



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 21 februari 2013*

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 17.2 a — Rätt till avdrag för ingående skatt — Krav på direkt och omedelbart samband mellan en ingående transaktion och en skattepliktig utgående transaktion — Kriterium för fastställande av detta samband — Advokattjänster som tillhandahålls i ett brottmål där åtal om mutbrott väckts mot företagsledaren och huvuddelägaren i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna”

I mål C-104/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 22 december 2011, som inkom till domstolen den 29 februari 2012, i målet

Finanzamt Köln-Nord

mot

Wolfram Becker,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Europeiska kommissionen, genom B.-R. Killmann och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.2 a och 22.3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 (EGT L 15, s. 24) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Köln-Nord (nedan kallat Finanzamt) och Wolfram Becker angående rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som Wolfram Becker erlagt på advokatarvoden i ett brottmål där åtal väckts mot honom i egenskap av företagsledare och huvuddelägare i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

- 3 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f däri, föreskrivs följande:

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

 - a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.”
- 4 Artikel 18.1 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

”För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

 - a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3.”
- 5 Enligt artikel 22.3 b femte strecksatsen i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h däri, ska fakturor som utfärdas i enlighet med bestämmelserna i direktivet för mervärdesskatteändamål innehålla fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.

Tysk rätt

- 6 Enligt 15 § stycke 1 första meningen punkt 1 i 2005 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386) (nedan kallad UStG), får en näringsidkare såsom för ingående mervärdesskatt dra av den skatt som enligt lag ska erläggas på leveranser och tillhandahållanden för verksamhetens räkning från en annan näringsidkare.
- 7 Enligt 15 § stycke 2 första meningen punkt 1 UStG medges inte avdrag för leveranser och tillhandahållanden som näringsidkaren använder för icke skattepliktiga transaktioner.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 8 Vid tiden för omständigheterna i det nationella målet var Wolfram Becker enskild näringsidkare och huvuddelägare i A-GmbH (nedan kallat A), som är ett enligt tysk rätt bildat bolag med begränsat ansvar för delägarna. Wolfram Becker och X var företagsledare för A, vars verksamhetsföremål bestod i att utföra mervärdesskattepliktiga byggnadsarbeten mot vederlag. Även P, som var prokurist i A, kom sedermera att bli företagsledare i bolaget.
- 9 Wolfram Becker och A ingick i en skatteintegrering (Organschaft) i den mening som avses i UStG. De ansågs därför utgöra en och samma skattskyldig. Wolfram Becker åtog sig – i egenskap av så kallat ”dominerande” företag – de skattemässiga skyldigheter som åvilade företagsgruppen bestående av hans enskilda näringsverksamhet och A.
- 10 Efter det att A erhållit ett bygg- och anläggningskontrakt och utfört detta mot vederlag som en skattepliktig transaktion, inledde behörig åklagare en förundersökning mot Wolfram Becker och P. A. misstänktes nämligen för att innan kontraktet tilldelades ha erhållit konfidentiella uppgifter om de anbud som avgetts av konkurrerande företag, vilket medfört att A kunnat inkomma med det förmånligaste anbudet. Enligt misstankarna hade A för att erhålla dessa uppgifter skänkt gåvor, vilka i straffrättsligt hänseende skulle kunna utgöra givande av muta eller medverkan härtill när det gäller Wolfram Becker respektive P och tagande av muta när det gäller dem som tog emot gåvorna.
- 11 De åtal som sedermera väcktes mot Wolfram Becker och P lades ned, med tillämpning av bestämmelserna i den tyska straffprocesslagen, efter betalning av ett visst förlikningsbelopp.
- 12 Under förundersökningen företrädde Wolfram Becker och P var för sig av sina respektive advokater. Enligt avtalen om arvoden till dessa advokater utgjordes emellertid klienterna till Wolfram Beckers ombud av honom själv i egenskap av misstänkt, samt av A, medan klienterna till P:s ombud utgjordes av P själv i egenskap av misstänkt, samt även här av A. Vad klienterna beträffar hade endast A undertecknat de båda avtalen, vilka också försetts med A:s stämpel, genom Wolfram Becker och P i deras egenskap av företagsledare.
- 13 Advokaterna ställde sina fakturor till A. Wolfram Becker gjorde – i egenskap av A:s dominerande företag – under det år som tvisten i målet avser, det vill säga år 2005, avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på dessa fakturor.
- 14 Som framgår av de handlingar som inkommit till domstolen, fann Finanzamt för sin del att den aktuella mervärdesskatten inte var avdragsgill, och fattade därför ett beskattningsbeslut om höjning av Wolfram Beckers skatt att betala. Han begärde omprövning av detta beslut utan att detta föranledde någon ändring av detsamma, varför han överklagade omprövningsbeslutet hos Finanzgericht Köln, som biföll överklagandet.
- 15 Finanzamt överklagade Finanzgericht Kölns dom till Bundesfinanzhof, som i sitt beslut om hänskjutande har erinrat om att enligt domstolens praxis förutsätter utövandet av avdragsrätt att det finns ett direkt samband mellan ingående och utgående transaktioner. Enligt Finanzamt är det emellertid oklart huruvida förekomsten av ett sådant samband är avhängigt av det objektiva innehållet i de varor eller tjänster som förvärvats eller av ändamålet härmed.
- 16 För det första följer det nämligen av domstolens praxis att förekomsten av ett direkt och omedelbart samband avgörs på objektiva grunder (dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 32) och av den aktuella transaktionens objektiva karaktär (dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 24). Vad i förevarande mål beträffar den objektiva karaktären av de advokattjänster som är i fråga i det nationella målet, ska det konstateras

