

Foreløbig udgave

**FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT**

**J. KOKOTT**

fremsat den 23. april 2020 (1)

**Sag C-77/19**

**Kaplan International Colleges UK Ltd**

**mod**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – afgiftsfritagelse – artikel 132, stk. 1, litra f) – ydelser leveret af en selvstændig omkostningsdelingsgruppe til sine medlemmer – geografisk anvendelsesområde – gruppe, der er etableret i et tredjeland – begrebet konkurrenceforvridning – forhold til koncernbeskatning (artikel 11)«

## **I. Indledning**

1. Den foreliggende sag angår endnu engang afgiftsfritagelsen af såkaldte de facto-grupper [momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f)], som i den senere tid flere gange har været genstand for Domstolens afgørelser (2). Denne bestemmelse fritager ydelser leveret af en gruppe til dens medlemmer, såfremt gruppen alene fordeler de nøjagtige omkostninger til disse ydelser på sine medlemmer (såkaldt Cost Sharing Group – herefter også benævnt CSG af den forelæggende ret).

2. I denne sag gør der sig det særlige forhold gældende, at gruppen er placeret i Hongkong, dvs. i et tredjeland, mens dens medlemmer er datterselskaber i en koncern, som alle er etableret i Det Forenede Kongerige. Næsten alle disse medlemmer udgør sammen med andre datterselskaber i koncernen en momsgruppe i Det Forenede Kongerige som omhandlet i momsdirektivets artikel 11. Derfor skal det nu afklares, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), også har virkning på tværs af grænser og omfatter grupper i tredjelande. Såfremt dette er tilfældet, skal der foretages en afklaring af forholdet mellem denne fritagelse og beskatningen af en momsgruppe, hvilken fritagelse ligeledes indebærer, at ydelser ikke pålægges afgift inden for en sådan momsgruppe.

3. Navnlig det første spørgsmål er særdeles kontroversielt i økonomisk henseende. Den valgte model via et tredjeland, som i det foreliggende tilfælde ikke pålægger moms, giver gruppen

mulighed for at indkøbe næsten alle ydelser uden moms og derefter føre dem afgiftsfrit videre til dens medlemmer i Det Forenede Kongerige. Hvis disse medlemmer – som i den foreliggende sag – ikke har ret til fradrag for indgående afgift, opstår der som følge heraf et betydeligt potentiale for afgiftsbesparelser.

## **II. Retsforskrifter**

### **A. EU-retten**

4. De EU-retlige forskrifter er indeholdt i artikel 11, artikel 131 og artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (3).

5. Momsdirektivets artikel 11, stk. 1, giver medlemsstaterne følgende mulighed:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, i det følgende benævnt »Momsudvalget«, kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.«

6. I momsdirektivets artikel 131 bestemmes generelt følgende om afgiftsfritagelser:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

7. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i kapitel 2 om fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

»levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning«.

### **B. Det Forenede Kongeriges ret**

8. Fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper er gennemført i national ret ved Group 16, Schedule 9, i Value Added Tax Act 1994 (lov om merværdiafgift, herefter »VATA 1994«). I henhold hertil gælder følgende fritagelser:

»Punkt nr. 1

Levering af ydelser foretaget af en selvstændig gruppe af personer, hvor hver enkelt af følgende betingelser er opfyldt

a) hver af disse personer er en person, der udøver en aktivitet (»den relevante aktivitet«), der er momsfrataget, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige i betydningen i artikel 9 i Rådets direktiv 2006/112/EF

b) leveringen af ydelser sker med henblik på at levere de ydelser til medlemmerne af gruppen,

som er nødvendige for udøvelsen af den relevante aktivitet

- c) gruppen opkræver kun præcis de enkelte medlemmers andel af de fælles omkostninger
- d) momsfrigtagelsen af leveringen vil ikke kunne skabe konkurrencefordrejning.«

9. Section 43 er baseret på momsdirektivets artikel 11, stk. 1, og indeholder regler om momsgrupper. Heri er fastsat følgende:

»(1) Når alle selskaber under [section 43A til 43D] behandles som medlemmer af en gruppe, anses enhver virksomhed, som udøves af et medlem af gruppen, for at udøves af det repræsentative medlem, og

- a) enhver levering af varer og ydelser fra et medlem af gruppen til et andet medlem af gruppen lades ude af betragtning
- b) enhver ydelse, som er en ydelse, hvor ovenstående litra a) ikke finder anvendelse, og er en levering af varer eller ydelser fra eller til et medlem af gruppen, behandles som en levering fra eller til det repræsentative medlem
- c) eventuel moms, som et medlem af gruppen har betalt eller skal udrede for køb af varer fra en anden medlemsstat eller indførsel af varer fra et tredjeland, behandles som værende betalt af eller skulle udredes af det repræsentative medlem, og varerne behandles
- i) ved varer erhvervet i en anden medlemsstat, for så vidt angår section 73(7)
- ii) ved varer indført fra et tredjeland med henblik herpå og for så vidt angår section 38

som erhvervet eller eventuelt importeret af det repræsentative medlem, og alle medlemmer af gruppen hæfter solidarisk for eventuel skyldig moms, som det repræsentative medlem skal betale.«

