilda en grupp personer som anses som en enda skattskyldig (nedan kallad en ”mervärdesskattegrupp”), såsom denna möjlighet är föreskriven i den bestämmelsen, åt enheter som har rättskapacitet och som är underordnade det dominerande bolaget i mervärdesskattegruppen.

35 Den hänskjutande domstolen är osäker på vad denna bestämmelse har för räckvidd, i den utsträckning som bestämmelsen har åberopats i de nationella målen. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 55 i sitt förslag till avgörande är svaret på denna fråga, tvärtemot vad Irland hävdat i sitt skriftliga yttrande, av betydelse för den hänskjutande domstolens prövning av de nationella målen. Ställningen som mervärdesskattegrupp för holdingbolaget och dess dotterbolag skulle nämligen – i förhållande till de transaktioner mot vederlag som genomförs mellan dotterbolagen och utomstående företag – ge gruppen rätt till fullständigt avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats för de kapitaltransaktioner som genomförts av holdingbolaget.

36 Vad avser svaret i sak på den andra frågan ska det erinras om att domstolen, vad rör tolkningen av artikel 11 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), vars lydelse återger lydelsen i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, konstaterat att enligt dessa bestämmelser får varje medlemsstat såsom en enda skattskyldig anse sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, utan att det uppställs andra villkor för deras tillämpning (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36).

37 Det ska för det första påpekas att till skillnad från andra bestämmelser i sjätte direktivet - däribland artiklarna 28a och 28b, som uttryckligen avser ”juridiska personer” - utesluter artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, som avser ”personer”, inte från sitt tillämpningsområde enheter som de i de nationella målen aktuella kommanditbolagen, vilka inte har rättskapacitet.

38 Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet föreskriver inte heller någon uttrycklig möjlighet för medlemsstaterna att ställa upp andra villkor för att näringsidkare ska få bilda en mervärdesskattegrupp (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35), och särskilt inte någon möjlighet för medlemsstaterna att kräva att endast enheter som har rättskapacitet kan vara medlemmar av en mervärdesskattegrupp.

39 Det måste således kontrolleras huruvida det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna förfogar över, vad gäller att på deras territorium tillåta att det bildas sådana mervärdesskattegrupper, ger dem möjlighet att från tillämpningsområdet för artikel 4.4 i sjätte direktivet utesluta enheter som inte har rättskapacitet.

40 Det framgår av skälen i kommissionens förslag (KOM(73) 950 slutlig), som låg till grund för sjätte direktivet att unionslagstiftarens avsikt med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet var att medlemsstaterna – i syfte att förenkla administrationen eller för att bekämpa missbruk (till exempel i form av att ett företag delas upp i flera skattskyldiga personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning) – inte ska vara skyldiga att som skattskyldiga personer betrakta personer, vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37).

41 Domstolen har härvid redan slagit fast att vad gäller tillämpningen av artikel 11 första stycket i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterna inom ramen för deras utrymme för eget skön uppställa villkor för att tillämpa systemet med mervärdesskattegrupper, förutsatt att de ligger i linje med direktivets syfte att förebygga praxis och beteenden som innebär missbruk eller för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande (se för ett liknande resonemang, bland annat, dom kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkterna 38 och 39).

42 Domstolen vill emellertid påpeka att även om sjätte direktivet, fram till dess att artikel 4.4 tredje stycket trädde i kraft till följd av direktiv 2006/69, inte innehöll några uttryckliga bestämmelser som är jämförbara med artikel 11 andra stycket i direktiv 2006/112, innebär inte denna omständighet att medlemsstaterna före ikraftträdandet av den bestämmelsen saknade möjlighet att anta likvärdiga lämpliga åtgärder, eftersom medlemsstaternas kamp mot skatteflykt och skatteundandragande är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet, även utan unionslagstiftarens uttryckliga bemyndigande (se för ett liknande resonemang, bland annat, dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 70 och 71).

43 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera att uteslutandet av enheter som inte har rättskapacitet från systemet med mervärdesskattegrupper, i enlighet med den nationella rätt som är tillämplig i de nationella målen, utgör en åtgärd som är nödvändig och lämplig i förhållande till målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande.

44 För det andra framgår det av ordalydelsen i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet att en medlemsstat får betrakta flera personer som en enda skattskyldig person när dessa personer är etablerade i den medlemsstaten och när de, trots att de rättsligt sett är oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Den omständigheten att dessa personer är nära förbundna med varandra kan således inte, i avsaknad av ytterligare krav, leda till slutsatsen att unionslagstiftaren haft för avsikt att uteslutande förbehålla systemet med mervärdesskattegrupper åt enheter som är underordnade i förhållande till det dominerade bolaget i den berörda gruppen av företag.

