Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 6. marts 2025 [1]

Sag C-808/23

Högkullen AB
mod
Skatteverket

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Högsta förvaltningsdomstol (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige)

»Præjudiciel forelæggelse – skattelovgivning – fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 72 – normalværdi – artikel 80 – revurdering af afgiftsgrundlaget – holdingselskab, som udelukkende leverer afgiftspligtige tjenesteydelser til sine datterselskaber – fastsættelse af normalværdien – forhindring af momssvig og momsunddragelse«

I. Indledning

1. I denne præjudicielle anmodning skal Domstolen besvare et spørgsmål, som næppe ville være opstået uden dens egen retspraksis. Ifølge den såkaldte retspraksis vedrørende holdingselskaber [2] er et moderselskab i form af et holdingselskab nemlig afgiftspligtigt som omhandlet i artikel 9 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [3] (herefter »momsdirektivet«), hvis det »leverer administrative ydelser mod vederlag« til sine datterselskaber. »Et holdingselskabs indgriben i administrationen af sine datterselskaber« udgør ifølge denne retspraksis – såfremt den sker mod vederlag – økonomisk virksomhed. Dette omfatter bl.a. levering af administrative, finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser [4]. I praksis har dette ført til diverse konstruktioner, som nu afføder yderligere spørgsmål.

2. I den foreliggende sag deltog en ejendomskoncerns holdingselskab med bestemmende indflydelse »aktivt i administrationen« af sine datterselskaber mod betaling af et vederlag. Det leverede i denne forbindelse diverse ydelser, bl.a. i virksomhedsadministrationen eller ved at stille infrastruktur til rådighed. Holdingselskabet udøvede ikke anden virksomhed. For at kunne levere

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Grundlæggende dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 13); jf. også dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager) (C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 41 ff.), af 8.11.2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 30 ff.), og af 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 16 ff.).

[3] – EUT 2006, L 347, s. 1, i den for den omtvistede periode gældende affattelse.

[4] – I henhold til dom af 5.7.2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 45), er udlejning af en bygning også omfattet af begrebet administration af en andel.

de nævnte tjenester afholdt det udgifter i væsentligt omfang, herunder også langsigtede investeringer. I det omtvistede år, 2016, var holdingselskabets udgifter mange gange større end indtægterne fra dets virksomhed for datterselskaberne.

3. Holdingselskabets virksomhed mod vederlag er på grundlag af Domstolens praksis en økonomisk virksomhed, som er fuldt momspligtig, da den ikke er afgiftsfritaget. Derimod er datterselskabernes virksomhed i den foreliggende sag delvis omfattet af momsfritagelser. Derfor kan datterselskaberne ikke i fuldt omfang fradrage den indgående moms af deres indgående ydelser (som de har modtaget fra holdingselskabet) fra deres skyldige moms. Holdingselskabet har derimod gjort det fulde fradrag af indgående afgift gældende og betalt momsen vedrørende sine tjenesteydelser mod vederlag. Såfremt indkøbsprisen og videresalgsprisen for disse tjenesteydelser er den samme, er transaktionen derfor momsretligt neutral inden for koncernen. Hvis viderefaktureringen til datterselskaberne derimod er lavere end indkøbsprisen, opnår koncernen en momsretlig fordel.

4. Den beskrevne konstruktion foranledigede skatte- og afgiftsmyndigheden til at foretage en revurdering af momsgrundlaget for holdingselskabets ydelser. Grundlaget for dette er momsdirektivets artikel 80, stk. 1, litra a). Denne bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for i bestemte tilfælde ikke at lægge afgift på ydelser mellem forbundne virksomheder ud fra den faktisk betalte modydelse, men i stedet ud fra en fiktiv værdi (et såkaldt minimumsafgiftsgrundlag).

5. Skatte- og afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at denne fiktive værdi (normalværdien som omhandlet i momsdirektivets artikel 72) i den foreliggende sag skal fastsættes ud fra holdingselskabets kostpris. Da holdingselskabet fradrog hele den indgående afgift fra selskabets skyldige moms, anså skatte- og afgiftsmyndigheden alle holdingselskabets omkostninger for afgiftsgrundlaget for dets udgående transaktioner.

6. I den foreliggende sag skal Domstolen nu – som en indirekte konsekvens af sin retspraksis vedrørende holdingselskaber – præcisere anvendelsesområdet for minimumsafgiftsgrundlaget og præcisere, om det reelt er alle en afgiftspligtig persons omkostninger, der kan inddrages i beregningen af normalværdien.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

7. Den EU-retlige ramme udgøres af de artikler i momsdirektivet, som nævnes i det følgende.

8. Dette direktivs artikel 73 fastsætter som princip:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

9. Direktivets artikel 80, stk. 1, litra a), fastsætter som undtagelse:

»1. For at forebygge momssvig eller momsunddragelse kan medlemsstaterne fastsætte, at i forbindelse med levering af varer og ydelser til modtagere, til hvem der findes familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af medlemsstaten, svarer beskatningsgrundlaget til normalværdien i følgende tilfælde:

a) hvis modværdien er lavere end normalværdien, og modtageren af leveringen eller ydelsen ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177[.]«

10. Dette direktivs artikel 72 omhandler beregningen af normalværdien:

»I dette direktiv forstås ved »normalværdi« hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller ydelser til en selvstændig leverandør på den medlemsstats område, hvor transaktionen er afgiftspligtig.

