

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. december 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 4, stk. 4, andet afsnit – afgiftspligtige personer – medlemsstaternes mulighed for at betragte personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden («momsgruppe»), som én enkelt afgiftspligtig person – national lovgivning, der udpeger det beherskende selskab i momsgruppen som én enkelt afgiftspligtig person – interne leveringer inden for momsgruppen – artikel 6, stk. 2, litra b) – levering af vederlagsfri tjenesteydelser – begrebet »til virksomheden uvedkommende formål«

I sag C-269/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 7. maj 2020, indgået til Domstolen den 18. juni 2020, i sagen

Finanzamt T

mod

S,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne P.G. Xuereb (refererende dommer), T. von Danwitz, A. Kumin og I. Ziemele,

generaladvokat: L. Medina,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved J. Möller og S. Heimerl, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. januar 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 4, og artikel

6, stk. 2, litra b), i 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt T (skatte- og afgiftsmyndighed T, Tyskland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og S, en tysk offentligretlig stiftelse, vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) over for denne stiftelse for afgiftsåret 2005.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1). Henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen er det imidlertid sjette direktivs bestemmelser, der finder anvendelse herpå.

4 Sjette direktivs artikel 2 bestemte:

»Merværdiafgift [moms] pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

5 Direktivets artikel 4 fastsatte:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

[...]

4. Ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskattningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

6 Direktivets artikel 6, stk. 2, havde følgende ordlyd:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

- a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen];
- b) vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

7 Samme direktivets artikel 17, stk. 2, bestemte:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person;

[...]«

Tysk ret

8 § 2, stk. 2, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »UStG«), har følgende ordlyd:

»Der udøves ikke selvstændig erhvervsvirksomhed eller selvstændigt erhverv,

[...]

2. Hvis en juridisk person ud fra en samlet helhedsvurdering af de faktiske forhold finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i den virksomhed, der udøves af »Organträger« (skattemæssig enhed). Den skattemæssige enheds virkning begrænser sig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i landet. Disse underafdelinger skal behandles som én enkelt virksomhed. [...]

[...]«

»Følgende sidestilles med en anden tjenesteydelse mod vederlag:

1. en erhvervsdrivendes anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, og som har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af indgående afgift, til virksomheden uvedkommende formål eller til privat brug for den pågældendes personale, for så vidt som der ikke er tale om mindre naturalydelser [til dem]; Dette gælder ikke, når fradraget for den indgående moms er udelukket i medfør af § 15, stk. 1b, eller når der skal ske en regulering af fradraget for indgående afgift i henhold til § 15a, stk. 6a;

2. en erhvervsdrivendes vederlagsfrie levering af øvrige ydelser til virksomheden uvedkommende formål eller til privat brug for den pågældendes personale, for så vidt som der ikke er tale om mindre naturalydelser [til dem].«

10 § 73 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »AO«), fastsætter:

»Et behersket selskab [Organgesellschaft] er betalingspligtig for det beherskende selskabs skatter, med hensyn til hvilke den skattemæssige enhed, som de udgør, er relevant i skattemæssig henseende. [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 S, som er en tysk offentligretlig stiftelse, er det beherskende selskab for både en universitetsmedicinsk afdeling og U-GmbH. Selskabet er momspligtig af de ydelser, som det leverer mod vederlag, alt imens det ikke anses for afgiftspligtig for den virksomhed, som det udfører i forbindelse med udøvelsen af sine beføjelser som offentlig myndighed.

12 I det i hovedsagen omhandlede skatteår udførte U-GmbH rengørings-, hygiejne- og vaskeritjenester samt patienttransport for S. Hvad navnlig angår rengøringsydelserne, blev disse udført i hele det bygningskompleks, der udgør den universitetsmedicinske afdeling, som omfatter sengestuer, gangarealer, operationsstuer, auditorier og laboratorier.

