Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 8 november 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Planerad avyttring av aktier i ett dotterdotterbolag – Utgifter som är knutna till tjänster som köpts in inför avyttringen – Icke genomförd avyttring – Yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt – Mervärdesskattens tillämpningsområde”

I mål C-502/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark) genom beslut av den 15 augusti 2017, som inkom till domstolen den 18 augusti 2017, i målet

C&D Foods Acquisition ApS

mot

Skatteministeriet

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen J.-C. Bonichot, tillika tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna A. Arabadjiev och C. G. Fernlund (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– C&D Foods Acquisition ApS, genom T. Frøbert och K. Bastian, advokater,

– Danmarks regering, genom J. Nymann-Lindegren, i egenskap av ombud, biträdd av D. Auken, advokat,

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 6 september 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: danska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan C&D Foods Acquisition ApS (nedan kallat C&D Foods) och Skatteministeriet (Danmark), angående den senares beslut att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till rådgivningstjänster som bolaget har tillhandahållits i samband med en planerad, men inte genomförd, avyttring av aktier i ett dotterdotterbolag, till vilket C&D Foods tillhandahöll administrations- och it-tjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

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

…”

4 I artikel 9.1 i det direktivet föreskrivs följande:

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

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

5 Enligt artikel 168 i direktiv 2006/112 gäller följande:

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

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

…”

Dansk rätt

6 Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet återfanns de tillämpliga bestämmelserna i momsloven (lagen om mervärdesskatt) i den konsoliderade lagen nr 966 av den 14 oktober 2005, i dess ändrade lydelse (nedan kallad lagen om mervärdesskatt).

7 I 3§ första stycket i lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses en juridisk eller fysisk person som bedriver självständig ekonomisk verksamhet.”

8 I 4 § första stycket i samma lag föreskrivs följande:

”Med ’leverans av en vara’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en materiell tillgång.”

9 I 13 § första stycket led 11 i lagen om mervärdesskatt stadgas följande:

”Följande varor och tjänster är undantagna från mervärdesskatt:

11. Följande finansiella verksamheter:

…

e) transaktioner, inbegripet förhandlingar med undantag av förvaring och förvaltning, beträffande värdepapper, med undantag av handlingar som representerar äganderätt till varor och andra handlingar som ger vissa rättigheter, däribland nyttjanderätt till fast egendom samt andelar och aktier när besittningen härav rättsligt eller i praktiken ger ägande- eller nyttjanderätt till fast egendom eller en del av fast egendom.”

10 I 37 § första stycket i samma lag föreskrivs följande:

”Företag som har registrerats med tillämpning av 47, 49, 51 eller 51 a §§ kan vid beräkningen av den ingående skatten (jämför 56 § tredje stycket) dra av den skatt som föreskrivs i denna lag bland annat för företagens inköp av varor och tjänster som uteslutande används till företagets leveranser som inte är undantagna från skatteplikt enligt 13 §, bland annat leveranser i utlandet, om inte annat följer av sjätte stycket”

11 Den hänskjutande domstolen har angett att ett holdingbolag som har deltagit i förvaltningen av ett dotterbolag, enligt den danska skattemyndighetens (SKAT) praxis, inte kan dra av mervärdesskatt på rådgivningskostnader i samband med avyttring av andelar i dotterbolaget, även i händelse av avyttring av samtliga andelar, eftersom en sådan avyttring är undantagen från skatteplikt enligt 13 § första stycket led 11 e i lagen om mervärdesskatt.

12 För det fall det tidigare förvärvet och innehavet av värdepapper i dotterbolaget har utgjort en ekonomisk verksamhet anser SKAT att holdingbolagets avyttring av andelar i dotterbolaget utgör en transaktion som är undantagen från skatteplikt. Den ingående mervärdesskatt på utgifter som har samband med avyttringen kan således inte dras av.