Hvis der ikke kan fastslås nogen sammenlignelig levering af varer og ydelser, forstås der ved normalværdien følgende beløb:

1) når der er tale om varer, et beløb, der ikke ligger under indkøbsprisen for varerne eller for lignende varer eller, hvis der ikke foreligger nogen indkøbspris, ikke under kostprisen og altid til de priser, der konstateres på tidspunktet for transaktionen

2) når der er tale om ydelser, et beløb, der ikke ligger under den afgiftspligtiges udgifter til levering af ydelsen.«

B. Svensk lovgivning

11. I Sverige blev momsdirektivets artikel 72, 73 og 80 gennemført i national ret ved kapitel 1, § 9, stk. 1, kapitel 7, §§ 2, 3 og 3a, i mervärdeskattelagen (1994:200) (herefter »momsloven«). Den nye mervärdeskattelag (momslov) (2023:200), som i mellemtiden er trådt i kraft, finder ikke anvendelse på den foreliggende sag.

12. Af momslovens kapitel 1, § 9, stk. 1, fremgår det, at der ved normalværdien for ydelser forstås hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvor omsætningen af tjenesteydelsen finder sted, på omsætningstidspunktet og under frie konkurrencevilkår skulle have betalt til en selvstændig sælger i landet for en sådan ydelse. Af bestemmelsens stk. 2 fremgår det, at der ved normalværdien, hvis der ikke kan fastslås nogen sammenlignelig levering af ydelser, forstås et beløb, der ikke ligger under den afgiftspligtiges udgifter til levering af ydelsen.

13. Det følger af momslovens kapitel 7, §§ 2 og 3, at afgiftsgrundlaget som hovedregel udgøres af modværdien for varer eller ydelser.

14. I henhold til momslovens kapitel 7, § 3a, består afgiftsgrundlaget af normalværdien, hvis modværdien er lavere end normalværdien, køberen ikke har fuld fradragsret, sælgeren og køberen er forbundne, og den afgiftspligtige ikke kan sandsynliggøre, at modværdien er markedsbaseret.

III. Sagens faktiske omstændigheder

15. Högkullen AB (herefter »holdingselskabet«) er et kapitalselskab efter svensk ret, som er moderselskab med bestemmende indflydelse i en koncern. Koncernens økonomiske virksomhed består af administration af ejendomme gennem de i alt 19 direkte og indirekte datterselskaber. Datterselskabernes aktiviteter er delvist afgiftsfritaget, og datterselskaberne har derfor ikke fuld fradragsret for indgående moms (momsdirektivets artikel 168).

16. Holdingselskabets aktivitet er begrænset til at levere forskellige koncerninterne ydelser mod vederlag til datterselskaberne, hvor holdingselskabet har bestemmende indflydelse. Det drejer sig om ydelser i form af virksomhedsadministration, finansiering, ejendomsadministration, IT og personaleadministration. Disse ydelser er fuldt afgiftspligtige.

17. Holdingselskabet fakturerede i det omtvistede år 2016 sine datterselskaber for i alt ca. 2,3 mio. svenske kroner (SEK) for holdingselskabets ydelser. Holdingselskabet oplyste, at beløbet blev beregnet ved hjælp af den såkaldte cost plus-metode – en metode, som er udviklet til brug for indkomstskatteretten, navnlig med henblik på afregningspriser. Ifølge selskabet anvendte det en fordelingsnøgle, hvor en bestemt andel af selskabets udgifter til administration, lokaler, telefon, IT, repræsentation og rejser blev henført til de udgående transaktioner. Aktionærudgifter samt udgifter til regnskab, revision og generalforsamlinger samt udgifter i forbindelse med kapitaltilførsel, en planlagt udstedelse af nye aktier og børsnotering havde derimod ingen forbindelse med de udgående ydelser. Derfor tog holdingselskabet ikke hensyn til de sidstnævnte udgifter ved beregningen af vederlaget for de leverede tjenesteydelser.

18. I det omtvistede år udgjorde holdingselskabets samlede udgifter ca. 28 mio. SEK. Cirka halvdelen af beløbet vedrørte momspligtige indgående ydelser. Resten vedrørte momsfrie indgående ydelser og momsfrie udgifter såsom lønudgifter. Holdingselskabet fradrog al indgående moms fra sin skyldige moms. Dette gjaldt også for indgående ydelser, som ikke blev medtaget ved beregningen af vederlaget for de udgående ydelser.

19. Det er uomtvistet, at holdingselskabet og datterselskaberne er indbyrdes forbundne som omhandlet i den svenske momslovs kapitel 7, § 3a. Der er heller ikke rejst tvivl om, at momsdirektivets artikel 72, 73 og 80 er gennemført korrekt i svensk ret. Omfanget af holdingselskabets fradragsret er ligeledes uomtvistet. Skatte- og afgiftsmyndigheden lægger åbenbart til grund, at alle momsbelastede indgående ydelser skal kunne henføres direkte til de momspligtige udgående ydelser til datterselskaberne.

20. Tvisten mellem parterne drejer sig derfor alene om spørgsmålet om, hvorvidt det er det vederlag, som datterselskaberne betalte, eller et højere beløb, der udgør afgiftsgrundlaget for den skyldige moms.

21. Skatteverket (skatte- og afgiftsmyndigheden, herefter »sagsøgte«) er af den opfattelse, at de vederlag, som holdingselskabet opkrævede for sine udgående ydelser, ligger under normalværdien. Derfor besluttede sagsøgte at foretage en revurdering af afgiftsgrundlaget for de udgående ydelser og forhøje det i henhold til momslovens kapitel 7, § 3a. Efter sagsøgtes opfattelse udgør holdingselskabets udgående ydelser én enkelt sammenhængende ydelse. For denne ydelse findes der ikke en sammenlignelig pris på det frie marked, og normalværdien svarer derfor mindst til udgifterne til levering af tjenesteydelsen. Da holdingselskabet ikke leverede andre

ydelser, anså sagsøgte de samlede udgifter i det omtvistede år, dvs. 28 mio. SEK, for afgiftsgrundlaget. På dette grundlag beregnede sagsøgte den moms, som holdingselskabet skulle betale.