13 Det fremgår for det første af den forelæggende rets forklaringer, at pladsen på hospitalerne er beregnet til behandling af patienter og henhører under udøvelsen af den økonomiske virksomhed, som S udfører, for hvilken S er momspligtig. For det andet anvendes auditorier, laboratorier osv. til uddannelse af studerende, som er virksomhed, som denne stiftelse udfører i forbindelse med udøvelsen af sine beføjelser som offentlig myndighed, og for hvilken den ikke anses for momspligtig. Den del af det samlede areal af det pågældende bygningskompleks, hvor der blev udført rengøringsydelser som denne sidstnævnte type virksomhed, udgjorde 7,6% af bygningskompleksets samlede areal. For disse ydelser modtog U-GmbH fra S et vederlag på 76 085,48 EUR.

14 Efter en kontrol berigtigede skatte- og afgiftsmyndigheden S' afgiftsansættelse for det pågældende skatteår, idet den fandt, at S' virksomhed udgjorde én enkelt virksomhed, for hvilken der skulle indgives én momsangivelse, og at der følgelig kun skulle udstedes én afgiftsansættelse.

15 Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden var de rengøringsydelser, som S havde modtaget i medfør af den virksomhed, der henhører under udøvelsen af dens beføjelser som offentlig myndighed, blevet præsteret af U-GmbH for S inden for rammerne af den skattemæssige enhed (*Organschaft*), som disse enheder udgjorde som omhandlet i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, som har til formål i tysk ret at gennemføre den mulighed, som er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, andet

afsnit, for at betragte personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

16 Disse rengøringsydelser havde således tjent en aktivitet, der var »virksomheden uvedkommende«, og skabte til fordel for S en »naturalydelse« som omhandlet i UStG's § 3, stk. 9a, nr. 2, sammenholdt med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b).

17 Henset til disse forhold fandt skatte- og afgiftsmyndigheden – idet den tog hensyn til den del af arealet, som udgjorde 7,6% af det pågældende bygningskompleks' areal, der var forbeholdt virksomhed udført af S i forbindelse med udøvelsen af selskabets beføjelser som offentlig myndighed – at det beløb, der svarede til U-GmbH's rengøring af denne del af arealerne, udgjorde 5 782,50 EUR. Efter fradrag af en fortjenstmargen, anslået til 525,66 EUR, fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden afgiftsgrundlaget for naturalydelsen til 5 257 EUR og således en forhøjet afgiftsbyrde på 841,12 EUR.

18 Afslaget på den administrative klage, som S indgav over denne berigtigede afgiftsansættelse, blev påklaget til Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). Denne ret gav S medhold i dette søgsmål, idet den i det væsentlige fandt, at den skattemæssige enhed (*Organschaft*), som i en enkelt virksomhed samlede det beherskende selskab S og U-GmbH, som et behersket selskab, også omfattede virksomhed udøvet af dette beherskende selskab i forbindelse med dets udøvelse af sine beføjelser som offentlig myndighed. Endvidere var betingelserne for en »naturalydelse« i medfør af UStG's § 3, stk. 9a, nr. 2, ifølge den nævnte ret ikke opfyldt.

19 Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

20 Den forelæggende ret har indledningsvis fremhævet, at i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, anses et behersket selskab, der er indlemmet i det beherskende selskab i en gruppe dannet af personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden (herefter »momsgruppen«), ikke for at udøve sin økonomiske virksomhed selvstændigt. Dette beherskede selskab, som, hvis det blev taget særskilt i betragtning, ville være momspligtig, ville i realiteten, henset til de finansielle, økonomiske og organisatoriske bånd, som det har med dette beherskende selskab, blive anset som en ansat heri. Dette ville have følgevirkninger for de transaktioner, som det foretager såvel i forhold til tredjeparter som i forhold til det nævnte beherskende selskab.

21 Den forelæggende ret har for det første præciseret – hvad angår transaktioner, som et behersket selskab foretager i forhold til tredjeparter – at kravet om, at der skal være én enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er garanteret, selv om denne afgiftspligtige person ikke er det beherskede selskab, men det beherskende selskab i gruppen. Denne sidstnævnte er således betalingspligtig for moms, ikke alene for sine egne transaktioner, men ligeledes for de transaktioner, der gennemføres af det beherskede selskab i forhold til tredjeparter. I den foreliggende sag er S følgelig betalingspligtig for denne afgift for transaktioner foretaget af U-GmbH i forhold til tredjeparter.