10. Section 43(1AA) bestemmer:

»Når

- a) det er væsentligt for så vidt angår en bestemmelse i eller i medfør af denne lov (»den relevante bestemmelse«), hvorvidt den person, som foretager en levering, eller som modtager en levering, eller den person, der erhverver eller indfører varerne, er en person med en bestemt betegnelse
- b) finder ovenstående subsection (1), litra b) eller c), anvendelse på enhver levering, erhvervelse eller indførsel, og når
- c) der findes en forskel, som kan få væsentlige konsekvenser for anvendelsen af den relevante bestemmelse, mellem
- i) den gældende beskrivelse af det repræsentative medlem, og
- ii) den gældende beskrivelse af det organ, der (bortset fra denne section) i forbindelse med denne lov anses for at foretage levering, indførsel eller erhvervelse, eller i givet fald for den person, som modtager leveringen

får den relevante bestemmelse virkning i forhold til denne levering, erhvervelse eller indførsel, som om alene beskrivelsen af det repræsentative medlem er den beskrivelse, der faktisk finder anvendelse på dette organ.«

11. Der bestemmes herefter i section 43(1AB):

»Subsection (1AA) ovenfor finder ikke anvendelse i den udstrækning, at det centrale for den relevante bestemmelse er, hvorvidt en person er afgiftspligtig.«

### **III. Faktiske omstændigheder**

12. Sagsøgeren i hovedsagen, Kaplan International Colleges UK Limited (herefter »KIC«), fungerer som holdingselskab for andre selskaber i Kaplan-koncernen, som udøver uddannelsesaktiviteter. Selskabet er moderselskab til en række selskaber i Det Forenede Kongerige. Disse driver hver især en højere læreanstalt (herefter »de internationale colleges«) i Det Forenede Kongerige i samarbejde med britiske universiteter.

13. Skatte- og afgiftsmyndigheden (Her Majesty's Revenue and Customs, herefter »HMRC«) har over for KIC bekræftet, at datterselskaberne på nuværende tidspunkt i deres egenskab af »colleges ved universiteter« har ret til at behandle de undervisningsydelser, som de tilbyder studerende, som fritaget for moms.

14. Hvert internationalt college ejes 100% af KIC, bortset fra University of York International Pathway College (herefter »UYIPC«), hvor aktiemajoriteten (55%) ejes af University of York.

15. Hvert af KIC's internationale colleges har sin egen ledelses- og forvaltningsstruktur. Universitetspartneren godkender læseplanerne for hvert af de internationale colleges. De internationale colleges henter 85% af deres studerende gennem et netværk bestående af 500 uddannelsesrekrutteringsagenter (herefter »agenter«) i 70 lande. Ingen af agenterne har et eksklusivt forhold til Kaplan-koncernen. De har også ret til at arbejde for de direkte konkurrenter til internationale colleges og direkte for universiteterne. Agenterne modtager en provision for deres tjenester. I denne forbindelse ydede KIC bistand til sine agenter gennem en række repræsentationskontorer på nogle af sine vigtigste markeder, herunder Kina, Hongkong, Indien og Nigeria. Repræsentationskontorerne ydede operationel bistand til agenterne, herunder markedsføringsmateriale, kurser om de uddannelsesinstitutioner og uddannelser, der skulle markedsføres, samt procedurerne for optagelse og compliance osv.

16. Før oktober 2014 indgik agenterne aftaler direkte med KIC i Det Forenede Kongerige. Før oktober 2014 var de ydelser, som agenterne og repræsentationskontorerne leverede, på grundlag af leveringsstedet momspligtige i Det Forenede Kongerige. På grund af en dermed forbundet omvendt betalingspligt skulle KIC betale denne moms. Eftersom KIC på grund af sine egne afgiftsfrie transaktioner ikke har ret til fradrag for indgående afgift, var denne momsbyrde endelig.

17. I oktober 2014 blev selskabet Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (herefter »KPS«) oprettet af de internationale colleges (deriblandt UYIPC). KPS er et aktieselskab med hjemsted i Hongkong. KIC ejer indirekte lige knap 94% af KPS, mens resten ejes indirekte af University of York via dets aktiemajoritet i UYIPC. KIC selv er ikke medlem af gruppen (KPS).

18. Efter oprettelsen af KPS driver KIC fortsat virksomhed gennem et netværk af lokale repræsentationskontorer og eksterne agenter. Men de kontraktlige aftaler med de lokale repræsentationskontorer og eksterne agenter er nu udelukkende indgået af KPS. Siden 2014 har både nettet af repræsentationskontorer og de uafhængige agenter leveret deres

rekrutteringsydelser til KPS.

19. For så vidt angår de indgående ydelser har dette følgende konsekvenser: Leveringsstedet for disse ydelser ligger nu ikke længere i Det Forenede Kongerige, men ville være i Hongkong, hvis der gjaldt samme momslovgivning i Hongkong som i Unionen. Dermed ville ydelserne være undergivet den moms, der er gældende dér, hvis en sådan altså fandtes. Dette er imidlertid ikke tilfældet. På den baggrund modtager KPS ydelserne i Hongkong uden pålagt moms.

20. For så vidt angår de udgående ydelser leverer KPS så godt som ingen ydelser til ikke-medlemmer. KPS har reelt påtaget sig de opgaver, som tidligere blev varetaget af KIC i London (Det Forenede Kongerige). KPS er også ansvarlig for forvaltningen af nettet af repræsentationskontorer verden over.

21. Ifølge den forelæggende ret er det tre typer af ydelser, som KPS nu leverer til KIC: for det første de ydelser, som KPS indkøber fra agenterne, for det andet de ydelser, som KPS indkøber fra repræsentationskontorerne og for det tredje ydelser fra KPS inden for områder som den såkaldte compliance samt de øvrige aktiviteter, der omtales ovenfor, såsom bistand til agenterne.