22. Holdingselskabet indbragte denne afgørelse for retten i første instans. Denne ret annullerede afgørelsen med den begrundelse, at ikke alle holdingselskabets udgifter vedrørte dets ydelser til datterselskaberne. Navnlig udgjorde en stor del af udgifterne udgifter i forbindelse med en eventuel børsnotering. Dette har ikke noget med de udgående transaktioner at gøre.

23. Sagsøgte iværksatte appel, hvorefter denne afgørelse blev ophævet. Afgørelsen blev stadfæstet med den begrundelse, at holdingselskabet fradrog al indgående moms fuldt ud. Det henførte derfor alle udgifter til sin økonomiske virksomhed. Da holdingselskabets økonomiske virksomhed udelukkende består i at administrere datterselskaberne, skal der tages hensyn til alle dets udgifter ved fastsættelsen af normalværdien. Derefter iværksatte holdingselskabet appel til prøvelse af denne afgørelse.

IV. Præjudiciel procedure

24. Högsta förvaltningsdomstol (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) er i tvivl om, hvorvidt sagsøgtes fremgangsmåde er retmæssig. Den har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to spørgsmål:

»1) Er det i strid med momsdirektivets artikel 72 og 80, at det i forbindelse med anvendelsen af nationale bestemmelser om revurdering af afgiftsgrundlaget lægges til grund, at der altid, når et moderselskab leverer ydelser af den i den foreliggende sag omhandlede art til sine datterselskaber, er tale om unikke ydelser, hvis normalværdi ikke kan fastsættes under henvisning til den i artikel 72, stk. 1, omhandlede sammenligning?

2) Er det i strid med momsdirektivets artikel 72 og 80, at det i forbindelse med anvendelsen af nationale bestemmelser om revurdering af afgiftsgrundlaget lægges til grund, at et moderselskabs samlede udgiftsgrundlag, herunder udgifter til kapitaltilførsel og aktionærudgifter, udgør selskabets udgifter til de ydelser, det leverer til sine datterselskaber, når moderselskabets eneste aktivitet er den aktive administration af datterselskaberne, og selskabet har foretaget fradrag for al indgående moms i forbindelse med sine erhvervelser?«

25. I sagen for Domstolen har foruden holdingselskabet og sagsøgte også Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

V. Retlig bedømmelse

A. Baggrunden for de forelagte spørgsmål: retspraksis vedrørende holdingselskaber

26. Den sagsøgte skatte- og afgiftsmyndighed har anfægtet, at holdingselskabet fradrog den fulde moms for sine indgående ydelser (for så vidt som de var underlagt moms), selv om koncernen (mere præcist: de datterselskaber, som holdingselskabet har den bestemmende indflydelse på) eksternt leverer delvis momsfrie ydelser.

27. En enkeltstående virksomhed med en sammenlignelig økonomisk virksomhed ville nemlig også kun kunne gøre et delvist momsfradrag gældende. Hvis koncernen ikke agerede ved hjælp af en holdingstruktur, men som en enkeltstående virksomhed, ville momsfradraget vedrørende virksomhedens egne administrationsudgifter rette sig efter den enkeltstående virksomheds udgående transaktioner. I så fald ville afgiftsfrie transaktioner på grund af enkelte aktiviteter medføre en forholdsmæssig begrænsning af momsfradraget. I øvrigt ville momsfradraget imidlertid fortsat bestå, også for udgifterne til virksomhedsadministration.

28. Når der er tale om et holdingselskab, gælder dette imidlertid ikke ifølge Domstolens praksis [5], eftersom et holdingselskab, som kun modtager udbytte, principielt ikke er erhvervsaktivt og dermed ikke en afgiftspligtig person. Der gælder (kun) noget andet, når deltagelsen ledsages af direkte eller indirekte indgriben i administrationen af de selskaber, som der deltages i – bortset fra hvad der følger af de rettigheder, som holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager [6].

29. Hvis der ikke foreligger levering af administrationsaktiviteter mod vederlag til datterselskaberne, har et holdingselskab på grund af Domstolens retspraksis vedrørende holdingselskaber overhovedet ikke ret til at fradrage indgående afgift i henhold til dette direktivs artikel 168 for udgifter til virksomhedens administration.

30. Konsekvensen af denne praksis er, at ethvert holdingselskab i en koncern, som udfører helt eller delvis afgiftsfrie transaktioner, skal levere tjenesteydelser mod vederlag til datterselskaberne, hvis det vil neutralisere momsbelastningen fra udgifterne til koncernens administration ved hjælp af fradrag af indgående afgifter. Derfor »konstrueres« der tjenesteydelser mod vederlag mellem holdingselskabet og datterselskaberne. Dermed er det næppe længere muligt at basere momsfradraget på koncernens eksterne transaktioner.

31. Retspraksis vedrørende holdingselskaber blev udviklet ud fra et eksempel med et rent finansielt holdingselskab, hvis eneste formål er et erhverve deltagelser i andre virksomheder, og som ikke selv råder over en operativ forretning. Dets eneste indtægter bestod af udbytte, som ikke udgør et vederlag for den økonomiske anvendelse af et gode, men blot udgør en følge af ejendomsretten til en aktie.