22 Hvad for det andet angår transaktioner gennemført mellem et behersket selskab og det beherskende selskab i en momsgruppe, anses disse transaktioner for at være gennemført hos den samme afgiftspligtige person, således at de skal anses for ikke at være omfattet af momsens anvendelsesområde. I den foreliggende sag udgør de rengøringsydelser, som U-GmbH har leveret til S, netop sådanne interne transaktioner.

23 Henset til de ovenstående forhold ønsker den forelæggende ret oplyst, om den mulighed,

som medlemsstaterne har i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, for at udpege én enkelt afgiftspligtig person for en momsgruppe, skal fortolkes således, at denne afgiftspligtige person skal anses for enten et medlem af denne gruppe, som er momspligtig for alle transaktioner, der foretages af de øvrige medlemmer i denne gruppe (»besvarelse A«), eller momsgruppen selv, som er særskilt i forhold til sine medlemmer. I denne anden konstruktion anses en sådan gruppe for en fiktiv enhed skabt til momsformål (herefter »besvarelse B«).

24 Selv om besvarelse A ifølge den forelæggende ret måtte svare til årtiers retspraksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), vil det imidlertid være nødvendigt, at Domstolen fremkommer med yderligere afklaringer med hensyn til de retningslinjer, der følger af dom af 17. september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 28 og 29), for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, kan fortolkes således, at denne bestemmelse tillader en medlemsstat at udpege som én enkelt afgiftspligtig person, i stedet for momsgruppen selv, et medlem af denne gruppe, nemlig det beherskende selskab heri.

25 I denne henseende er den forelæggende ret af den opfattelse, at UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, for så vidt som denne bestemmelse koncentrerer momsbetalingen hos et af gruppens medlemmer, foretager en forenkling i anvendelsen af momsretten, der således opfylder det formål om »administrative forenklinger«, der forfølges med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

26 Ifølge denne ret kan der derimod ikke af den tilgang, hvorefter det er nødvendigt at oprette en selvstændig momsgruppe i form af en »fiktiv enhed«, udledes nogen administrativ forenkling.

27 Dom af 22. maj 2008, Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19), af 9. april 2013, Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 40 og 48), og af 17. september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 28, 29, 35 og 37), kan desuden ikke fortolkes som et udtryk for, at en medlemsstat ikke er berettiget til som én enkelt afgiftspligtig person for en momsgruppe at udpege det repræsentative medlem af denne gruppe, nemlig det beherskende selskab heri.

28 Den omstændighed, at et enkelt medlem af momsgruppen er afgiftspligtig for hele gruppen, er i øvrigt ikke til hinder for solidarisk ansvar for de øvrige medlemmer af gruppen. I denne henseende fastsætter AO's § 73, første punktum, i det væsentlige et solidarisk ansvar for organisatorisk forbundne selskaber med hensyn til den afgiftsskyld, som gruppens beherskende selskab måtte have.

29 Såfremt det spørgsmål, der er rejst i nærværende doms præmis 23, måtte besvares som besvarelse B, som er nævnt i præmis 23, ville dette ifølge den forelæggende ret i det væsentlige indebære, at der i den foreliggende sag ikke kan antages at foreligge en skattemæssig enhed mellem det beherskende selskab S og det beherskede selskab U-GmbH. En anvendelse af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), er således udelukket, eftersom sidstnævnte selskab, i mangel af en skattemæssig enhed, skal betragtes som en selvstændig afgiftspligtig person, der har leveret tjenesteydelser til S, for hvilke den pågældende er betalingspligtig for moms, i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1.

30 Såfremt besvarelse A, som er nævnt i nærværende doms præmis 23, imidlertid skal nyde fremme, ønsker den forelæggende ret endvidere oplyst, om Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og navnlig den, der følger af dom af 12. februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), skal fortolkes således, at i et tilfælde som det, der er omhandlet i hovedsagen – med hensyn til en enhed såsom S, som for det første udøver økonomisk virksomhed, for hvilken den er afgiftspligtig, og for det andet udøver

virksomhed, som den leverer i forbindelse med udøvelsen af sine beføjelser som offentlig myndighed, for hvilken den ikke kan anses for at være en momspligtig person i henhold til dette direktivs artikel 4, stk. 5 ? kan pålægges afgift i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2, for så vidt angår levering af en vederlagsfri tjenesteydelse, der henhører under den pågældende enheds økonomiske virksomhed, og som er bestemt for dens virksomhedsområde som offentlig myndighed.