22. KIC har ved den forelæggende ret afgivet forklaring om, at de internationale colleges ikke ville søge at erhverve rekrutteringstjenester fra en anden enhed end KPS. Med andre ord: Gruppen har sikkerhed for, at dens medlemmer aftager dens ydelser.

23. KPS opkræver særskilt betaling hos de enkelte internationale colleges af de penge, som agenterne skal have for de ydelser, de har leveret til det pågældende college. KPS fakturerer de enkelte colleges både for de ydelser, det selv leverer (f.eks. såkaldte compliance-ydelser), og de ydelser, der indkøbes fra repræsentationskontorerne, på grundlag af antallet af studerende, der rekrutteres til det pågældende college. KPS beregner beløbene ved at sammenlægge omkostningerne og derefter dividere dem med antallet af studerende. Agenternes markedsføringsomkostninger forvaltes på samme måde. Agentens provision kan imidlertid henføres direkte til de enkelte studerende og opkræves hos de colleges, hvor den studerende optages. I denne forbindelse beregnes der som helhed ingen moms.

24. Med oprettelsen af en omkostningsdelingsgruppe i Hongkong sparer dennes medlemmer i Det Forenede Kongerige som konsekvens heraf al moms på de ydelser, som agenterne og repræsentationskontorerne tidligere leverede til KIC og nu til KPS.

25. Ifølge den forelæggende ret er det ubestridt, at der var sunde forretningsmæssige begrundelser for at etablere KPS i Hongkong. Det påstås ikke, at KPS er en kunstig enhed, og HMRC antyder ikke, at oprettelsen af KPS giver anledning til misbrug af rettigheder. Det er også ubestridt, at KPS leverer ydelser til sine medlemmer, de internationale colleges, der er direkte nødvendige for udøvelsen af deres momsfrigitte aktiviteter, og at opkrævningsmetoden, som KPS har indført, giver mulighed for en nøjagtig godtgørelse af de enkelte medlemmers andel af de fælles udgifter.

26. Bortset fra UYIPC indgår alle internationale colleges også i en momsgruppe, hvis repræsentative medlem er KIC.

27. HMRC fastsatte ved afgiftsansættelse af 21. april 2017 for perioden fra oktober 2014 til juli 2016 en momsskyld på 5 252 264 pund sterling (GBP) og ved afgiftsansættelse af 22. maj 2017 for oktober 2016 en momsskyld på 590 000 GBP. HMRC anførte som begrundelse, at ydelser, som KIC har modtaget fra KPS, ikke er omfattet af momsfritagelsen for omkostningsdelingsgrupper og dermed er underlagt bestemmelserne om omvendt betalingspligt. Eftersom størstedelen af dens udgående leverancer er momsfrigitte, kan denne momsgæld heller

ikke fradrages som indgående afgift.

28. Ved klageskrivelse af 28. september 2017 påklagede KIC disse ansættelser.

#### **IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse**

29. First-Tier Tribunal (ret i første instans, Det Forenede Kongerige) har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende tre præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Hvad er det geografiske anvendelsesområde for undtagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF? Navnlige (i) omfatter den en omkostningsdelingsgruppe, som er etableret i en anden medlemsstat end den eller de medlemsstater, hvor medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen er etableret? Og i så fald (ii) gælder den også for en omkostningsdelingsgruppe, som er etableret uden for EU?

2) Hvis fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper i princippet omfatter en enhed, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor et eller flere medlemmer af omkostningsdelingsgruppen er etableret, og ligeledes en omkostningsdelingsgruppe, der er etableret uden for EU, hvordan skal kriteriet om, at fritagelsen ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning, da anvendes? Spørgsmålet er navnlig:

a) Gælder det for en mulig konkurrencefordrejning, der påvirker andre modtagere af lignende ydelser, som ikke er medlemmer af omkostningsdelingsgruppen, eller finder det kun anvendelse på potentiel konkurrencefordrejning, som påvirker potentielle alternative leverandører af ydelser til omkostningsdelingsgruppens medlemmer?

b) Hvis det kun gælder for andre modtagere, kan der da være reel mulighed for konkurrencefordrejning, hvis andre modtagere, som ikke er medlemmer af omkostningsdelingsgruppen, er i stand til enten at ansøge om medlemsskab af omkostningsdelingsgruppen eller til at oprette deres egen omkostningsdelingsgruppe for at erhverve tilsvarende ydelser eller til at opnå tilsvarende momsbesparelser ved hjælp af andre metoder (f.eks. ved at oprette en filial i den pågældende medlemsstat eller det pågældende tredjeland)?

c) Hvis det kun gælder for andre udbydere, skal den konkrete mulighed for konkurrencefordrejning da vurderes ved at fastslå, hvorvidt omkostningsdelingsgruppen er sikker på at beholde medlemmerne som kunder, uanset om der er mulighed for momsfritagelse, og derfor vurderes i forhold til alternative udbyderes adgang til det nationale marked, hvor medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen er etableret? Er det i bekræftende fald af betydning, hvorvidt omkostningsdelingsgruppen er sikker på at beholde medlemmerne som kunder, fordi de er en del af den samme koncern?

d) Bør potentiel konkurrencefordrejning vurderes på nationalt niveau i forhold til alternative udbydere i det tredjeland, hvor omkostningsdelingsgruppen er etableret?

e) Bærer skattemyndigheden i EU, som forvalter momsdirektivet, bevisbyrden for at fastslå sandsynligheden for konkurrencefordrejning?

f) Er det nødvendigt, at skattemyndigheden i EU bestiller en specifik ekspertvurdering af markedet i det tredjeland, hvor omkostningsdelingsgruppen er etableret?

g) Kan tilstedeværelsen af en reel mulighed for konkurrencefordrejning fastslås ved at identificere et kommercielt marked i tredjelandet?

