Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

8. november 2018 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – påtænkt salg af aktier i et datterdatterselskab – udgifter til tjenesteydelser, der er erhvervet i forbindelse med dette salg – salg ikke gennemført – anmodning om fradrag af indgående afgift – momsens anvendelsesområde«

I sag C-502/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 15. august 2017, indgået til Domstolen den 18. august 2017, i sagen

C&D Foods Acquisition ApS

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af formanden for Første Afdeling, J.-C. Bonichot, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne A. Arabadjiev og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– C&D Foods Acquisition ApS ved advokaterne T. Frøbert og K. Bastian,

– den danske regering ved J. Nymann-Lindegren, som befuldmægtiget, bistået af advokat D. Auken,

– Europa-Kommissionen ved R. Lyal og N. Gossement, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. september 2018,

afsagt følgende

* Processprog: dansk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem C&D Foods Acquisition ApS (herefter »C&D Foods«) og Skatteministeriet (Danmark) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme C&D Foods fradrag af indgående merværdiafgift (moms) af rådgivningsydelser, som dette selskab har anvendt i forbindelse med et påtænkt, men ikke gennemført, salg af aktier i et datterdatterselskab, som selskabet leverede administrations- og it-ydelser til.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

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

[...]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

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

5 Artikel 168 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

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

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

[...]«

Dansk ret

6 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen fremgik de relevante bestemmelser i momsloven af lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005, med senere ændringer (herefter »momsloven«).

7 Momslovens § 3, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.«

8 Denne lovs § 4, stk. 1, fastsætter:

»Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

9 Lovens § 13, stk. 1, nr. 11, har følgende ordlyd:

»Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

11. Følgende finansielle aktiviteter:

[...]

e) Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.«

10 Samme lovs § 37, stk. 1, bestemmer:

»Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.«

11 Den forelæggende ret har anført, at det følger af SKAT's praksis, at et holdingselskab, som har grebet ind i administrationen af et datterselskab, ikke har fradragsret for momsen af rådgivningsomkostninger i forbindelse med salg af datterselskabsandelene, uanset om der er tale om et salg af samtlige selskabsandelene, da et sådant salg er en afgiftsfritaget transaktion i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

12 Når den forudgående erhvervelse og besiddelse af datterselskabsandelene har udgjort økonomisk virksomhed, anser SKAT også holdingselskabets salg af datterselskabsandelene for en fritaget transaktion. Den indgående moms af udgifter afholdt i forbindelse med salget kan derfor ikke fradrages.

13 Der kan imidlertid indrømmes fradragsret for momsen af rådgivningsomkostninger i forbindelse med et salg af kapitalandele i et datterselskab, såfremt udgifterne kan anses for generalomkostninger i den afgiftspligtiges samlede økonomiske virksomhed. Med henblik herpå kræves det, at de afholdte udgifter kan anses for omkostningselementer i prisen for de transaktioner, der indgår i den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed. Såfremt udgifterne derimod kan medregnes i prisen for de solgte selskabsandele, er der ikke fradragsret herfor. Ifølge SKAT afhænger fradragsretten af en konkret vurdering af, om de afholdte udgifter kan medregnes i prisen på de solgte aktier, eller om de udelukkende er en del af omkostningselementerne i prisen for de transaktioner, der indgår i hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 C&D Foods, der er et dansk selskab, indgår i den internationale koncern Arovit (herefter »Arovit-koncernen«). C&D Foods ejede det ligeledes danske selskab Arovit Holding A/S, som ejede Arovit Petfood, som ejede koncernens øvrige selskaber.

15 Forud for den 1. marts 2007 bestod hovedaktiviteten i C&D Foods i ejerskabet af Arovit Holding. På den nævnte dato indgik C&D Foods en administrationsaftale med sit datterdatterselskab Arovit Petfood om levering af administrations- og it-ydelser. I henhold til denne aftale fakturerede C&D Foods Arovit Petfood månedligt disse ydelser med et beløb svarende til afholdte personaleudgifter med tillæg af en mark-up på 10% og moms.