32. Ganske vist er et rent finansielt holdingselskab, som kun modtager udbytte af diverse deltagelser, ikke økonomisk aktivt. Dette gælder imidlertid ikke for et holdingselskab med bestemmende indflydelse, som styrer sine deltagelser, som det har bestemmende indflydelse på. Dette selskabs formål ligger netop ikke alene i erhvervelsen, men også i styringen af deltagelserne. Dette kan ikke sammenlignes med en almindelig aktionær. Det kræver en begrundelse, hvorfor selskabet kun skal kunne anses for en afgiftspligtig person, hvis det desuden leverer tjenesteydelser mod vederlag til datterselskaberne. Den hidtidige retspraksis giver ingen begrundelse for dette og inviterer ligefrem til konstruktioner. Dette illustreres også af den foreliggende sag.

33. Uden denne retspraksis ville det slet ikke være nødvendigt at opkræve særskilte vederlag for »administration af deltagelser« (indkomstskatteretligt ville det formentlig være tilstrækkeligt med en rent intern omkostningsfordeling), og holdingselskabet ville kun skulle indrømmes et

[5] – Grundlæggende dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 13); jf. også dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager) (C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 41 ff.), af 8.11.2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 30 ff.), og af 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 16 ff.).

[6] – Dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 13 og 14).

forholdsmæssigt fradrag for indgående moms – i forhold til dets deltagelsers afgiftspligtige udgående transaktioner. Dermed ville de spørgsmål om anvendelsen af et fiktivt afgiftsgrundlag, som opstår i den foreliggende sag, være overflødige. Det ville være en simpel løsning, som formentlig ville være at foretrække.

34. Princippet om neutralitet uanset retlig form – som Domstolen anerkender og fremhæver [7] – taler egentlig også til fordel for, at udgifterne til administrationen af virksomheden i begge tilfælde (enkeltmandsvirksomhed med flere forretningsområder versus selskabsdeltager med bestemmende indflydelse i en koncern med flere forretningsområder, som dækkes af datterselskaberne) bør aflastes for momsen i identisk størrelse. Enkeltmandsvirksomheden driver *direkte* økonomisk virksomhed, mens selskabsdeltageren med bestemmende indflydelse i en koncern gør det *indirekte*, nemlig via de datterselskaber, som han har bestemmende indflydelse på. Hvis de to virksomheder udøver samme økonomiske virksomhed, bør hverken enkeltmandsvirksomheden eller selskabsdeltageren med bestemmende indflydelse i en koncern være tvunget til at indgå aftaler om tjenesteydelser mod vederlag med »sine« virksomheder for at kunne fradrage moms som afgiftspligtig person [8], for at momsen skal blive neutral for den pågældende.

35. Såfremt Domstolen fremover anerkender, at et holdingselskab med bestemmende indflydelse også uden at levere tjenesteydelser mod vederlag til sine datterselskaber udøver en indirekte økonomisk virksomhed og dermed er en afgiftspligtig person, ville mange af tvisterne om dette emne derfor ikke opstå i fremtiden. I modsat fald vil der fortsat være incitament i holdingkonstellationer til at levere tjenesteydelser mod vederlag, som forekommer kunstige. Dermed vil der fortsat opstå tvister enten om størrelsen af holdingselskabets fradrag af indgående afgift [9] eller – som i den foreliggende sag – om størrelsen af afgiftsgrundlaget for tjenesteydelserne til datterselskaberne. Sidstnævnte er særligt vanskeligt, fordi det egentlig – som beskrevet ovenfor i punkt 26 ff. – alene drejer sig om holdingselskabets korrekte momsfradrag.

B. Det første spørgsmål

36. Det første spørgsmål drejer sig om fastsættelsen af afgiftsgrundlaget. Dette bestemmes principielt i henhold til momsdirektivets artikel 73 af den modværdi, som leverandøren modtager. I henhold til artikel 80 kan medlemsstaten for at forebygge momssvig eller momsunddragelse i bestemte konstellationer af nære bindinger mellem leverandøren og modtageren fastsætte, at beskatningsgrundlaget svarer til normalværdien. Normalværdien er i henhold til artikel 72 hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled skulle have betalt for den samme (i den foreliggende sag) ydelse. Kun hvis der ikke kan fastslås nogen sammenlignelig levering af ydelser, tages der udgangspunkt i den afgiftspligtiges udgifter til levering af ydelsen.

37. Med henblik på fastsættelsen af normalværdien i henhold til momsdirektivets artikel 72 ønsker den forelæggende ret oplyst, om administrationsydelser, som et holdingselskab leverer til sine datterselskaber, udgør unikke ydelser, for hvilke der skal fastsættes *en enkelt* normalværdi.

[7] – Jf. blot på området for afgiftsfritagelse: dom af 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, præmis 26), af 4.5.2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, præmis 53), af 3.4.2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, præmis 24), af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 30), og af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 20).

[8] – Jf. mit forslag til afgørelse Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punkt 47).

[9] – Således for nylig i dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager) (C-98/21, EU:C:2022:645).

38. Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det derfor først afklares, om holdingselskabet i den foreliggende sag leverer én enkelt (unik) ydelse eller flere ydelser, som skal vurderes særskilt (herom under 1). Først derefter kan det bedømmes, hvordan normalværdien skal beregnes (herom under 2).