3) Kan fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper finde anvendelse under de omstændigheder, der er tale om i den foreliggende sag, hvor medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen er indbyrdes forbundet via økonomiske, finansielle eller organisatoriske forbindelser?

4) Kan fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper finde anvendelse under omstændigheder, hvor medlemmerne har dannet en momsgruppe, som er en enkelt afgiftspligtig person? Gør det en forskel, hvis KIC, det repræsentative medlem, som ydelserne leveres til (i henhold til national ret), ikke er medlem af omkostningsdelingsgruppen? Og hvis det gør en forskel, udlignes denne forskel da ved national lovgivning, der foreskriver, at det repræsentative medlem har de samme karakteristika og status som medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen med henblik på anvendelsen af fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper?»

30. I sagen for Domstolen har Kaplan International Colleges UK Limited, Det Forenede Kongerige og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg og deltaget i retsmødet den 23. januar 2020.

## V. Retlig bedømmelse

31. De i alt elleve spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, vedrører i det væsentlige tre temaer. Det første spørgsmål vedrører det geografiske anvendelsesområde for bestemmelsen om afgiftsfritagelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f) (herom afsnit A) Det andet spørgsmål med dets syv underspørgsmål vedrører fortolkningen af kriteriet om fravær af konkurrenceforvridning i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f) (herom afsnit B). Det tredje og det fjerde spørgsmål vedrører forholdet mellem afgiftsfritagelsen for en gruppe i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), og koncernbeskatningen som omhandlet i momsdirektivets artikel 11 (herom afsnit C).

### A. Det geografiske anvendelsesområde for bestemmelsen om afgiftsfritagelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f) (det første spørgsmål)

32. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om fritagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omfatter en gruppe, som er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor dens medlemmer er etableret, og om dette i bekræftende fald også gælder, når gruppen er etableret uden for Unionen.

33. Det fremgår udtrykkeligt af forelæggelsesafgørelsen, at gruppen (KPS) er etableret i Hongkong og dermed ikke i en medlemsstat. Derfor er den første del af spørgsmålet hypotetisk og skal afvises (4). Som følge heraf skal kun den anden del af spørgsmålet besvares. Inden bestemmelsens geografiske anvendelsesområde (herom afsnit 2) undersøges, skal det indledningsvis fastslås, om den i det hele taget kan anvendes, henset til det personelle anvendelsesområde (herom afsnit 1).

#### 1. *Betingelse: gruppens ydelser til dens medlemmer*

34. Afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), fritager nemlig kun en gruppes ydelser til dens medlemmer. Ifølge anmodningen om præjudiciel afgørelse leveres der tre forskellige typer af ydelser fra KPS til KIC (herom punkt 21). KIC er imidlertid netop ikke medlem af gruppen (jf. punkt 17). I så henseende ville fritagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), slet ikke være relevant.

35. På den anden side har den forelæggende ret fremhævet, at der afregnes over for de internationale colleges. Disse er medlemmer af gruppen. Af det fjerde spørgsmål fremgår det, at

KIC i henhold til national ret på grundlag af koncernbeskatningsordningen, der er baseret på momsdirektivets artikel 11, fiktivt anses for den relevante ydelsesmodtager i stedet for de pågældende colleges. På denne baggrund ser det ud til, at ydelserne faktisk er blevet leveret til de internationale colleges. Det er alene på grund af den nationale koncernbeskatningsordning, at de i momsretlig sammenhæng anses for leveret til det repræsentative medlem, KIC.

36. I et sådant tilfælde finder afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132 dog – i modsætning til det af Kommissionen og Det Forenede Kongerige anførte – principielt anvendelse.

37. For det første er levering af ydelser til et andet retssubjekt en konkret transaktion. Heller ikke muligheden for at behandle flere personer med indbyrdes tæt tilknytning som én afgiftspligtig formår at ændre noget ved denne konkrete transaktion. Ligeledes kan denne momsretlige koncernbeskatning ikke ændre noget ved den civilretlige selvstændighed hos de personer, der er samlet i en momsgruppe. Derfor kan ydelserne også være blevet leveret til de internationale colleges i stedet for til KIC, selv om disse på det pågældende tidspunkt indgik i en momsgruppe.

38. For det andet er dette også i overensstemmelse med hensigten og formålet med den mulighed for en momsgruppe, der er hjemlet i momsdirektivets artikel 11. Hensigten og formålet med den koncernbeskatning, der er hjemlet i momsdirektivets artikel 11, er nemlig primært en forenkling til fordel for den afgiftspligtige og som følge deraf også for afgiftsmyndigheden.