13 En rätt att dra av mervärdesskatten på rådgivningskostnader i samband med avyttringen av andelar i ett dotterbolag kan emellertid medges om dessa kostnader kan anses ingå i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. I detta hänseende är det nödvändigt att kostnaderna kan anses utgöra en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de transaktioner som genomförts inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Om dessa kostnader däremot kan ingå i priset för de sålda aktierna, medges inte någon

avdragsrätt. Enligt SKAT är avdragsrätten avhängig en konkret bedömning av huruvida uppkomna kostnader kan ingå i priset för de sålda aktierna eller om de uteslutande anses utgöra kostnadskomponenter som ingår i priset för transaktioner som ingår i den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 C&D Foods, ett bolag bildat enligt dansk rätt, ingår i den internationella Arovit-koncernen (nedan kallad Arovit-koncernen). C&D Foods var moderbolag till Arovit Holding A/S, vilket också är ett bolag bildat enligt dansk rätt, som innehade Arovit Petfood, som i sin tur innehade de andra bolagen i koncernen.

15 Före den 1 mars 2007 bestod den huvudsakliga verksamheten i C&D Foods i att vara moderbolag till Arovit Holding. Den 1 mars 2007 ingick C&D Foods ett administrationsavtal med sitt dotterdotterbolag Arovit Petfood för tillhandahållande av administrations- och it-tjänster. Enligt detta avtal skulle C&D Foods varje månad fakturera sina tjänster till Arovit Petfood med utgångspunkt i sina personalkostnader med ett tillägg på 10 procent, på vilket belopp mervärdesskatt tillkom.

16 Den 13 augusti 2008 övertog det isländska kreditinstitutet Kaupthing Bank Arovit-koncernen för en euro på grund av att den tidigare koncernägaren inte hade återbetalat ett lån som den hade beviljats. Kaupthing Bank, som avsåg att avyttra samtliga aktier i Arovit Petfood för att inte längre vara borgenär i koncernen, ingick under perioden december 2008–mars 2009 rådgivningsavtal för C&D Foods räkning inom ramen för den planerade avyttringen (nedan kallade de omtvistade tjänsterna).

17 C&D Foods som under år 2009 hade haft kostnader i samband med den planerade avyttringen, drog av den mervärdesskatt som var hänförlig till kostnaderna. Den planerade avyttringen avbröts under hösten eller slutet av år 2009, eftersom man inte hade hittat någon potentiell köpare.

18 Genom beslut av den 26 januari 2012 nekade SKAT avdrag för mervärdesskatten på utgifter hänförliga till de omtvistade tjänsterna. Beslutet fastställdes av Landsskatteretten (den nationella skattenämnden, Danmark) bland annat på grund av att dessa utgifter inte hade ett tillräckligt starkt samband med C&D Foods mervärdesskattepliktiga transaktioner.

19 C&D Foods väckte talan vid Retten i Esbjerg (Domstolen i Esbjerg, Danmark), som hänsköt målet till Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark) på grund av de principiella frågor som målet enligt Retten i Esbjerg ger upphov till.

20 Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) önskar få klarhet i om ett holdingbolag har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader som uppkommit vid en planerad men inte genomförd avyttring av aktier i ett dotterdotterbolag, till vilket detta holdingbolag tillhandahåller administrations- och it-tjänster.

21 Mot denna bakgrund beslutade Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 168 i direktiv 2006/112 tolkas så, att ett holdingbolag, under sådana omständigheter som i det nationella målet, har rätt till fullt avdrag för mervärdesskatt av ingående tjänster i samband med due diligence-undersökningar för en planerad men inte genomförd avyttring av aktier i ett dotterbolag till vilket holdingbolaget tillhandahåller mervärdesskattepliktiga administrations- och it-tjänster?

2) Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 att priset för de mervärdesskattepliktiga administrations- och it-tjänsterna som holdingbolaget tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet har fastställts till ett belopp som motsvarar holdingbolagets löneutgifter med tillägg av en ’mark-up’ på 10 procent?

3) Kan det oberoende av svaren på fråga 1 och fråga 2 föreligga avdragsrätt för de rådgivningskostnader som avses i det nationella målet i egenskap av allmänna kostnader och, om så är fallet, under vilka villkor?”

Prövning av tolkningsfrågorna

22 Det bör inledningsvis påpekas att den hänskjutande domstolen är av uppfattningen att tolkningsfrågorna inte rör vem som skulle bära de kostnader som var hänförliga till de omtvistade tjänsterna, utan endast rör rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa kostnader under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.