31 Den har præciseret, at såfremt det første spørgsmål skal besvares med besvarelse A, og UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, følgelig skal fortolkes således, at denne bestemmelse er forenelig med sjette direktiv, ville dette i den foreliggende sag medføre, at U-GmbH i henhold til denne bestemmelse i tysk ret skal anses for ikke at udøve sin virksomhed selvstændigt, således at dette selskab udgør én enkelt afgiftspligtig person sammen med det beherskende selskab S. Der er således ikke sket nogen levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), præsteret af dette selskab til S, idet det nævnte selskabs virksomhed skal anses for at være det nævnte beherskende selskabs egen virksomhed.

32 Det skal derfor afgøres, om denne sidstnævnte skal anses for, gennem ressourcerne i dets virksomhed – hvorunder U-GmbH's ressourcer i medfør af UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, og sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ligeledes indgår – at have leveret vederlagsfrie rengøringsydelser til virksomheden uvedkommende formål som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), på grund af den omstændighed, at disse ydelser er blevet leveret for dets virksomhedsområde som offentlig myndighed som »ikke-økonomisk virksomhed«.

33 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal den bemyndigelse, som tildeles medlemsstaterne i [sjette direktivs] artikel 4, stk. 4, andet afsnit, [...] for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person, udøves således,

a) at behandlingen som én enkelt afgiftspligtig person sker hos en af disse personer, som er den afgiftspligtige person for alle disse personers omsætning, eller således,

b) at behandlingen som én enkelt afgiftspligtig person altid – idet der derved må accepteres et væsentligt tab af afgiftsprovenu – skal føre til en momsgruppe, som er adskilt fra de personer, der er nært knyttet til hinanden, og som udgør en fiktiv konstruktion, der udelukkende oprettes med henblik på momsen?

2) Såfremt [besvarelse A] er det korrekte svar på det første spørgsmål: Følger det af Den Europæiske Unions Domstols retspraksis vedrørende virksomheden uvedkommende formål som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, [...] (Domstolens dom af 12.2.2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), at en afgiftspligtig person,

a) som dels udøver en økonomisk aktivitet og i denne forbindelse leverer ydelser mod vederlag som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 2, nr. 1, [...] og

b) dels samtidig udøver en aktivitet, som påhviler ham som offentlig myndighed, og for hvilke han i henhold til [sjette direktivs] artikel 4, stk. 5, [...] ikke anses som afgiftspligtig person,

i henhold til [sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, litra b), [...] ikke skal pålægges afgift for levering af en vederlagsfri tjenesteydelse fra den pågældende afgiftspligtige persons økonomiske aktivitetsområde til området for dennes myndighedsopgaver som omhandlet i [sjette direktivs]

artikel 6, stk. 2, litra b), [...]»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

34 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat ikke udpeger momsgruppen selv som én enkelt afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, men derimod et medlem af denne gruppe, nemlig det beherskende selskab heri.

35 Det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 24.2.2022, Airhelp (Forsinkelse af omlagt flyvning), C-451/20, EU:C:2022:123, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

36 Det følger desuden såvel af kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at indholdet af en EU-retlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Den Europæiske Union skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (jf. i denne retning dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det er for en ensartet anvendelse af sjette direktiv særligt vigtigt, at begrebet »finansielt nært tilknyttet« som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning. En sådan fortolkning er til trods for den i forhold til medlemsstaterne fakultative karakter af den ordning, som denne artikel fastsætter, nødvendig, for at undgå, at denne ordning anvendes forskelligt i medlemsstaterne ved dens gennemførelse (jf. i denne retning analogt dom af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