att tjänsterna direkt och omedelbart avsåg att skydda de båda inblandade personernas privata intressen. Åtalen har för övrigt endast väckts mot dem personligen och inte mot A, trots att det hade varit möjligt i rättsligt hänseende att även väcka talan mot bolaget.

- 17 Domstolen har för det andra slagit fast att det även ska prövas om det förvärvade tillhandahållandet uteslutande har sin grund i den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet (dom av en 8 februari 2007 i mål C-435/05, *Investrand*, REG 2007, s. I-1315, punkt 33). Detta gäller i det nationella målet, eftersom de ifrågavarande två advokaterna inte skulle ha tillhandahållit de aktuella tjänsterna om A inte hade bedrivit en verksamhet som genererade en omsättning och som därmed var skattepliktig. Nämda tjänster skulle således kunna anses ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten i A. I en sådan situation skulle Wolfram Becker, i egenskap av A:s ”dominerande” företag, ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 18 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Ska direkt och omedelbart samband, som anses vara avgörande enligt domstolens praxis vid tolkningen av begreppet ’i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner’ i den mening som avses i artikel 17.2 a i [sjätte direktivet], bestämmas
- av det objektiva innehållet i den vara eller tjänst som den skattskyldige har förvärvat (i förevarande fall verksamhet som bedrivits av försvararen i ett brottmål för att en fysisk person inte ska dömas till ansvar) eller
 - av ändamålet med den förvärvade varan eller tjänsten (i förevarande fall den skattskyldiges näringsverksamhet, inom ramen för vilken en fysisk person påstås ha begått en brottslig gärning)?
- 2) Om ändamålet med det förvärvade tillhandahållandet är avgörande, har då en skattskyldig person som beställer en tjänst tillsammans med en anställd, enligt artikel 17.2 a i [sjätte direktivet] rätt till fullt eller endast partiellt avdrag för ingående skatt, och vilka krav gäller för upprättandet av en faktura i enlighet med artikel 22.3 b femte strecksatsen i [sjätte direktivet], när flera mottagare förvärvar en vara eller en tjänst?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 19 I syfte att besvara den första frågan erinrar domstolen inledningsvis, i enlighet med vad den redan tidigare fastställt, om att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en eller flera transaktioner i senare omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rätt (se domen i det ovannämnda målet *Midland Bank*, punkt 24, dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National*, REG 2001, s. I-1361, punkt 26, samt domen i det ovannämnda målet *Investrand*, punkt 23). Rätten till avdrag för mervärdesskatt som belöper på ingående förvärv av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för förvärvet utgör en del av kostnadskomponenterna för de utgående beskattade transaktioner som ger rätt till avdrag (se domarna i de ovannämnda målen *Midland Bank*, punkt 30, och *Abbey National*, punkt 28).