39. Dette formål fremgår for det første allerede af begrundelsen til Kommissionens forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fra 1973. Heri anføres det udtrykkeligt vedrørende sjette direktivs artikel 4, stk. 4 (der svarer til momsdirektivets nuværende artikel 11): »Endvidere synes det hensigtsmæssigt i stykke 4 at foreslå en mere fleksibel formulering, der giver medlemsstaterne mulighed for at undlade en systematisk sammenholdning af begrebet afgiftspligt med begrebet juridisk uafhængighed; dette kan være ønskeligt dels af administrative grunde, dels for at undgå visse former for misbrug (f.eks. opdelingen af en virksomhed mellem flere afgiftspligtige personer for at kunne nyde godt af særlige ordninger«) (5). For det andet følger dette af Domstolens praksis, der ligeledes fremhæver, at formålet med momsdirektivets artikel 11 er forenkling (6).

40. Denne administrative forenkling består i forbindelse med en afgiftspålæggelse i alle led med momsfradrag i det væsentlige i, at der ikke skal udstedes fakturaer (med moms) for ydelser inden for gruppen. Desuden er det ikke hvert enkelt medlem i gruppen, der skal indgive en momsangivelse (med beregning af momstilsvær og fradrag for indgående afgift), men kun »overhovedet« i gruppen, der skal afgive en enkelt momsangivelse. Afgiftsmyndigheden skal således ikke længere administrere mange, men kun en enkelt afgiftspligtig, der reelt hæfter for sine gruppemedlemmers momstilsvær.

41. Hvis hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 11 primært er en forenkling for den afgiftspligtige og afgiftsmyndigheden, vedrører ordningen i momsdirektivets artikel 11 også alene den afgiftspligtiges (og dennes tæt forbundne personers) forhold til afgiftsmyndigheden.

42. For så vidt angår afgiftsmyndigheden antages det i momsretlig henseende ganske vist, at der kun er én afgiftspligtig, hvortil alle gruppens transaktioner henregnes. Denne momsretlige gruppe kan imidlertid ikke optræde som et selvstændigt retssubjekt udadtil og således heller ikke – i modsætning til, hvad Det Forenede Kongerige eller Kommissionen har hævdet under retsmødet – oprette en gruppe som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), eller indgå i en sådan gruppe. Medlemmer af gruppen er de personer, der opretter denne i kraft af deres egen retsevne – her de enkelte internationale colleges.

43. Derfor er tabet af selvstændighed i momsretlig sammenhæng (dvs. i henhold til



momsdirektivets artikel 11) udelukkende begrænset til forholdet mellem de nært forbundne selskaber og afgiftsmyndigheden. Det har ingen virkning i forhold til tredjemænd. I de fleste tilfælde er en fremmed virksomhed slet ikke bekendt med (henholdsvis kan heller ikke kontrollere), om modtageren af dennes ydelser indgår i en momsgruppe. Derfor skal eksempelvis leverandøren på fakturaen i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 5, angive sin kontrahent som kunde og ikke den momsgruppe, som leverandøren ikke har kendskab til, eller gruppens repræsentative medlem.

44. Følgelig skal der foretages en sondring: Såfremt KPS har leveret nogen form for ydelser oprindeligt til KIC, som KIC selv har forbrugt eller eventuelt har leveret videre til tredjemænd eller de enkelte internationale colleges, er en afgiftsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), på forhånd udelukket, eftersom KIC ikke er medlem af gruppen.

45. Noget andet kan dog gælde for ydelser leveret til de internationale colleges, selv om det efter den nationale koncernlovgivning lægges til grund, at disse repræsenteres af KIC. Denne faktiske omstændighed – hvem de enkelte ydelser reelt blev leveret til – kan ikke afklares af Domstolen, men kun af den forelæggende ret.

46. I det følgende lægges det derfor til grund, at de tre typer ydelser, der er nævnt i forelæggelsesafgørelsen (anført i punkt 21 ovenfor) – i modsætning til den forelæggende rets oplysninger heri – ikke blev leveret til KIC, men i de enkelte tilfælde *reelt* til de enkelte internationale colleges, der er medlemmer af gruppen (KPS). Det er nemlig forudsætningen for, at en afgiftsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kan komme på tale.

## **2. Gruppe, der er etableret i et tredjeland**

47. I dette tilfælde skal der tages stilling til, om afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), også omfatter ydelser leveret af en gruppe fra et tredjeland til gruppens medlemmer, der er etableret i en medlemsstat. Dette spørgsmål – som jeg allerede har behandlet udførligt i mine forslag til afgørelse i Aviva-sagen og DNB Banka-sagen (7), og som Domstolen i sine hidtidige afgørelser har kunnet undlade at besvare (8) – skal i overensstemmelse med Kommissionens og Det Forenede Kongeriges opfattelse besvares benægtende.

### **a) Ordlyd, historisk og systematisk fortolkning af bestemmelsen**

48. Ved første øjekast indeholder ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), imidlertid ingen geografisk begrænsning. Lige så lidt har lovgiver, som i andre bestemmelser (f.eks. momsdirektivets artikel 11, stk. 1), udtrykkeligt begrænset anvendelsen til blot én medlemsstats område. Der findes dog også bestemmelser, som udtrykkeligt sigter mod den afgiftspligtige persons grænseoverskridende aktivitet [jf. momsdirektivets artikel 148, litra e), om »luftfartsselskaber, som mod betaling hovedsagelig flyver i udenrigstrafik«].

49. I så henseende kan det højst konstateres, at ordlyden hverken påbyder det ene eller udelukker det andet. Der kan ikke af ordlyden udledes et argument for, at grupper i tredjelande også omfattes.

50. Et blik på den tidligere bestemmelse – sjette direktiv (9) – forklarer, hvorfor en udtrykkelig begrænsning, i modsætning til momsdirektivets artikel 11, ikke findes i ordlyden.