45 Även om en sådan underordnad ställning gör det möjligt att anta att de aktuella personerna är nära förbundna med varandra, kan den i princip inte anses som ett nödvändigt villkor för att det ska vara fråga om en mervärdesskattegrupp, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 99 i sitt förslag till avgörande. Det kan endast förhålla sig på ett annat sätt i de undantagsfall där ett sådant villkor, med

hänsyn till ett visst nationellt sammanhang, framstår som både nödvändigt och lämpligt för att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande.

46 Den andra frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en nationell lagstiftning förbehåller möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp, såsom denna möjlighet är föreskriven i nämnda bestämmelse, åt enheter som har rättskapacitet och som är underordnade det dominerande bolaget i gruppen, såvida inte dessa båda krav utgör nödvändiga och lämpliga åtgärder för att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet.

Den tredje frågan

47 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.4 i sjätte direktivet kan anses ha direkt effekt, vilket skulle göra det möjligt för skattskyldiga personer att åberopa den bestämmelsen gentemot sin medlemsstat för det fall att dess lagstiftning inte är förenlig med bestämmelsen och inte kan tolkas i överensstämmelse med den.

48 Domstolen erinrar härvid om att enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har rätt att åberopa dem inför nationella domstolar gentemot staten, dels då staten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se, bland annat, dom GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 29).

49 En unionsbestämmelse är ovillkorlig när den medför en skyldighet som inte är förenad med något villkor eller när den, för att kunna verkställas eller medföra verkningar, inte är beroende av att vare sig unionsinstitutionerna eller medlemsstaterna antar någon rättsakt (se, bland annat, dom GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 30).

50 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 112 i sitt förslag till avgörande måste villkoret i artikel 4.4 i sjätte direktivet, enligt vilket det måste föreligga nära finansiella, ekonomiska och organisatoriska band mellan de berörda personerna för att en mervärdesskattegrupp ska kunna bildas, preciseras på nationell nivå. Artikeln är således villkorad genom att den förutsätter att det antas nationella bestämmelser som fastställer den konkreta omfattningen av sådana samband.

51 Artikel 4.4 i sjätte direktivet uppfyller således inte de villkor som krävs för att den ska ha direkt effekt.

52 Den tredje frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 4.4 i sjätte direktivet kan inte anses ha direkt effekt som gör att skattskyldiga personer kan åberopa den gentemot sin medlemsstat för det fall att medlemsstatens lagstiftning inte är förenlig med denna bestämmelse och inte kan tolkas i överensstämmelse med densamma.

Rättegångskostnader

53 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 (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 17.2 och 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006, ska tolkas enligt följande:**

   — **Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och som därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och det ska i princip göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader, såvida vissa utgående ekonomiska transaktioner inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/69. I ett sådant fall kan avdragsrätten endast utövas i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 17.5 i samma direktiv.**

   — **Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag ska anses endast delvis ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader, när holdingbolaget enbart deltar i förvaltningen av vissa av dotterbolagen, medan det inte bedriver någon ekonomisk verksamhet med avseende på andra dotterbolag. Den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader kan endast dras av i proportion till de kostnader som ingår i den ekonomiska verksamheten, i enlighet med uppdelningskriterier som bestäms av medlemsstaterna. Medlemsstaterna ska vid utövandet av denna befogenhet – vilket det ankommer på de nationella domstolarna att kontrollera – beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar vilken del av de ingående utgifterna som verkligen är hänförlig till den ekonomiska verksamheten respektive den icke ekonomiska verksamheten.**

2) **Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/69, ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en nationell lagstiftning förbehåller möjligheten att bilda en grupp personer som anses som en enda skattskyldig, såsom denna möjlighet är föreskriven i nämnda bestämmelse, åt enheter som har rättskapacitet och som är underordnade det dominerande bolaget i gruppen, såvida inte dessa båda krav utgör nödvändiga och lämpliga åtgärder för att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet.**

3) **Artikel 4.4 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/69, kan inte anses ha direkt effekt som gör att skattskyldiga personer kan åberopa den gentemot sin medlemsstat för det fall att medlemsstatens lagstiftning inte är förenlig med denna bestämmelse och inte kan tolkas i överensstämmelse med densamma.**

Underskrifter