38 I denne henseende fremgår det af ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, at dette afsnit giver hver enkelt medlemsstat mulighed for at betragte flere enheder som én enkelt afgiftspligtig person, når disse enheder er etableret på samme medlemsstats område, og når de – selv om de i retlig forstand er selvstændige – finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden. Anvendelsen af denne artikel er efter dens ordlyd ikke underlagt andre betingelser. Den fastsætter heller ikke muligheden for, at medlemsstaterne kan pålægge erhvervsdrivende andre betingelser for at kunne udgøre en momsgruppe (jf. i denne retning dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

39 Gennemførelsen af den ordning, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, indebærer, at den nationale lovgivning, der er udstedt på grundlag af denne bestemmelse, tillader enheder, som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, at ophøre med at blive betragtet som selvstændige momspligtige personer, for at blive betragtet som én enkelt afgiftspligtig person. Når en medlemsstat anvender denne bestemmelse, kan den eller de enheder, der er underordnede, som omhandlet i denne bestemmelse, således ikke anses for en eller flere afgiftspligtige personer, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

40 Heraf følger, at ligestilling med én enkelt afgiftspligtig person i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, udelukker, at medlemmerne af momsgruppen vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med uden for deres koncern at blive anset for afgiftspligtige personer, da kun den ene afgiftspligtige person har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser. Denne bestemmelse forudsætter således nødvendigvis, når en medlemsstat anvender denne bestemmelse, at den nationale gennemførelseslovgivning sikrer, at der kun er én enkelt afgiftspligtig person, og at der kun udstedes ét enkelt momsnummer for koncernen (dom af 22.5.2008, *Ampliscientifica og Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19 og 20).

41 Det følger heraf, at tjenesteydelser leveret af en tredjepart til et medlem af en momsgruppe i en sådan situation i momsmæssig henseende skal betragtes som gennemført ikke til fordel for dette medlem, men for den momsgruppe i sig selv, som selskabet tilhører (jf. i denne retning dom af 18.11.2020, *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

42 For så vidt angår den sammenhæng, som sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, indgår i, fremgår det hverken af denne bestemmelse eller af det system, der er indført ved dette direktiv, at denne bestemmelse har karakter af undtagelsesbestemmelse eller særlig bestemmelse, der skal fortolkes strengt. Som det følger af Domstolens praksis, kan betingelsen om, at der finansielt skal være en nær tilknytning, ikke fortolkes strengt (jf. analogt for så vidt angår momsdirektivets artikel 11, dom af 25.4.2013, *Kommissionen mod Sverige*, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 36, og af 15.4.2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 45).

43 Hvad angår de formål, der forfølges med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, bemærkes indledningsvis, at det fremgår af begrundelsen til det kommissionsforslag (KOM(73) 950 endelig), der førte til vedtagelsen af sjette direktiv, at EU-lovgiver ved at vedtage denne bestemmelse har ønsket at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug – såsom f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning – ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis »selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet«, som særskilte afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 25.4.2013, *Kommissionen mod Sverige*, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.4.2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

44 Selv om sjette direktiv frem til det tidspunkt, hvor artikel 4, stk. 4, tredje afsnit, trådte i kraft ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse, og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT 2006, L 221, s. 9), i denne henseende ikke indeholdt bestemmelser, der udtrykkeligt giver medlemsstaterne mulighed for at træffe de nødvendige foranstaltninger for at bekæmpe momssvig og momsunddragelse, var denne omstændighed ikke til hinder for, at medlemsstaterne inden denne ikrafttræden kunne træffe sådanne foranstaltninger, idet medlemsstaternes bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse er et formål, som anerkendes og støttes af sjette direktiv, selv uden EU-lovgivers udtrykkelige bemyndigelse (jf. i denne retning dom af 16.7.2015, *Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt*, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

45 Med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, kan medlemsstaterne således inden for rammerne af deres skønsmargin underlægge anvendelsen af

ordningen om momsgrupper visse begrænsninger, forudsat at disse vedrører nævnte direktivs tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse (jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

46 I den foreliggende sag fremgår det af forklaringerne fra den forelæggende ret og den tyske regering, at den tyske lovgiver har gjort brug af den mulighed, der er givet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ved UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, for at danne »skattemæssige enheder«.