51. Tidligere var afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), reguleret i sjette direktivs artikel 13. Denne omfattede i henhold til overskriften kun »Afgiftsfritagelser i indlandet«. Omarbejdningen var imidlertid i så henseende ikke forbundet med nogen materiel ændring (10). Derfor kan det under hensyntagen til sjette direktiv lægges til grund, at en afgiftsfritagelse i

indlandet også kun omfatter ydelser fra en i indlandet hjemmehørende gruppe i forhold til dens indenlandske medlemmer.

52. Systematikken i afgiftsfritagelserne i momsdirektivets afsnit IX taler også til fordel for denne snævrere fortolkning. Kapitel 1-3 forudsætter ingen specifik grænseoverskridende transaktion. Først kapitel 4-8 og kapitel 10 indeholder specielle afgiftsfritagelser for grænseoverskridende transaktioner. Såfremt afgiftsfritagelsen tog sigte på grænseoverskridende grupper, havde lovgiver snarere placeret reglerne dér.

53. På grundlag heraf må det konkluderes, at EU-lovgiver med ordningen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f) [dengang artikel 13, stk. 1, litra f)] ikke tog sigte på grænseoverskridende grupper – og da slet ikke sådanne grupper i et tredjeland – men i forbindelse med en »afgiftsfritagelse i indlandet« også på »grupper i indlandet«.

#### **b) *Modstridende fortolkning i forhold til momsdirektivets artikel 11***

54. Med denne fortolkning – dvs. begrænsning af selvstændige grupper som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), til en medlemsstats område – undgås navnlig en modstridende fortolkning i forhold til momsdirektivets artikel 11. Denne bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for at »betragte personer, der er etableret på [deres] medlemsstats område«, og som »er nært knyttet til hinanden« gennem en gruppe på en bestemt måde, som én enkelt afgiftspligtig person. Derfor er det kun virksomheder, der er etableret i samme medlemsstat, som kan danne en gruppe i henhold til artikel 11.

55. Afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), stiller færre krav til gruppens art end artikel 11. Den forudsætter nemlig ikke en nær tilknytning mellem virksomhederne. Derfor ville det være selvmodsigende at give mulighed for en grænseoverskridende afgiftsfritagelse på dette grundlag, som ordningen med snævrere betingelser ikke kan bevirke.

56. Dette bliver særligt tydeligt i det foreliggende tilfælde. KPS-gruppen kunne her i princippet også indgå i KIC's momsgruppe (»tæt knyttet til hinanden«). Momsdirektivets artikel 11 begrænser imidlertid udtrykkeligt den manglende afgiftspålæggelse til Det Forenede Kongerige. Hvorfor skulle et lignende resultat (ingen afgift på gruppens ydelser til dens medlemmer) da kunne opnås i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f)?

57. Denne modstridende fortolkning kan kun løses, hvis også virkningerne af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i lighed med virkningerne af momsdirektivets artikel 11, er begrænset til én medlemsstat. Dette forudsætter, at gruppen og det medlem, som tjenesteydelsen ydes til, er hjemmehørende i samme medlemsstat.

58. I begge tilfælde er det i øvrigt samme overvejelse, der ligger til grund. Med begrænsningen til statens område opnås det, at en medlemsstat ikke beskærer en anden medlemsstats beskatningskompetence ved at tillade en koncernbeskatning eller lægge til grund, at der er tale om en gruppe, hvis betingelser den anden medlemsstat kun vanskeligt kan kontrollere. Samtidig sikres det, at der ikke forekommer modstridende afgørelser fra de forskellige afgiftsmyndigheder. Den væsentligste grund må dog være, at en udnyttelse af forskellige afgiftssatser henholdsvis forskellige afgiftsordninger forhindres. Dette bliver ganske klart i forbindelse med tredjelande (herunder deres særlige administrative områder), eftersom disse – som i den foreliggende sag – ikke nødvendigvis har moms.

#### **c) *Eksistensen af forskellige afgiftssatser (afgiftssatsproblematik)***

59. Antagelsen om en grænseoverskridende gruppe gør det nemlig muligt ret enkelt at etablere

en afgiftsoptimeringsmodel navnlig for koncerner, som agerer på verdensplan, og som udfører transaktioner, der er fritaget for afgift (dvs. ikke giver ret til fradrag for indgående afgift). Disse skal blot lade de af deres virksomheder, som agerer i Europa, indgå i en gruppe med hjemsted i et land med den laveste momssats eller ingen moms (f.eks. USA eller, som i denne sag, Hongkong). Denne gruppe kan herefter indkøbe samtlige eksterne tjenesteydelser, som hidtil er blevet indkøbt momsbelastet i Europa.

60. Da stedet for levering af ydelsen i så fald i reglen ville ligge i denne stat, som ikke har moms eller kun en lav moms, ville en sådan gruppe ikke eller kun i ringe omfang blive underlagt moms. Gruppen ville da kunne »videreføre« disse indkøbte tjenesteydelser til sine medlemmer til ren kostpris. Stedet for leveringen af disse ydelser ville da ganske vist ligge i de pågældende medlemsstater. Her ville ydelsen imidlertid være fritaget for afgift på grund af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

61. Uafhængigt af spørgsmålet om, hvordan de berørte medlemsstater i dette tilfælde skulle kunne vurdere betingelsen om, at der ikke må foreligge konkurrenceforvridning eller de øvrige betingelser (herom punkt 67 ff. nedenfor), ville den koncerninterne momsbyrde uden større besvær blive reduceret (11). Et sådant resultat ville derimod ikke kunne opnås ved hjælp af en momsgruppe som omhandlet i momsdirektivets artikel 11 (herom punkt 54 ff. ovenfor).

