



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 5 juli 2018\*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 2, 9 och 168 – Ekonomisk verksamhet – Ett holdingbolags direkta eller indirekta deltagande i dotterbolagens förvaltning – Fast egendom som av holdingbolaget hyrs ut till holdingbolagets dotterbolag– Avdrag för ingående mervärdesskatt – Mervärdesskatt som erlagts av ett holdingbolag på omkostnader för att förvärva andelar i andra företag”

I mål C-320/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 22 maj 2017, som inkom till domstolen den 29 maj 2017, i målet

**Marle Participations SARL**

mot

**Ministre de l'Économie et des Finances,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas (referent) samt domarna C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Marle Participations SARL, genom L. Poupot, avocat,
- Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier och A. Alidière, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom G. Eberhard, i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: franska.

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,  
med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till  
avgörande,  
följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 9 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Marle Participations SARL och Ministre de l'Économie et des Finances (ekonomi- och finansministern i Frankrike). I målet aktualiseras frågan huruvida den mervärdesskatt som Marle Participations erlagt på omkostnader för att förvärva andelar i andra företag är avdragsgill.

### Tillämpliga unionsbestämmelser

- 3 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet 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 Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:  
”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 Artikel 135 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:  
”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:  
...  
l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.  
2. Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l:  
a) Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningställts för användning som campingplatser.

b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.

...

Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l.”

6 I artikel 137 i mervärdesskattedirektiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

...

d) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

2. Medlemsstaterna skall fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1.

Medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten.”

7 Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet gäller följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

8 Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.
- d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.
- e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

9 Marle Participations är holdingbolaget i Marle-koncernen, som bedriver verksamhet avseende produktion av ortopediska implantat. Verksamhetsföremålet för Marle Participations består bland annat i förvaltning av innehav i flera dotterbolag i Marle-koncernen, till vilka en fastighet hyrs ut.

- 10 Det framgår av utredningen i målet att Marle Participations – från och med år 2009 – genomförde en omstrukturering bestående i att bolaget avyttrade och förvärvade andelsinnehav. Marle Participations gjorde fullt avdrag för den mervärdesskatt som erlagts på olika utgifter för omstruktureringen.
- 11 Vid skatterevision konstaterade skattemyndigheten att bolaget inte hade någon avdragsrätt för mervärdesskatt. Skattemyndigheten beslutade därför att ålägga bolaget att betala mervärdesskatt. Som skäl angav skattemyndigheten att de omkostnader som enligt bolaget var avdragsgilla hade använts för kapitaltransaktioner som inte medgav någon avdragsrätt.
- 12 Marle Participations överklagade nämnda skattebeslut till tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (förvaltningsdomstolen i Châlons-en-Champagne, Frankrike) som ogillade överklagandet. Marle Participations överklagade då förvaltningsrättens dom till cour administrative d'appel de Nancy (förvaltningsdomstol i andra instans i Nancy, Frankrike) som också ogillade överklagandet.
- 13 Marle Participations överklagade nämnda dom till den hänskjutande domstolen.
- 14 I sin begäran om förhandsavgörande har Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) angett följande: Enligt EU-domstolens domar av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) och av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496) framgår det av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att även om förvärv och innehav av bolagsandelar i sig inte ska anses utgöra ekonomisk verksamhet som innebär att förvärvaren eller innehavaren är att anse som beskattningsbar person, så ska en annan bedömning göras då andelen åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de ägda bolagen genom transaktioner som är föremål för mervärdesskatt, såsom tillhandahållande av finansiella, kommersiella eller tekniska tjänster.
- 15 Det framgår dessutom av domen av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496) att ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och att det i princip ska göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader, såvida vissa utgående ekonomiska transaktioner inte är undantagna från mervärdesskatteplikt.
- 16 Den hänskjutande domstolen har emellertid betonat att de enda tjänster som Marle Participations har tillhandahållit sina dotterbolag för vilka det har haft utgifter för att förvärva andelar i dem, eller som det försökt att utveckla gentemot dessa, består i uthyrning av fast egendom.
- 17 Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Kan ett holdingbolags uthyrning av fast egendom till ett dotterbolag – och i så fall under vilka villkor – anses utgöra direkt eller indirekt deltagande i dotterbolagets förvaltning, vilket innebär att förvärv och innehav av andelar i dotterbolaget ska anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i [mervärdesskatte]direktivet?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

- 18 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett holdingbolags uthyrning av fast egendom till ett dotterbolag utgör sådant deltagande i dotterbolagets förvaltning som ska anses som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att

mervärdesskatten på holdingbolagets omkostnader för att förvärva andelar i dotterbolaget blir avdragsgill. För det fall denna fråga besvaras jakande vill den hänskjutande domstolen få klarhet i under vilka villkor så kan ske.