47 Det fremgår ligeledes af disse samme forklaringer, at selv om det beherskende selskab i en momsgruppe i medfør af tysk ret betragtes som én enkelt afgiftspligtig person for denne gruppe som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, fastsætter AO's § 73 imidlertid, at et behersket selskab i givet fald kan være betalingspligtig for skatter, der svarer til de øvrige medlemmer af den skattemæssige enhed, som det indgår i, herunder det beherskende selskab heri, med hensyn til hvilke den skattemæssige enhed, som de udgør, er relevant i skattemæssig henseende.

48 Hvad indledningsvis angår spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er til hinder for den tyske praksis, der består i, at ikke momsgruppen selv, men et medlem heri, nemlig dens beherskende selskab, udpeges som én enkelt afgiftspligtig person, skal det præciseres, at selv om Domstolen i dom af 22. maj 2008, Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19 og 20), og af 17. september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 34, 35 og 37), i det væsentlige fastslog, at momsgruppen som afgiftspligtig person er betalingspligtig for momsen, forholder det sig ikke desto mindre således, at når flere retligt uafhængige medlemmer af en momsgruppe sammen udgør én enkelt afgiftspligtig person, skal der være én enkelt repræsentant, der påtager sig denne gruppes momsforpligtelser i forhold til skatte- og afgiftsmyndighederne. Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, indeholder imidlertid ikke nogen forskrift om udpegelsen af momsgruppens repræsentative enhed, eller om i hvilken form denne påtager sig forpligtelserne som afgiftspligtig person for en sådan gruppe.

49 I denne henseende, og uafhængigt af muligheden for at fastsætte en repræsentation for momsgruppen af et af disse medlemmer, kan de formål, der er omhandlet i præmis 43, begrunde, at det beherskende selskab i momsgruppen udpeges som én enkelt afgiftspligtig person, når dette selskab er i stand til at gennemtrumfe dets vilje i forhold til de øvrige enheder, der indgår i denne gruppe, som gør det muligt at sikre en korrekt opkrævning af momsen.

50 Når dette er sagt, kræves det desuden, at den omstændighed, at det ikke er momsgruppen selv, men dens beherskende selskab, som repræsenterer den, og som varetager rollen som én enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ikke medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter.

51 Det fremgår af forklaringerne fra den forelæggende ret, således som anført i nærværende doms præmis 28, og fra den tyske regering i dens skriftlige indlæg, at for så vidt som den angivelsespligt, der påhviler det beherskende selskab, også omfatter ydelser leveret og modtaget af alle medlemmer i denne gruppe, og den afgiftsbyrde, der opstår herved, omfatter samtlige disse ydelser, ville dette føre til det samme resultat, som hvis momsgruppen selv var afgiftspligtig for denne afgift.

52 Det fremgår ligeledes af disse forklaringer, at selv om samtlige momsforpligtelser i medfør af tysk ret påhviler det nævnte beherskende selskab, i dets egenskab af repræsentant for momsgruppen over for de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder, forholder det sig ikke desto mindre således, at disse skatte- og afgiftsmyndigheder i givet fald kan vende sig mod de øvrige

enheder, der udgør denne gruppe, på grundlag af AO's § 73.

53 Henset til ovenstående betragtninger skal det fastslås, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en medlemsstat ikke udpeger momsgruppen selv som én enkelt afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, men derimod et medlem af denne gruppe, nemlig det beherskende selskab heri, når dette selskab er i stand til at gennemtrumfe dets vilje i forhold til de øvrige enheder, der indgår i denne gruppe, og på betingelse af, at denne udpegning ikke medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter.

Det andet spørgsmål

54 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om – i et tilfælde, hvor en enhed, som udgør én enkelt afgiftspligtig person for en momsgruppe og som for det første udfører økonomisk virksomhed, for hvilken den er afgiftspligtig, og for det andet virksomhed, som den udfører i forbindelse med udøvelsen af beføjelser som offentlig myndighed, for hvilken den ikke anses for momspligtig i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 5 – leveringen foretaget af en enhed, der indgår i denne gruppe, af en tjenesteydelse forbundet med den nævnte udøvelse skal anses for en levering af ydelser, der henhører under området for den nævnte enkelte afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed og som er bestemt for dens virksomhedsområde som offentlig myndighed, der kan pålægges afgift i henhold til dette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b).