16 Den 13. august 2008 overtog det islandske kreditinstitut Kaupthing Bank ejerskabet af Arovit-koncernen for 1 EUR i forbindelse med, at Kaupthing Banks låneengagement med den hidtidige ejer af koncernen blev nødlidende. Da Kaupthing Bank havde til hensigt at sælge alle sine aktier i Arovit Petfood for ikke længere at være kreditor for koncernen, indgik den i perioden fra december 2008 til marts 2009 på vegne af C&D Foods rådgivningsaftaler i forbindelse med det påtænkte salg (herefter »de omtvistede tjenesteydelser«).

17 Da C&D Foods betalte udgifterne i forbindelse med det påtænkte salg i 2009, foretog selskabet fradrag for momsen heraf. Salgsbestræbelserne blev opgivet i sensommeren/efteråret 2009, da det ikke lykkedes at finde en potentiel køber.

18 Ved afgørelse af 26. januar 2012 nægtede SKAT momsfradrag for udgifterne til de omtvistede tjenesteydelser. Denne afgørelse blev stadfæstet af Landsskatteretten (Danmark) med bl.a. den begrundelse, at disse udgifter ikke havde den fornødne tilknytning til C&D Foods' momspligtige transaktioner.

19 C&D Foods indbragte afgørelsen for Retten i Esbjerg (Danmark), der henviste sagen til Vestre Landsret (Danmark) som følge af dens principielle karakter.

20 Vestre Landsret ønsker oplyst, om et holdingselskab har ret til at fradrage momsen af udgifter til et påtænkt, men ikke gennemført, salg af kapitalandele i et datterdatterselskab, som holdingselskabet leverer administrations- og it-ydelser til.

21 På denne baggrund har Vestre Landsret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 168 i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at et holdingselskab under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er berettiget til fuldt fradrag for momsen af indgående ydelser i forbindelse med due diligence-undersøgelser forud for et påtænkt, men ikke gennemført, salg af aktier i et datterselskab, til hvilke holdingselskabet leverer momspligtige administrations- og it-ydelser?

2) Har det betydning for besvarelsen af det foregående spørgsmål, at prisen for de momspligtige administrations- og it-ydelser, som holdingselskabet leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, er fastsat som svarende til holdingselskabets lønudgifter med tillæg af en »mark-up« på 10%?

3) Kan der uanset besvarelsen af de foregående spørgsmål bestå en fradragsret for de i hovedsagen omhandlede rådgivningsomkostninger som generalomkostninger, og i givet fald under hvilke betingelser?«

Om de præjudicielle spørgsmål

22 Indledningsvis bemærkes, at de forelagte spørgsmål ifølge den forelæggende ret ikke vedrører spørgsmålet om, hvem der var rette udgiftsbærer af udgifterne til de omtvistede tjenesteydelser, men alene spørgsmålet om retten til at fradrage momsen af disse udgifter under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

23 Som generaladvokaten har anført i punkt 16 i forslaget til afgørelse, bemærkes det i denne forbindelse, at fradragsretten i henhold til artikel 168 i direktiv 2006/112 forudsætter, at den afgiftspligtige person er modtager af de omhandlede varer eller tjenesteydelser.

24 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Kaupthing Bank på vegne af C&D Foods erhvervede rådgivningsydelser med henblik på at forberede salget af aktierne i Arovit Petfood. Fortjenesten fra det påtænkte salg ville have medført, at Kaupthing Bank ikke længere var kreditor i Arovit-koncernen.

25 For så vidt som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at C&D Foods var modtager af i det mindste visse af de omhandlede omtvistede tjenesteydelser, og den forelæggende ret i øvrigt har redegjort for grundene til, at den finder det nødvendigt, at de forelagte spørgsmål besvares, synes disse spørgsmål ikke at være af hypotetisk karakter.

26 Endelig bør det med henblik på at besvare de forelagte spørgsmål indledningsvis fastlægges, om et salg af aktier som det i hovedsagen omhandlede udgør økonomisk virksomhed, der henhører under anvendelsesområdet for direktiv 2006/112.