1. Spørgsmålet om, hvorvidt ydelsen udgør én enkelt ydelse

a) Kriterierne for, om en flerhed af ydelser udgør én enkelt ydelse

39. Domstolen lægger i fast praksis til grund, at hver enkelt transaktion i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt, uafhængig transaktion [10]. Dette følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, samt artikel 2 [11]. Dette gælder også i tilfælde, hvor der er en vis sammenhæng mellem transaktioner, fordi de tjener et fælles økonomisk mål [12].

40. Dette princip om enhver ydelses selvstændighed er imidlertid ikke absolut. For ikke at ændre momssystemets sammenhæng må transaktioner *ikke kunstigt opdeles* [13]. Den momsmæssige behandling af flerheder af ydelser bevæger sig således i spændingsfeltet mellem princippet om ydelsernes selvstændighed på den ene side og forbuddet mod en kunstig opdeling af transaktioner, som udgør en enhed, på den anden side. I denne forbindelse har Domstolen udviklet to undtagelser fra princippet om ydelsens selvstændighed, nemlig for det første sammensatte enkelte ydelser og for det andet de underordnede sekundære ydelser [14].

b) Ikke sekundære ydelser og ikke sammensatte enkelte ydelser

41. En ydelse skal anses for en underordnet sekundær ydelse i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv for kunderne, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser [15]. Den forelæggende ret har konstateret, at holdingselskabet leverede ydelser i forbindelse med virksomhedsadministration, finansiering, ejendomsadministration, værdipapirer, IT og personaleadministration til sine datterselskaber. Ingen af disse ydelser er en underordnet sekundær ydelse i forhold til de andre. De nævnte ydelser har nemlig hver deres egen, oprindelige karakter, og ingen af ydelserne er i sit formål underordnet en anden.

42. Der er heller ikke tale om en sammensat enkelt ydelse. I en sammensat enkelt ydelse danner flere ydelseskomponenter en ydelse sui generis. En sådan foreligger, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de *objektivt set*

[10] – Dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 23), af 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 22), og af 10.3.2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 53).

[11] – Jf. mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16) og den deri nævnte retspraksis.

[12] – Jf. mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 18); jf. dom af 4.9.2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 44), og i denne retning også dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 42).

[13] – Dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 23), af 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 22), af 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 44), af 10.3.2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 53), og af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 29).

[14] – Jf. mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 20 og 21).

[15] – Jf. mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 34) samt dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 23), af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 71), af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 52), af 15.5.2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, præmis 45), og af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 30).

udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele [16]. Om dette er tilfældet, undersøger Domstolen ved at fastlægge de vigtigste karakteristika [17] og dermed, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion [18] for forbrugeren »forstået som en gennemsnitsforbruger« [19] [20].

43. I den foreliggende sag fremgår det ikke, at ydelseskomponenterne ikke kan adskilles. Tværtimod udgør holdingselskabets ydelser (virksomhedsadministration, finansiering samt ejendoms-, IT- og personaleadministration) fem forskellige tjenesteydelser, som hver har deres egen karakter. Det ændrer ikke på dette, at sådanne ydelser kombineres, da deres individuelle karakter fortsat er synlig. Ifølge den almindelige opfattelse er der derfor ikke tale om én enkelt ydelse sui generis. De ydelser, som holdingselskabet leverer, er også tilgængelige hver for sig. På markedet tilbydes disse ydelser af specialiserede udbydere på de enkelte områder. Det er på ingen måde nødvendigt at erhverve sådanne ydelser samlet.

44. Datterselskaberne har ganske vist hver især betalt en samlet pris for ydelserne. Dette taler ganske vist principielt for, at der foreligger en sammensat enkelt ydelse [21], men når der er tale om forbundne virksomheder, er det af underordnet betydning. Ellers ville koncernen nemlig selv kunne påvirke den momsretlige bedømmelse af ydelserne ved at aftale et samlet vederlag eller flere særskilte vederlag. Derfor er det samlede vederlag ikke til hinder for at lægge til grund, at der er tale om særskilte ydelser.

45. På denne baggrund skal holdingselskabets ydelser – som også Kommissionen med rette har fremhævet – bedømmes hver for sig. Ifølge den forelæggende rets konstateringer drejer det sig om fem forskellige ydelser til holdingselskabets datterselskaber.

2. Fastsættelse af normalværdien

46. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om normalværdien af holdingselskabets ydelser skal fastsættes ud fra en sammenligningspris som omhandlet i momsdirektivets artikel 72, stk. 1, eller ud fra holdingselskabets udgifter som omhandlet i dette direktivs artikel 72, stk. 2, nr. 2).

47. Dette afhænger ifølge bestemmelsens ordlyd af, om der »kan fastslås [en] sammenlignelig levering af varer og ydelser«. Kun hvis dette ikke er tilfældet, kan holdingselskabets udgifter anvendes til at fastsætte normalværdien.

[16] – Dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 23), af 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 33), af 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 22), af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 70), og af 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 23).

[17] – Dom af 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 22), og af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 20).

[18] – Dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 30), af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 18), og af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 29). Disse domme anvender i originalversionen (dvs. den franske sprogversion), derimod altid det samme begreb: »éléments caractéristiques«.

[19] – Dom af 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 21), af 2.12.2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, præmis 26), og af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 29).

[20] – Jf. i denne forbindelse også mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 22).

[21] – Kendelse af 19.1.2012, Purple Parking og Airparks Services (C-117/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:29, præmis 35), og dom af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 31).

48. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om der kan findes sammenligningspriser for holdingselskabets ydelser på det frie marked, og hvor høje disse i givet fald er. Da holdingselskabets fem ydelser skal bedømmes hver for sig, er det sandsynligvis muligt at finde frem til sammenligningspriser.