62. Konklusionen i denne forbindelse ændres heller ikke, når der tages hensyn til de grundlæggende friheder. Selv hvis de grundlæggende friheder fandt anvendelse i denne konstruktion, der involverer tredjelande, er en territorial begrænsning af afgiftsfritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i lighed med afgiftsfritagelsen af en momsgruppe som omhandlet i momsdirektivets artikel 11 berettiget af hensyn til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (12). Ligeledes berettiger behovet for at sikre en effektiv skattekontrol en sådan restriktion. Hvis man derimod er af den opfattelse, at begrænsningen af afgiftsfritagelsen til en medlemsstats territorium er i strid med EU-retten, ville dette følgelig rejse spørgsmålet, om momsdirektivets artikel 11 ikke også er i strid med EU-retten. Herom hersker der dog alvorlig tvivl (13).

63. For så vidt som KIC er af den opfattelse (14), at der skal ses bort fra denne risiko for udnyttelse af forskellige afgiftssatser, eftersom afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kun omfatter de almennyttige aktiviteter, der er nævnt i momsdirektivets artikel 132, kan dette kun undre. For det første kan der næppe på grundlag af aktiviteterernes art (afgiftsfri almennyttig aktivitet) drages konklusioner om omfanget af det berørte afgiftsgrundlag. Uddannelses- og sundhedssektoren, som med sikkerhed ikke er uvæsentlig, illustrerer dette med tilstrækkelig tydelighed.

64. For det andet er denne opfattelse i modstrid med lovgivers klare hensigt. De aktiviteter, der opregnes i momsdirektivets artikel 132, fritages i henhold til bestemmelsen kun delvist (med hensyn til merværdien på det sidste trin i værdikæden), men ikke som helhed.

65. Såfremt lovgiver havde ønsket at reducere samtlige momsbyrder for modtagerne af almennyttige aktiviteter (såsom uddannelsesydelser eller lægeydelser), ville lovgiver også have tilføjet bestemmelsen om afgiftsfritagelse i momsdirektivets artikel 132 i momsdirektivets artikel 169 og tilladt et fradrag for indgående afgift på trods af afgiftsfrie udgående ydelser. Lovgiver er bekendt med dette redskab, men har bevidst undladt at anvende det.

66. Lovgivers bevidste valg af en kun delvis afgiftsfritagelse undermineres dog reelt fuldstændigt med den af KIC valgte konstruktion (etablering af en gruppe i et tredjeland uden en momsordning).

d) **Vurdering af betingelsen om, at der ikke må foreligge konkurrenceforvridning**

67. Også den kendsgerning, at afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ifølge bestemmelsens ordlyd ikke må føre til konkurrenceforvridning, hvilket den nationale afgiftsmyndighed skal kunne kontrollere, taler for en territorial begrænsning af afgiftsfritagelsen. Dette udelukker i al fald en gruppe i et tredjeland.

68. Afgiftsmyndighederne er næppe i stand til at foretage en grænseoverskridende vurdering af, om der foreligger konkurrenceforvridninger i forskellige lande, navnlig i tredjelande (som i den foreliggende sag i Hongkong). For så vidt kan Domstolens vurdering i dommen i sagen Isle of Wight Council m.fl. vedrørende momsdirektivets artikel 13 (15) overføres på momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

69. I denne dom fremhævede Domstolen vanskelighederne ved at afgrænse konkurrenceforvridning på markeder, som ikke falder sammen med de lokale myndigheders territoriale kompetencer. En sådan situation ville risikere at svække princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet. Dette gælder så meget desto mere i situationer, som involverer tredjelande.

70. Hertil kommer den kendsgerning, at der i henhold til momsdirektivets artikel 131 skal sikres en korrekt og enkel anvendelse af momsdirektivets artikel 132. Sidstnævnte er imidlertid de facto udelukket, hvis en afgiftsmyndighed skulle vurdere konkurrenceforvridningen i hele verden, eller hvis flere afgiftsmyndigheder skulle foretage forskellige, muligvis indbyrdes modstridende, vurderinger. Det sidste ville ligefrem fremkalde konkurrenceforvridninger (16). Derfor taler også de betydelige praktiske vanskeligheder i forbindelse med anvendelsen og kontrollen imod en inddragelse af grupper, der er etableret i tredjelande.

3. **Konklusion**

71. Det må konkluderes, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at en gruppes ydelser i et tredjeland ikke er omfattet af afgiftsfritagelsen. Dermed er KPS' ydelser til de internationale colleges ikke afgiftsfrie, hvorfor den forelæggende rets øvrige spørgsmål er irrelevante.

B. **Subsidiært: fortolkning af kriteriet om manglende »konkurrenceforvridning« (det andet spørgsmål)**

72. Såfremt Domstolen derimod skulle være af den opfattelse, at også grupper med hjemsted i et tredjeland er omfattet af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal den forelæggende rets yderligere spørgsmål behandles.

73. De syv underspørgsmål, der er stillet inden for rammerne af det andet spørgsmål, afhænger alle af, efter hvilke kriterier det skal bedømmes, hvornår der foreligger konkurrenceforvridning som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), som jo netop igen udelukker den afgiftsfritagelse, der egentlig var indrømmet.