- 19 EU-domstolen erinrar inledningsvis om följande: Även om det i mervärdesskattedirektivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, är det endast verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna skatt (dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 34). Det framgår nämligen av artikel 2 i detta direktiv att det av de tjänster som tillhandahålls inom en medlemsstats territorium, endast är de tjänster som tillhandahålls mot ersättning av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap som är föremål för mervärdesskatt (beslut av den 12 januari 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 24).
- 20 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.
- 21 Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet såsom innefattande alla verksamheter som bedrivs av producenter, handlare eller tjänsteleverantörer, däribland särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.
- 22 En analys av dessa definitioner visar hur omfattande tillämpningsområdet för begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat. En verksamhet anses i allmänhet vara ekonomisk när den är fortlöpande och utförs mot vederlag som utgår till den person som utfört transaktionen (dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 23 Av EU-domstolens rättspraxis framgår att i mervärdesskattesystemet förutsätter skattepliktiga transaktioner att det finns en transaktion mellan parterna med angivet pris eller motvärde (dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 43) och att tillhandahållande av tjänster som sker ”mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet förutsätter att det finns ett direkt samband mellan tjänsten och motvärdet (dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 45).
- 24 EU-domstolen erinrar även om att rätten till avdrag för mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet, enligt fast rättspraxis utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och att den i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (beslut av den 12 januari 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 26).
- 25 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (beslut av den 12 januari 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 26 Det framgår emellertid av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet att det, för att kunna utnyttja rätten till avdrag, krävs för det första att den berörda personen är en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 39).

- 27 EU-domstolen har redan, med avseende på ett holdingbolags avdragsrätt, fastställt att ett holdingbolag, vars enda syfte är att inneha andelar i andra företag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, med förbehåll för de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, inte ska betraktas som en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, och därmed inte har rätt till avdrag enligt artiklarna 167 och 168 i samma direktiv (dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt*, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 18).
- 28 Enbart ett förvärv eller innehav av andelar i bolag ska inte anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, som medför att förvärvaren eller innehavaren ska betraktas som en beskattningsbar person. Enbart ett förvärv av ekonomiska andelar i andra bolag utgör nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång avsedd att fortlöpande ge intäkter, eftersom en eventuell utdelning är resultatet av själva ägandet av tillgången (dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt*, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 19).
- 29 EU-domstolen har emellertid funnit att det förhåller sig annorlunda då andelen åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, utan att detta påverkar de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (se, bland annat, dom av den 14 november 2000, *Floridienne och Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 18; av den 27 september 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 20; av den 6 september 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 33, och av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).
- 30 Det framgår av fast rättspraxis från EU-domstolen att ett holdingbolags deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, i den utsträckning som detta innebär genomförande av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv, såsom de administrativa, bokföringstekniska, finansiella, kommersiella, informationstekniska och andra tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag (se, bland annat, dom av den 14 november 2000, *Floridienne och Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 19; av den 27 september 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22, och av den 6 september 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34).
- 31 Den i EU-domstolens praxis angivna förteckningen över exempel på när ett holdingbolag ska anses delta i förvaltningen av dotterbolagen, är inte uttömmande.
- 32 Begreppet ”ett holdingbolags deltagande i förvaltningen av dotterbolaget” ska således anses innefatta alla de transaktioner som utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet som ett holdingbolag företar gentemot sitt dotterbolag.
- 33 Det framgår av de handlingar som getts in till EU-domstolen att de enda tjänster som Marle Participations har tillhandahållit de dotterbolag beträffande vilka Marle Participations hade omkostnader för att förvärva andelar i desamma, eller vilka tjänster Marle Participations har utvecklat gentemot dessa, bestod i uthyrning av en fastighet; ett operativt dotterbolag till Marle Participations använde denna fastighet såsom en ny produktionsanläggning.
- 34 Unionslagstiftaren har i artikel 137.1 d) i mervärdesskattedirektivet gett medlemsstaterna en möjlighet att – med avsteg från huvudregeln i artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken utarrendering och uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt – beskatta utarrendering och uthyrning. Medlemsstaterna har således en möjlighet att tillåta de personer som är berättigade till detta undantag att avstå från detsamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, punkterna 26 och 27).