- 20 Den skattskyldiga personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som vederbörande tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet *Midland Bank*, punkt 31, och dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, REG 2005, s. I-4357, punkt 36).
- 21 Det ska därefter påpekas att när det gäller karaktären av det ”direkta och omedelbara samband” som ska föreligga mellan en ingående och en utgående transaktion, har domstolen funnit att det vore orealistiskt att försöka finna en mera exakt formulering i detta avseende. Med tanke på den mångfald av kommersiella och professionella transaktioner som finns skulle det vara omöjligt att ge ett mer ändamålsenligt svar på hur man i samtliga fall ska fastställa det samband som ska föreligga mellan ingående och utgående transaktioner för att den ingående mervärdesskatten ska vara avdragsgill (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Midland Bank*, punkt 25).
- 22 Slutligen framgår det av rättspraxis att det är de nationella skattemyndigheterna och domstolarna som vid sin tillämpning av kriteriet avseende direkt samband har att beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Midland Bank*, punkt 25). De ska därvid endast ta hänsyn till de transaktioner som har ett objektivt samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet.
- 23 Skyldigheten att endast beakta den aktuella transaktionens objektiva innehåll är nämligen den som bäst överensstämmer med målet med det gemensamma mervärdesskattesystemet, vilket är att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *BLP Group*, punkt 24, dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, REG 2001, s. I-7257, punkt 33, och av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, *SKF*, REG 2009, s. I-10413, punkt 47).
- 24 Domstolen har för övrigt slagit fast att det objektiva innehållet beträffande använda varor eller tjänster även 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 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Midland Bank*, punkt 32, och, analogt, vad gäller de omständigheter som ska beaktas vid fastställandet av en skattskyldig persons avsikt att använda en viss vara för en skattepliktig transaktion, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, *Rompelman*, REG 1985, s. 655, punkt 24; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83).
- 25 Tolkningen att fastställandet av huruvida det föreligger ett ”direkt och omedelbart samband” mellan en viss transaktion och den samlade skattepliktiga verksamheten i den mening som avses i ovannämnda rättspraxis förutsätter att man på objektiva grunder tar hänsyn till innehållet av de förvärvade varorna eller tjänsterna, kan inte ifrågasättas på den grunden att domstolen, i punkterna 33 och 36 i sin dom i det ovannämnda målet *Investrand*, i allt väsentligt fann att när driften av den skattepliktiga verksamheten inte är det enda skälet till att den skattskyldiga personen ådrar sig vissa kostnader och utgifter, kan dessa inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med nämnda verksamhet.
- 26 Som framgår av punkterna 25–34 i den domen var det nämligen med beaktande av samtliga omständigheter kring de där aktuella transaktionerna, i synnerhet de faktiska omständigheter som framgick av de handlingar i målet som tillställts domstolen, som domstolen för det första fann att *Investrand* inte haft någon specifik mervärdesskattepliktig utgående transaktion som genererat de i det nationella målet avhandlade kostnaderna. Domstolen slog för det andra fast att *Investrand BV* inte

hade förmått visa att bolaget inte skulle ha ådragit sig dessa kostnader om det inte hade bedrivit en skattepliktig ekonomisk verksamhet, och att bolaget därför inte kunde anses ha haft dessa kostnader för den samlade skattepliktiga verksamheten.