23 I detta avseende bör det noteras, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 16 i sitt förslag till avgörande, att avdragsrätten i enlighet med artikel 168 i direktiv 2006/112 förutsätter att den beskattningsbara personen är mottagare av varorna eller tjänsterna i fråga.

24 Det framgår av de handlingar i det nationella målet som domstolen förfogar över att Kaupthing Bank för C&D Foods räkning har efterfrågat rådgivningstjänster för att förbereda avyttringen av aktierna i Arovit Petfood. Vinsten från den planerade avyttringen skulle ha täckt Arovit-koncernens skuld till Kaupthing Bank.

25 Eftersom det framgår av begäran om förhandsavgörande att C&D Foods var mottagare av åtminstone en del av de omtvistade tjänsterna, och den hänskjutande domstolen dessutom har förklarat varför den ansåg att det var nödvändigt att besvara tolkningsfrågorna, finner domstolen att dessa frågor inte är av hypotetisk karaktär.

26 För att kunna besvara tolkningsfrågorna ska det först prövas huruvida en sådan avyttring av aktier som den som är i fråga i det nationella målet utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2006/112.

27 Det får således anses att den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 2, 9 och 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en planerad men inte genomförd avyttring av aktier, såsom den som är aktuell i det nationella målet, omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2006/112 och, om så är fallet, huruvida dessa bestämmelser ger ett bolag rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för utgifter i samband med avyttring av aktier i ett dotterdotterbolag, till vilket detta bolag tillhandahåller mervärdesskattepliktiga administrationstjänster, trots att vinsten från avyttringen är avsedd att täcka en förfallen skuld, samt, i förekommande fall, omfattningen av detta avdrag.

28 Det ska inledningsvis anges att direktiv 2006/112, som trädde i kraft den 1 januari 2007, upphävde rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), utan några ändringar i sak. Eftersom de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet 77/388, är domstolens praxis avseende det sistnämnda direktivet tillämplig även på direktiv 2006/112.

29 Det följer av artikel 2.1 i direktiv 2006/112, vilken definierar tillämpningsområdet för mervärdesskatt, att det inom en medlemsstats territorium endast är ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig. I enlighet med artikel 9 i det direktivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Det framgår dessutom av artikel 9 att begreppet ekonomisk verksamhet omfattar alla verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, och särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 27).

30 Det följer av domstolens praxis att ett bolag vars enda syfte är att inneha andelar i andra bolag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, varken utgör en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112, eller har rätt till avdrag enligt artikel 168 i det direktivet. Enbart ett förvärv eller ett innehav av aktier i bolag kan nämligen inte i sig anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktiv 2006/112, som medför att förvärvaren eller innehavaren ska betraktas som en beskattningsbar person. Dessa transaktioner utgör inte ett utnyttjande av en tillgång avsedd att fortlöpande ge intäkter, eftersom den enda inkomsten från dessa transaktioner består i en eventuell vinst vid försäljningen av aktierna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 28 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16).

31 Domstolen har preciserat att endast betalningar som utgör vederlag för en transaktion eller ekonomisk verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, och att detta inte är fallet med betalningar som följer av egendomsinnehavet i sig, såsom utdelningar eller annan avkastning på aktier (dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

32 Det förhåller sig emellertid annorlunda då andelsinnehavet 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, i den mån ett sådant deltagande omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i direktiv 2006/112, såsom tillhandahållande av administrations-, bokförings- och it-tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

33 Av domstolens praxis följer dessutom att transaktioner som avser aktier eller andelar i ett bolag omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt när de utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper i syfte att ta direkt eller indirekt del i förvaltningen av de bolag i vilka andelen förvärvats, eller då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten (dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

34 När det gäller frågan huruvida kostnader kopplade till en avyttring av aktier faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det erinras om att domstolen i domen av den 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) hade tillfälle att pröva denna fråga avseende kostnader som ett moderbolag har haft i samband med avyttring av aktier i ett dotterbolag och i ett intressebolag som det förstnämnda bolaget tillhandahöll mervärdesskattepliktiga tjänster i egenskap av moderbolag.