49. Såfremt holdingselskabet indkøbte de ydelser, som det leverede til sine datterselskaber, fra eksterne tredjeparter, ses der intet, som taler imod at anse den modværdi, som holdingselskabet betalte, for sammenligningsprisen. Det må nemlig formodes, at en pris, som betales blandt eksterne tredjeparter, svarer til markedsværdien af en ydelse.

3. Resultat vedrørende det første præjudicielle spørgsmål

50. Normalværdien fastsættes for hver enkelt af holdingselskabets ydelser ved hjælp af sammenligningspriserne som omhandlet i momsdirektivets artikel 72, stk. 1. I den foreliggende sag kan det ikke lægges til grund, at der er tale om en uadskillelig flerhed af ydelser, for hvilken der ikke findes en sammenligningspris.

C. Subsidiært: det andet spørgsmål

51. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvordan »den afgiftspligtiges udgifter til levering af ydelsen« som omhandlet i momsdirektivets artikel 72, stk. 2, nr. 2), skal beregnes. Navnlig ønsker den forelæggende ret oplyst, om dette kan ske ved en sammenlægning af samtlige en afgiftspligtigs udgifter, når dennes udgående transaktioner alene udgøres af administrationen af datterselskaberne, og den pågældende har fradraget al indgående moms på sine indgående ydelser fra sin skyldige moms. Dette spørgsmål opstår imidlertid kun i den foreliggende sag, hvis det kan lægges til grund, at der er tale om en uadskillelig flerhed af ydelser, for hvilken der ikke findes en sammenligningspris. Det besvares derfor kun subsidiært.

1. Ufravigelig betingelse i momsdirektivets artikel 80: risiko for momssvig eller momsunddragelse

52. Anvendelsen af normalværdien forudsætter imidlertid for det første, at momsdirektivets artikel 80, stk. 1, første punktum, er relevant, dvs. at der er risiko for momssvig eller momsunddragelse. Ellers omfatter afgiftsgrundlaget i henhold til dette direktivs artikel 73 modtagerens samlede udgifter.

53. Da holdingselskabet modtog en modværdi fra sine datterselskaber for sine ydelser, udgør denne faktisk modtagne værdi[22] i henhold til momsdirektivets artikel 73 principielt afgiftsgrundlaget for momsen. Afgiftsgrundlagets størrelse er altså ikke fastsat af direktivgiver, men bestemmes autonomt af den afgiftspligtige og modtageren af ydelsen. Det afgørende er, hvilket beløb modtageren må betale for at modtage ydelsen. Momsretligt er det principielt irrelevant, om dette beløb ligger over eller under markedsværdien.

54. I denne forbindelse er den omstændighed, at momsfradraget for de indgående ydelser overstiger den skyldige moms af de udgående ydelser – dette fremhæver holdingselskabet med rette i sit skriftlige indlæg – ikke i sig selv en indikation af, at der er tale om momssvig eller

[22] – Dom af 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

momsunddragelse[23]. End ikke et salg af varer under den sædvanlige markedspris indebærer en risiko for afgiftsprovenuet, da armslængdeprincippet – som Kommissionen korrekt fremhæver – principielt er irrelevant for momsen (på grund af dennes karakter af indirekte forbrugsafgift). Desuden indebærer dette slet ikke en risiko for momssvig eller momsunddragelse. Det skal være – og er i sidste ende også – modtageren af ydelsen (og ikke leverandøren), der pålægges en afgift for et forbrugsgode (levering eller tjenesteydelse) i forhold til sin udgift (og ikke i forhold til den sædvanlige udgift).

55. Den omstændighed, at leverandøren ikke har opnået overskud, er ligeledes irrelevant for momsretten (jf. blot momsdirektivets artikel 9: »økonomisk virksomhed uanset [...] resultatet af den pågældende virksomhed«). Derfor kan den risiko, som momsdirektivets artikel 80 søger at bekæmpe, ikke stamme fra prisens størrelse og det deraf følgende afgiftsprovenu. Momsretten accepterer således en pris mellem den afgiftspligtige og modtageren, som ikke dækker omkostningerne.

56. Såfremt den afgiftspligtige (holdingselskabet) og modtageren (datterselskabet) er forbundne virksomheder, er prisfastsættelsen mellem dem imidlertid momsretligt interessant af en anden grund. Det fremgår af følgende eksempler, som er baseret på en momssats på 20%:

57. Holdingselskabet køber af en tredjemand en tjenesteydelse for 120 (inklusive moms på 20) og videresælger denne til datterselskabet mod vederlag. Datterselskabet kan ikke fradrage momsen, fordi det udfører afgiftsfrie transaktioner. Ved en salgspris på 120 udjævner holdingselskabets fradrag af indgående afgift og dets skyldige moms hinanden, således at datterselskabet belastes med momsen på 20. Denne kan selskabet ikke neutralisere, da det ikke har ret til at fradrage momsen. Følgelig belastes koncernen med den moms på 20, som ikke kan fradrages. Samme resultat ville opstå for en enkeltmandsvirksomhed, som ikke har ret til at fradrage momsen på grund af sine afgiftsfrie transaktioner.

58. Ved en salgspris på 60 ville holdingselskabet derimod fortsat have et fradrag af indgående afgift på 20, men kun en skyldig moms på 10 (20/120 af 60), således at holdingselskabet kun ville blive belastet med en moms på 10. Koncernen ville dermed have halveret de belastninger, som er forbundet med datterselskabets manglende fradragsret. Det betyder, at nært forbundne virksomheder har en interesse i og mulighed for at aftale en lavere pris end indkøbsprisen i sådanne konstellationer. Dette ville ikke være muligt for en enkeltmandsvirksomhed. Det særligt nære forhold mellem leverandør og modtager indebærer en momsretlig risiko (skabelsen af et uberettiget momsfradrag, i den foreliggende sag inden for koncernen), som artikel 80 har til formål at modvirke.