27 Det må derfor lægges til grund, at den forelæggende ret med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 2, 9 og 168 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et påtænkt, men ikke gennemført, salg af aktier som det i hovedsagen omhandlede henhører under anvendelsesområdet for direktiv 2006/112, og, såfremt dette er tilfældet, om disse bestemmelser giver et selskab ret til at fradrage indgående moms af udgifter, der er afholdt i forbindelse med salg af aktier i et datterdatterselskab, til hvilket det førstnævnte selskab leverer momspligtige administrationsydelser, selv om fortjenesten af salget påtænkes anvendt til indfrielse af forfalden gæld, og i givet fald omfanget af fradraget.

28 Indledningsvis bemærkes, at direktiv 2006/112, der trådte i kraft den 1. januar 2007, ophævede Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det Fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), uden herved at foretage nogen materielle ændringer i forhold til sidstnævnte. Da de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 i det væsentlige har samme indhold som bestemmelserne i sjette direktiv 77/388, finder Domstolens praksis vedrørende sidstnævnte direktiv ligeledes anvendelse på direktiv 2006/112.

29 Det fremgår af artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112, der fastlægger momsens anvendelsesområde, at det inden for en medlemsstat kun er virksomhed af økonomisk karakter, der er undergivet afgiften. I henhold til direktivets artikel 9 forstås ved afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Det fremgår endvidere af artikel 9, at begrebet økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 27).

30 Det følger af Domstolens praksis, at et selskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre selskaber, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse selskaber, hverken er en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9 i direktiv 2006/112 eller har ret til fradrag i henhold

til direktivets artikel 168. Den blotte erhvervelse eller den blotte besiddelse af selskabsandele udgør således ikke i sig selv økonomisk virksomhed som omhandlet i direktiv 2006/112, som gør indehaveren til en afgiftspligtig person, eftersom disse transaktioner ikke indebærer udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, idet det eneste afkast af sådanne transaktioner er et eventuelt udbytte ved salget af disse selskabsandele (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 16).

31 I denne henseende har Domstolen præciseret, at kun betalinger, der udgør en modydelse for en transaktion eller en økonomisk virksomhed, er omfattet af momsens anvendelsesområde, og at dette ikke er tilfældet for betalinger, der følger af den blotte ejendomsret til godet, som det er tilfældet for udbytte og andre afkast fra aktier (dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

32 Dette gælder imidlertid ikke, når der samtidig med besiddelsen af kapitalinteresser i et andet selskab sker direkte eller indirekte indgriben i administrationen af det selskab, hvori kapitalinteresserne besiddes, ud over hvad der følger af de rettigheder, som indehaveren af kapitalinteresserne har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager, for så vidt som en sådan indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er momspligtige i henhold til artikel 2 i direktiv 2006/112, herunder levering af administrative, regnskabsmæssige og it-relaterede tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det fremgår i øvrigt af Domstolens praksis, at transaktioner i forbindelse med aktier eller andele i selskaber henhører under momsens anvendelsesområde, når de foretages inden for rammerne af en kommerciel fondshandelsvirksomhed for at gennemføre et direkte eller indirekte indgreb i administrationen i de selskaber, hvori der besiddes en kapitalinteresse, eller ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed (dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

34 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt udgifter i forbindelse med et salg af aktier henhører under momsens anvendelsesområde, bemærkes, at Domstolen i sin dom af 29. oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), havde lejlighed til at undersøge dette spørgsmål for så vidt angår udgifter afholdt af et moderselskab i forbindelse med afståelsen af aktier i et datterselskab og i et kontrolleret selskab, til hvilke det førstnævnte selskab som moderselskab leverede momspligtige tjenesteydelser.

35 Domstolen anførte i præmis 33 i dom af 29. oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), at i en sådan sammenhæng kan en overdragelse, som et moderselskab i en koncern foretager med henblik på omstrukturering af koncernen, anses for en transaktion, der består i opnåelse af indtægter af en vis varig karakter fra aktiviteter, der går videre end blot salg af aktier. Domstolen fandt derfor, at en sådan transaktion har direkte tilknytning til organiseringen af den virksomhed, som den pågældende koncern udøver, og ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed, således at den henhører under momsens anvendelsesområde.