55 Det bemærkes indledningsvis, at i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), sidestilles vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, med tjenesteydelser mod vederlag.

56 Domstolen har allerede fastslået, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), er til hinder for, at en afgiftspligtig eller dennes personale opnår afgiftsfritagelse for den afgiftspligtiges tjenesteydelser, for hvilke en privat person skulle have betalt moms (dom af 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 23).

57 Derimod kan sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), ikke medføre en regel om, at transaktioner, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde, kan anses for at være foretaget »til virksomheden uvedkommende formål« i denne bestemmelses forstand (jf. i denne retning dom af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 38).

58 Heraf følger, at når én enkelt afgiftspligtig person for en momsgruppe modtager en levering af ydelser foretaget af en enhed, som indgår i denne gruppe, og bestemt for dens virksomhedsområde som offentlig myndighed, ville antagelsen af, at en sådan ydelse er afgiftspligtig i medfør af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), svare til, at det blev antaget, at den nævnte levering er foretaget til virksomheden uvedkommende formål, og således sidestille virksomhed som offentlig myndighed, som i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, falder uden for momsens anvendelsesområde, med en sådan virksomhed.

59 En sådan fortolkning ville gøre både sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 5, indholdsløs.

60 Det skal endvidere under alle omstændigheder præciseres, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), kun vedrører vederlagsfrie transaktioner, som i momsmæssig henseende kan sidestilles med transaktioner foretaget mod vederlag (jf. i denne retning dom af 20.1.2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 24).

61 I den foreliggende sag, og således som det er fremhævet i nærværende doms præmis 13 og 17, og som generaladvokaten ligeledes har anført i punkt 50 i forslaget til afgørelse, fremgår det klart af forelæggelsesafgørelsen, at der af det beherskende selskab S var blevet ydet en finansiell modydelse for rengøringsydelser udført af U-GmbH, uanset om det var inden for rammerne af området for dets økonomiske virksomhed eller dets virksomhed som offentlig myndighed.

62 Idet de pågældende ydelser er leveret mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, kan dets artikel 6, stk. 2, litra b), følgelig ikke finde anvendelse.

63 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at – i et tilfælde, hvor en enhed, som udgør én enkelt afgiftspligtig person for en momsgruppe og som for det første udfører økonomisk virksomhed, for hvilken den er afgiftspligtig, og for det andet virksomhed, som den udfører i forbindelse med udøvelsen af beføjelser som offentlig myndighed, for hvilken den ikke anses for momspligtig i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 5 – skal leveringen foretaget af en enhed, der indgår i denne gruppe, af en tjenesteydelse forbundet med den nævnte udøvelse, ikke pålægges afgift i henhold til dette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b).

Sagsomkostninger

64 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 de 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 (Første Afdeling) for ret:

1) Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en medlemsstat som én enkelt afgiftspligtig person for en gruppe dannet af personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, udpeger det beherskende selskab heri, når dette selskab er i stand til at gennemtrumfe dets vilje i forhold til de øvrige enheder, der indgår i denne gruppe, og på betingelse af, at denne udpegning ikke medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter.

2) EU-retten

skal fortolkes således, at

i et tilfælde, hvor en enhed, som udgør én enkelt afgiftspligtig person for en gruppe dannet af personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, og som for det første udfører økonomisk virksomhed, for hvilken den er afgiftspligtig, og for det andet virksomhed, som den udfører i forbindelse med udøvelsen af beføjelser som offentlig myndighed, for hvilken den ikke

anses for betalingspligtig for merværdiafgift (moms) i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, skal leveringen foretaget af en enhed, der indgår i denne gruppe, af en tjenesteydelse forbundet med den nævnte udøvelse, ikke pålægges afgift i henhold til dette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b).

Underskrifter

* Processprog: tysk.