- 35 Mot bakgrund av vad som angetts i punkterna 19–23 och 34 ovan, gör EU-domstolen följande bedömning: Ett holdingbolags uthyrning av fast egendom till ett dotterbolag utgör sådant deltagande i dotterbolagets förvaltning som ska anses som ekonomisk verksamhet som innebär att mervärdesskatten på holdingbolagets omkostnader för att förvärva andelar i dotterbolaget blir avdragsgill, under förutsättning att tjänsten tillhandahålls fortlöpande, att den tillhandahålls mot ersättning och att tjänsten är föremål för skatt, vilket innebär att uthyrningen inte är undantagen från mervärdesskatteplikt, samt att det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls av tjänsteleverantören och det motvärde som erhålls från mottagaren. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra om dessa villkor är uppfyllda i det mål som är anhängigt vid den.
- 36 Vad gäller villkoren för att utöva avdragsrätten och mer specifikt dess omfattning, har EU-domstolen uttalat följande i dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt* (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 33): Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och det ska i princip göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader.
- 37 Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag ska anses endast delvis ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader, när holdingbolaget enbart deltar i förvaltningen av vissa av dotterbolagen, medan det däremot inte bedriver någon ekonomisk verksamhet med avseende på andra dotterbolag. Den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader kan endast dras av i proportion till de kostnader som ingår i den ekonomiska verksamheten, i enlighet med uppdelningskriterier som bestäms av medlemsstaterna; medlemsstaterna ska vid utövandet av denna befogenhet – vilket det ankommer på de nationella domstolarna att kontrollera – beakta syftet med och systematiken i mervärdesskattedirektivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar vilken del av de ingående utgifterna som verkligen är hänförlig till den ekonomiska verksamheten respektive den icke ekonomiska verksamheten (dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt*, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 33).
- 38 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att i det nationella målet pröva huruvida det andelsförvärv beträffande vilket Marle Participations haft omkostnader som bolaget anser vara avdragsgilla i mervärdesskattehänseende endast avser dotterbolag som Marle Participations hyrt ut fastigheten till, eller om andelsförvärvet även avser andra dotterbolag.
- 39 Det ankommer därmed på den hänskjutande domstolen att – mot bakgrund av utredningen i målet – förvissa sig om huruvida och i vilken omfattning Marle Participations får göra avdrag för erlagd mervärdesskatt, med beaktande av de kriterier som nämns i punkterna 36 och 37 ovan.
- 40 Vid bedömningen av det avdrag som beviljats ett holdingbolag som direkt eller indirekt deltar i förvaltningen av sina dotterbolag i vilka holdingbolaget förvärvat andelar, kan man inte beakta holdingbolagets omsättning avseende uthyrningstjänster till dotterbolagen och holdingbolagets intäkter med anledning av sitt innehav av andelar i dotterbolagen för att förhindra att avdragsrätten åberopas på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.
- 41 Avdragsrätt kan visserligen enligt fast rättspraxis nekas om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet, och enskilda får inte åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 21 juni 2012, *Mahagében och Dávid*, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 42 och 43 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 43).

- 42 Medlemsstaternas åtgärder får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dylika syften. Åtgärderna får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 50).
- 43 Det är fast rättspraxis att de omkostnader som ett holdingbolag, vilket deltar i förvaltningen av ett dotterbolag, har haft för olika tjänster som holdingbolaget köpt i samband med förvärvet av andelarna i detta dotterbolag, utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och utgör som sådana en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har således i princip ett direkt och omedelbart samband med holdingbolagets samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 35, och dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58).
- 44 Vidare ska rätten att göra avdrag för mervärdesskatt garanteras, utan att denna avdragsrätt villkoras av ett kriterium som bland annat avser resultatet av den beskattningsbara personens verksamhet i enlighet med bestämmelserna i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet; enligt denna bestämmelse avses med en beskattningsbar person ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.
- 45 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt: Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett holdingbolags uthyrning av fast egendom till ett dotterbolag utgör sådant deltagande i dotterbolagets förvaltning som ska anses som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet som innebär att mervärdesskatten på holdingbolagets omkostnader för att förvärva andelar i dotterbolaget blir avdragsgill, under förutsättning att tjänsten tillhandahålls fortlöpande, att den tillhandahålls mot ersättning och att tjänsten är föremål för skatt, vilket innebär att uthyrningen inte är undantagen från mervärdesskatteplikt, samt att det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls av tjänsteleverantören och det motvärde som erhålls från mottagaren. Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar genom uthyrning av en fastighet och därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och det ska i princip göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader.
- 46 Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag ska anses endast delvis ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader, när holdingbolaget enbart deltar i förvaltningen av vissa av dotterbolagen, medan det däremot inte bedriver någon ekonomisk verksamhet med avseende på andra dotterbolag. Den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader kan endast dras av i proportion till de kostnader som ingår i den ekonomiska verksamheten, i enlighet med uppdelningskriterier som bestäms av medlemsstaterna; medlemsstaterna ska vid utövandet av denna befogenhet – vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera – beakta syftet med och systematiken i mervärdesskattedirektivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektiva sätt avspeglar vilken del av de ingående utgifterna som verkligen är hänförlig till den ekonomiska verksamheten respektive den icke ekonomiska verksamheten.

### **Rättegångskostnader**

- 47 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 (sjunde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett holdingbolags uthyrning av fast egendom till ett dotterbolag utgör sådant deltagande i dotterbolagets förvaltning som ska anses som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet som innebär att mervärdesskatten på holdingbolagets omkostnader för att förvärva andelar i dotterbolaget blir avdragsgill, under förutsättning att tjänsten tillhandahålls fortlöpande, att den tillhandahålls mot ersättning och att tjänsten är föremål för skatt, vilket innebär att uthyrningen inte är undantagen från mervärdesskatteplikt, samt att det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls av tjänsteleverantören och det motvärde som erhålls från mottagaren. Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar genom uthyrning av en fastighet och därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och det ska i princip göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader.

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

Underskrifter