35 Domstolen påpekade i punkt 33 i domen av den 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) att en avyttring som en koncerns moderbolag genomför i syfte att omstrukturera koncernen kunde, i ett sådant sammanhang, anses utgöra en transaktion, som består i att fortlöpande vinna intäkter som går utöver en enkel försäljning av aktier. Domstolen slog följaktligen fast att denna transaktion hade ett direkt samband med hur den aktuella koncernens verksamhet organiserades och därmed utgjorde en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet och följaktligen omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

36 Det framgår dessutom av domstolens praxis att det objektiva innehållet beträffande användningen av varor eller tjänster ska vara avgörande för fastställandet av om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och en utgående skattepliktig transaktion eller, i undantagsfall, en ingående skattepliktig transaktion (dom av den 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

37 I detta sammanhang har domstolen förklarat att det uteslutande syftet med den aktuella transaktionen ska beaktas, eftersom detta syfte måste anses utgöra ett kriterium för bestämningen av det objektiva innehållet. Har det väl fastställts att en transaktion inte har genomförts för en beskattningsbar persons skattepliktiga verksamhet, kan denna transaktion inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med verksamheten i den mening som avses i domstolens praxis, inte ens om denna transaktion med hänsyn till sitt objektiva innehåll skulle vara mervärdesskattepliktig (dom av den 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 29).

38 Av detta följer att det, för att en avyttring av aktier ska kunna omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, krävs att avyttringen i princip uteslutande ska ha sin grund direkt i det aktuella moderbolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet eller att den ska utgöra en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av denna verksamhet. Detta är fallet när avyttringen sker för att använda vinsten från avyttringen direkt i den skattepliktiga ekonomiska verksamheten i moderbolaget i fråga eller i den ekonomiska verksamhet som bedrivs av den koncern det är moderbolag i.

39 I förevarande fall framgår det av de handlingar i målet som domstolen förfogar över, att syftet med den i det nationella målet aktuella avyttringen av aktier var att använda vinsten från avyttringen till att betala skulderna till Kaupthing Bank, den nya ägaren av Arovit-koncernen. En sådan avyttring kan, såsom angetts i föregående punkt i denna dom, inte anses utgöra vare sig en transaktion som har sin uteslutande grund direkt i C&D Foods skattepliktiga ekonomiska verksamhet eller en transaktion som utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av det bolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet. Under dessa omständigheter utgör inte avyttringen en transaktion avsedd att fortlöpande vinna intäkter som går utöver en enkel försäljning av aktier, och omfattas följaktligen inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Härav följer att den mervärdesskatt som avser de omtvistade tjänsterna inte kan dras av.

40 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att en eventuell avyttring av aktier i Arovit Petfood skulle ha lett till att de administrations- och it-tjänster som C&D Foods tillhandahöll Arovit Petfood skulle ha upphört. Det framgår nämligen av de handlingar som domstolen har tillgång till att Kaupthing Bank under alla omständigheter hade för avsikt att sälja aktierna i Arovit Petfood. Det framgår således att utgifterna för de omtvistade tjänsterna ändå skulle ha uppkommit, även för det fall C&D Foods inte hade tillhandahållit någon administrations- och it-tjänst till Arovit Petfood. Ett eventuellt upphörande av det i det nationella målet aktuella tillhandahållandet av tjänster kan således inte ha sin uteslutande grund direkt i C&D Foods ekonomiska verksamhet.

41 Slutligen bör det också klargöras att denna slutsats inte heller påverkas av den omständigheten att den planerade avyttringen inte genomfördes. Det viktiga i sammanhanget är nämligen att om avyttringen hade genomförts, skulle utgifterna för de omtvistade tjänsterna under inga omständigheter ha omfattats av mervärdesskattens tillämpningsområde och någon rätt till avdrag skulle således inte ha uppkommit.

42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 2, 9 och 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en planerad men inte genomförd avyttring av aktier, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som inte har sin uteslutande grund direkt i det berörda bolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet eller som inte utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av denna ekonomiska verksamhet, inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

Rättegångskostnader

43 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artiklarna 2, 9 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en planerad men inte genomförd avyttring av aktier, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som inte har sin uteslutande grund direkt i det berörda bolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet eller som inte utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av denna ekonomiska verksamhet, inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

Underskrifter