59. Derfor kan medlemsstaterne i de tilfælde, der er nævnt i momsdirektivets artikel 80, undtagelsesvis[24] i stedet for ud fra den faktiske modværdi beregne momsen ud fra den højere normalværdi i henhold til artikel 72. Momsdirektivets artikel 80, stk. 1, litra a), forudsætter, at der leveres en tjenesteydelse mellem forbundne virksomheder, at modtageren ikke har fuld fradragsret, og at der er risiko for momssvig eller momsunddragelse. Hvis disse betingelser er

[23] – Dette svarer også til Domstolens faste praksis, jf. blot dom af 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 24 ff.), og af 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, præmis 26).

[24] – Jf. vedrørende artikel 80's karakter af undtagelse udtrykkeligt dom af 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 45). Vedrørende undtagelseskarakteren i forbindelse med forgængerbestemmelsen jf. dom af 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, præmis 24).

opfyldt, sammenlignes normalværdien som omhandlet i artikel 72 med den faktiske modværdi. Hvis modværdien er lavere end normalværdien, udgør normalværdien afgiftsgrundlaget for momsen.

60. Det er uomtvistet mellem parterne, at holdingselskabet og dets datterselskaber er forbundne virksomheder, og at modtagerne (datterselskaberne) ikke har fuld fradragsret. Derfor skal det alene prøves, om der er risiko for momssvig eller momsunddragelse.

61. Momssvig eller momsunddragelse er imidlertid per se udelukket under bestemte omstændigheder. Dette er tilfældet, hvis de faktiske omstændigheder. som den afgiftspligtige har realiseret, ikke udgør en risiko for afgiftsprovenuet.

62. Når varer eller tjenesteydelser leveres til en kunstigt lav eller høj pris mellem parter, som begge har ret til fuldt momsfradrag, kan der dog ikke på dette stadie foreligge momssvig eller momsunddragelse [25]. I et sådant tilfælde er det (principielt [26]) irrelevant for koncernens samlede momsbelastning, om datterselskaberne benytter eksterne tjenesteydelser direkte, eller om holdingselskabet først indkøber disse ydelser og derefter videresælger dem til datterselskaberne til en lavere eller højere pris.

63. Afgiftsprovenuet trues heller ikke af koncerninterne tjenesteydelser, hvis der ikke er opstået moms i forbindelse med leverandørselskabets (holdingselskabets) udgifter (f.eks. ved betaling af arbejdsløn). Det afgørende er, at holdingselskabet ikke kan gøre et fradrag af indgående afgift gældende hvad dette angår. Til forskel fra, hvad der synes at være den svenske skatte- og afgiftsmyndigheds opfattelse, har dets modtageres (dvs. datterselskabernes) delvist manglende fradragsret ikke denne virkning. Der skabes ikke et uberettiget momsfradrag i koncernen. Også en enkeltmandsvirksomhed med sammenlignelige udgifter og sammenlignelig økonomisk virksomhed ville være belastet med moms i samme størrelse.

64. Afgiftsprovenuet er således truet, hvis holdingselskabet for det første indkøber momspligtige ydelser, datterselskaberne for det andet ikke har fuld fradragsret, og holdingselskabet for det tredje videresælger de indkøbte ydelser til datterselskaberne for et vederlag under indkøbsprisen. Hvis holdingselskabet i et sådant tilfælde (i forbindelse med »administration mod vederlag« som krævet af Domstolen) videregiver sine indgående ydelser til sine datterselskaber til en kunstigt lavere pris, kan koncernen delvis reducere de momsbelastninger, der er forbundet med datterselskabernes manglende fradragsret.

65. Såfremt holdingselskabets udgifter ikke er belastet med moms, er dette imidlertid ikke muligt. Dermed er der ingen risiko for afgiftsprovenuet. Dette gælder selv i tilfælde, hvor modtagerne (datterselskaberne) ikke har fuld fradragsret. At modtagerens fradrag af indgående afgift ikke kan være afgørende for at fastslå, om der foreligger en risiko for afgiftsprovenuet, fremgår allerede af, at dette kriterium er nævnt særskilt i artikel 8, stk. 1, litra a). Dette kriterium ville være overflødigt, hvis det også skulle prøves i forbindelse med at det fastslås, om der foreligger risiko for momssvig eller momsunddragelse.

66. Den retlige relevans af den omstændighed, at de indgående ydelser var pålagt moms, viser sig også i betragtning af momsdirektivets artikel 16, stk. 1, samt artikel 26, stk. 1, litra a). Disse bestemmelser forudsætter nemlig ligeledes med henblik på fiktionen om ydelser mod vederlag

[25] – Dom af 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 47).

[26] – Der gælder en undtagelse for erhvervelse af økonomiske goder, hvis efterfølgende anvendelse kan føre til en regulering af momsfradraget i henhold til momsdirektivets artikel 184 ff.

(og dermed en forhøjelse af afgiftsgrundlaget), at de indgående ydelser, som blev givet vederlagsfrit videre, gav ret til fradrag af indgående afgift. Såvel momsdirektivets artikel 80 sammenholdt med artikel 72 som artikel 16, første afsnit, og artikel 26, stk. 1, litra a), forfølger således samme mål. Hensigten er at regulere momsfradraget hos den, som vederlagsfrit eller mod delvist vederlag leverer varer eller tjenesteydelser videre til tredjemand.