- 27 Endast av det skälet att domstolen vid sin prövning beaktade de aktuella transaktionernas objektiva innehåll kunde den, i punkt 34 i det ovannämnda målet Investrand, slå fast att situationen för Investrand BV var jämförbar med situationen för en enskild aktieägare och att dessa transaktioner inte kunde anses ingå i tillämpningsområdet för sjätte direktivet.
- 28 Det ska i det hänseendet preciseras att domstolen, i sin dom i det ovannämnda målet Investrand, inte uteslöt att de aktuella transaktionerna med hänsyn till deras innehåll i ett annat fall skulle ha kunnat knytas till en skattepliktig ekonomisk verksamhet. Domstolen fann, i enlighet med vad som framgår av punkt 33 i nämnda dom, endast att även om Investrand BV inte skulle ha bedrivit någon skattepliktig verksamhet, skulle bolaget likafullt ha haft de aktuella kostnaderna, varför det inte kunde anses ha ådragit sig dessa för sin skattepliktiga verksamhet.
- 29 I likhet med vad den tyska regeringen har gjort gällande utesluter inte den omständigheten att fastställandet av det direkta och omedelbara sambandet mellan ett tillhandahållande av tjänster och den samlade skattepliktiga ekonomiska verksamheten ska göras med utgångspunkt i tjänsternas objektiva innehåll, att också det enda syftet med den aktuella transaktionen 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 skattskyldig 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.
- 30 I förevarande fall gäller för det första, enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen, att de advokattjänster som är i fråga i det nationella målet direkt och omedelbart avsett att skydda de enskilda intressena för de två personer som åtalats för brott till följd av sitt personliga handlande. Såsom redan har angetts i punkt 16 i förevarande dom väcktes åtalen för övrigt enbart mot de tilltalade personligen och inte mot A, trots att det i rättsligt hänseende hade varit möjligt att även väcka talan mot bolaget. Den hänskjutande domstolen har därför på goda grunder funnit att kostnaderna för dessa tjänster, med hänsyn till tjänsternas objektiva innehåll, inte kan anses ha uppkommit för A:s samlade skattepliktiga verksamhet.
- 31 För det andra gäller enligt den hänskjutande domstolen att såvitt de ifrågavarande två advokaterna inte skulle ha tillhandahållit tjänsterna om A inte hade bedrivit en verksamhet som genererar en omsättning och som därmed är skattepliktig, skulle det föreligga ett orsakssamband mellan kostnaderna för tjänsterna och A:s samlade ekonomiska verksamhet. Det ska emellertid konstateras att detta orsakssamband inte kan anses utgöra ett direkt och omedelbart samband i den mening som avses i domstolens praxis. Som den hänskjutande domstolen själv har påpekat har åtalen inte någon juridisk koppling till A, och tjänsterna ska därför i sin helhet anses ha tillhandahållits utanför A:s skattepliktiga verksamhet.
- 32 Den omständigheten att ett sådant företag som det i det nationella målet aktuella, enligt inhemsk civilrätt är skyldigt att bära kostnaderna i brottmål för försvaret av de intressen som dess organ företräder, saknar betydelse för tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Med hänsyn till den objektiva ordning för mervärdesskatt som införts genom detta system är det nämligen enbart det objektiva förhållandet mellan tillhandahållna tjänster och den skattskyldiga personens skattepliktiga ekonomiska verksamhet som är avgörande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holdings, REG 2010, s. I-13805, punkt 54), då annars den enhetliga tillämpningen av unionsrätten på området allvarligt skulle äventyras.

- 33 Den första frågan ska följaktligen besvaras så, att förekomsten av ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion och den skattskyldiga personens samlade verksamhet för avgörandet av om vederbörande använt varorna och tjänsterna ”i samband med [sina] skattepliktiga transaktioner” i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, avgörs av det objektiva innehållet i den vara eller tjänst som den skattskyldiga personen förvärvat. Advokattjänsterna i förevarande mål, som syftat till att undvika straffrättsliga påföljder för fysiska personer i ledningen för ett skattskyldigt företag, ger inte nämnda företag rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på de tjänster som tillhandahållits.

Den andra frågan

- 34 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

- 35 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (första avdelningen) följande:

Förekomsten av ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion och den skattskyldiga personens samlade verksamhet för avgörandet av om vederbörande använt varorna och tjänsterna ”i samband med [sina] skattepliktiga transaktioner” i den mening som avses i artikel 17.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001, avgörs av det objektiva innehållet i den vara eller tjänst som den skattskyldiga personen förvärvat.

Advokattjänsterna i förevarande mål, som syftat till att undvika straffrättsliga påföljder för fysiska personer i ledningen för ett skattskyldigt företag, ger inte nämnda företag rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på de tjänster som tillhandahållits.

Underskrifter