36 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at det er i forhold til deres objektive indhold, at det skal afgøres, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de anvendte goder eller tjenesteydelser og en afgiftspligtig udgående transaktion eller undtagelsesvis en afgiftspligtig transaktion, der er gennemført i et tidligere led (dom af 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

37 Domstolen har i denne sammenhæng præciseret, at der skal tages hensyn til eneårsagen til den omhandlede transaktion, idet eneårsagen må anses for at udgøre et kriterium for fastlæggelsen af det objektive indhold. Så snart det er fastslået, at en transaktion ikke er blevet udført til brug for en afgiftspligtig persons afgiftspligtige virksomhed, kan denne transaktion ikke anses for at have en

direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed i henhold til Domstolens praksis, selv om denne transaktion i betragtning af sit objektive indhold kan pålægges moms (dom af 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 29).

38 Det følger heraf, at for at et salg af aktier kan være omfattet af momsens anvendelsesområde, skal den direkte eneårsag til denne transaktion principielt være knyttet til det pågældende moderselskabs momspligtige økonomiske virksomhed eller udgøre en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af denne virksomhed. Dette er tilfældet, såfremt nævnte transaktion foretages med henblik på direkte at anvende fortjenesten af salget til det pågældende moderselskabs momspligtige økonomiske virksomhed eller til den økonomiske virksomhed, der udøves af den koncern, som det pågældende selskab er moderselskab for.

39 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at formålet med det i hovedsagen omhandlede aktiesalg var at anvende salgsfortjenesten til at indfri gæld, der skyldtes til Kaupthing Bank, som var den nye ejer af Arovit-koncernen. Som redegjort for i den foregående præmis kan et sådant salg hverken anses for at være en transaktion, hvis direkte eneårsag er knyttet til C&D Foods' momspligtige økonomiske virksomhed, eller som udgør en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af dette selskabs momspligtige økonomiske virksomhed. Under disse omstændigheder udgør salget ikke en transaktion, der sker med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, som går videre end blot salg af aktier, og det henhører derfor ikke under momsens anvendelsesområde. Heraf følger, at momsen af de omtvistede tjenesteydelser ikke kan fradrages.

40 Denne konklusion drages ikke i tvivl af den omstændighed alene, at et eventuelt salg af aktierne i Arovit Petfood ville have medført et ophør af de administrations- og it-ydelser, som C&D Foods leverede til det førstnævnte selskab. Det fremgår nemlig af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Kaupthing Bank under alle omstændigheder påtænkte at sælge aktierne i Arovit Petfood. Det fremgår således, at udgifterne til de omtvistede tjenesteydelser alligevel skulle have været afholdt, selv hvis C&D Foods ikke havde leveret nogen administrations- og it-ydelser til Arovit Petfood. Et eventuelt ophør af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser ville dermed ikke have haft sin direkte eneårsag i C&D Foods' økonomiske virksomhed.

41 Endelig skal det ligeledes bemærkes, at nævnte konklusion heller ikke drages i tvivl af den omstændighed, at det påtænkte salg ikke blev gennemført. I denne forbindelse er den afgørende omstændighed, at selv hvis salget havde fundet sted, ville udgifterne til de omtvistede tjenesteydelser under alle omstændigheder ikke henhøre under momsens anvendelsesområde og ville dermed ikke give ret til fradrag.

42 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 2, 9 og 168 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et påtænkt, men ikke gennemført, salg af aktier som det i hovedsagen omhandlede, hvis direkte eneårsag ikke er knyttet til det omhandlede selskabs afgiftspligtige økonomiske virksomhed, eller som ikke udgør en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af denne økonomiske virksomhed, ikke henhører under momsens anvendelsesområde.

Sagsomkostninger

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

Artikel 2, 9 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at et påtænkt, men ikke gennemført, salg af aktier som det i hovedsagen omhandlede, hvis direkte eneårsag ikke er knyttet til det omhandlede selskabs afgiftspligtige økonomiske virksomhed, eller som ikke udgør en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af denne økonomiske virksomhed, ikke henhører under merværdiafgiftens anvendelsesområde.

Bonichot Arabadjiev Fernlund

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. november 2018.

A. Calot Escobar
Justitssekretær

K. Lenaerts
Præsident