67. Idet den forelæggende rets konstateringer lægges til grund, betyder dette, at momsdirektivets artikel 80, stk. 1, litra a), kun kan finde anvendelse for omkring halvdelen af holdingselskabets udgående transaktioner (ca. 14 mio. SEK). Holdingselskabet henførte nemlig ganske vist økonomisk alle sine udgifter til sine udgående transaktioner, men det var kun omkring halvdelen af dets udgifter, som var pålagt moms. Der kan højst være en risiko for afgiftsprovenuet som omhandlet i momsdirektivets artikel 80 svarende til denne størrelse.

2. Relevansen af holdingselskabets udgifter

68. For så vidt som momsdirektivets artikel 80 finder anvendelse, skal ydelsernes normalværdi fastsættes i henhold til direktivets artikel 72. Normalværdien består i henhold til artikel 72, stk. 1, primært af det beløb, som en modtager normalt skulle have betalt for en sammenlignelig vare eller tjenesteydelse. Kun hvis den forelæggende ret når frem til, at det ikke er muligt at bestemme sammenligningspriser, udgør holdingselskabets udgifter til at levere tjenesteydelsen i henhold til momsdirektivets artikel 72, stk. 2, nr. 2), normalværdien (jf. herom allerede bemærkningerne til det første spørgsmål, punkt 44 ff.).

69. Det ville imidlertid føre til forkerte resultater, hvis man udifferentieret og automatisk medtog alle holdingselskabets udgifter i det pågældende kalenderår i beregningen, sådan som sagsøgte gjorde. Normalværdien skal tværtimod – som Kommissionen også med rette har fremhævet – beregnes separat og således ikke fastsættes ud fra samtlige et års udgifter. F.eks. har udgifter til en fremtidig erhvervelse af en deltagelse (eller til holdingselskabets børsnotering) intet med tjenesteydelserne til de nuværende datterselskaber at gøre. De kan derfor heller ikke påvirke afgiftsgrundlaget for disse tjenesteydelser.

70. Hertil kommer, at bestemte udgifter, som er pålagt indgående afgift, først afskrives over en længere periode[27]. Netop i forbindelse med større investeringer er for store fradrag således iboende i systemet. Således ville holdingselskabets etablering af et datacenter med henblik på at levere IT-tjenesteydelser mod vederlag til datterselskaberne føre til høje udgifter i etableringsåret (med en høj momsbelastning), som kan neutraliseres gennem holdingselskabets fradrag af indgående afgift.

71. Det ville ikke afspejle den økonomiske realitet, hvis sådanne investeringsomkostninger i det år, hvor de betales, inddrages fuldstændigt i fastsættelsen af normalværdien af en tjenesteydelse, som leveres ved hjælp af investeringen i det samme år. Tværtimod skal disse udgifter også henføres til tjenesteydelserne i de kommende år. Selv om dette aspekt ikke er medtaget direkte i ordlyden i momsdirektivets artikel 72, skal der alligevel tages hensyn til det i momsretten.

72. For det første har Domstolen allerede udtrykkeligt fastslået, at sågar en pris, som svarer til det sædvanlige leje på markedet, men er lavere end disse omkostninger, ikke gør det muligt at anvende momsdirektivets artikel 80[28]. En pris, som svarer til det sædvanlige leje på markedet, fordeler

[27] – Jf. vedrørende denne tanke også dom af 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, præmis 29).

[28] – Dom af 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, præmis 26) – vedrørende forgængerbestemmelsen.

imidlertid også langsigtede investeringsomkostninger over flere år. For det andet fremgår dette f.eks. af ordningen i momsdirektivets artikel 187, hvorefter momsfradrag for investeringsudgifter under ændrede omstændigheder ikke skal reguleres straks, men ligeledes over en flerårig periode [29]. Denne bedømmelse, og de heri nævnte perioder – som medlemsstaterne til dels kan påvirke – kan anvendes analogt i den foreliggende sag. Følgelig skal udgiftsbegrebet, som anvendes i momsdirektivets artikel 72, stk. 2, nr. 2), reduceres teleologisk.

3. Resultat vedrørende det andet præjudicielle spørgsmål

73. Det andet spørgsmål skal dermed (subsidiært) besvares med, at normalværdien af koncerninterne administrationsydelser i henhold til momsdirektivets artikel 80 sammenholdt med artikel 72 ikke kan bestemmes ved en udifferentieret sammenlægning af samtlige et holdingselskabs udgifter i et bestemt kalenderår. Det er i stedet kun de udgifter, der er pålagt moms, der skal inddrages. I denne forbindelse skal det bemærkes, at udgifterne skal henføres til de respektive udgående transaktioner. Derfor kan udgifter til investeringsgoder højst fradrages forholdsmæssigt i det år, hvor de opstår.

VI. Forslag til afgørelse

74. Jeg foreslår derfor, at de præjudicielle spørgsmål fra Högsta Förvaltningsdomstol (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) besvares således:

»Artikel 72 og artikel 80 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de diverse administrationstjenesteydelser (i den foreliggende sag tjenesteydelser vedrørende virksomhedsadministration, finansiering samt ejendoms-, IT- og personaleadministration), som et ledende holdingselskab leverer til sine datterselskaber, på ingen måde altid udgør unikke ydelser, for hvilke det på forhånd er udelukket at fastsætte en sammenligningsværdi som omhandlet i dette direktivs artikel 72.«

[29] – Jf. i denne forbindelse også dom af 14.9.2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, præmis 24 ff.).