74. For så vidt som den forelæggende ret spørger om vurderingen i forbindelse med en gruppe i en anden medlemsstat, er dette spørgsmål – som allerede nævnt (punkt 33) – hypotetisk og bør derfor afvises. Det andet spørgsmål skal kun behandles, for så vidt som det vedrører en gruppe med hjemsted i et tredjeland.

1. **Bestemmelsens formål**

75. Som Domstolen allerede har fastslået (17), og som jeg har anført andetsteds (18), er formålet med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), at kompensere for mindre virksomheders *konkurrenceulempe* i forhold til en større konkurrent. En sådan konkurrent kan lade gruppens tjenesteydelser udføre af egne medarbejdere eller inden for rammerne af en momsgruppe af et nært tilknyttet selskab. Som Kommissionen med rette har anført (19), har momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), til formål at sikre en ensartet momsretlig behandling af store og mindre virksomheder, hvis behov er en følge af udelukkelsen af retten til fradrag for indgående afgift for så vidt angår afgiftsfrie udgående transaktioner.

76. Følgende eksempel illustrerer dette: Et stort hospital, som selv kan forestå forsyningen af sine patienter med mad (ved hjælp af eget køkkenpersonale), er ikke pålagt moms med hensyn til de dermed forbundne personaleudgifter. Et lille hospital, som ikke kan beskæftige et sådant personale fuldt ud, har kun to muligheder.

77. Det kan overdrage opgaven med madforsyningen til en tredjepart. I så fald vil der imidlertid blive pålagt moms, både på de materielle omkostninger og på tredjepartens personaleomkostninger til dennes køkkenpersonale. Denne momsbyrde er definitiv på hospitalets niveau (på grund af de afgiftsfrie udgående ydelser er der ingen ret til fradrag af indgående moms – jf. momsdirektivets artikel 168 og 169). Hospitalet er således tvunget til at acceptere højere omkostninger end konkurrenten for at kunne tilbyde de samme ydelser. Dette er en konkurrenceulempe, som primært er en konsekvens af virksomhedens størrelse.

78. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), giver dog mulighed for at undgå denne konkurrenceulempe. Det nævnte hospital kan nemlig danne en gruppe sammen med et andet hospital. Denne gruppe ansætter personalet, hvis kapacitet herefter udnyttes tilstrækkeligt af de to medlemmer, og som sikrer madforsyningen til begge hospitaler. Omkostningerne hertil fordeles på de to hospitaler. Eftersom gruppens ydelse til sine medlemmer er fritaget for afgift, er personaleomkostningerne nu ikke længere pålagt moms (for så vidt angår de materielle omkostninger forbliver den indgående momsbyrde den samme). De to mindre hospitalers konkurrenceulempe i forhold til den (større) konkurrent vil dermed være fjernet.

79. Såfremt det er formålet at fjerne en konkurrenceulempe med denne afgiftsfritagelse, kan indrømmelsen af afgiftsfritagelsen dog normalt ikke samtidig også føre til konkurrenceforvridning henholdsvis fremkalde en risiko for konkurrenceforvridning. Konkurrenceklausulen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), forekommer derfor noget ejendommelig i så henseende og giver reelt ikke megen mening (20).

## **2. *Nødvendigheden af en restriktiv fortolkning af kriteriet konkurrenceforvridning***

80. Af denne grund forekommer det mig nødvendigt med en restriktiv fortolkning for at undgå, at bestemmelsen om afgiftsfrihed i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), mister sin betydning.

81. Man kommer til samme konklusion, hvis man fortolker fraværet af konkurrenceforvridning som undtagelse fra den afgiftsfritagelse, der principielt er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), eftersom en afvigelse eller undtagelse fra en generel regel efter Domstolens opfattelse skal fortolkes strengt (21).

82. Hvis man imidlertid anser fraværet af konkurrenceforvridning for en undtagelse fra afgiftsfritagelsen og dernæst anser denne for en undtagelse fra den principielle afgiftspligt (22), kan man også antage en undtagelse fra undtagelsen. En sådan undtagelse fra undtagelsen kan enten skulle undergives en særligt streng fortolkning (som undtagelse, der skal fortolkes strengt, fra en undtagelse) eller en særligt vid fortolkning (som en undtagelse fra en undtagelse fra en

undtagelse, der skal fortolkes strengt).

83. Uanset dette skulle denne »undtagelse fra undtagelsen« dog også fortolkes strengt i den foreliggende sag. Efter Domstolens praksis skal fortolkningen nemlig være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde kravene om afgiftsneutralitet. Navnlig må de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 132, ikke fortolkes således, at de fratages deres virkning (23).

84. Sidstnævnte ville imidlertid være tilfældet, såfremt det rundhåndet blev lagt til grund, at der forelå konkurrenceforvridning. Reelt er dette sammenfaldende med den teleologiske, restriktive fortolkning af kriteriet om fravær af »konkurrenceforvridning« ovenfor (punkt 80).

85. Et holdepunkt for en sådan restriktiv fortolkning findes allerede i Domstolens retspraksis, hvorefter konstatering af konkurrenceforvridning kræver, at der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrenceforvridning (24). Konkurrenceforvridningen vedrører i denne forbindelse fritagelsen af gruppens ydelser (25). Denne fritagelse forhindrer, at andre udbydere kan levere disse ydelser til samme pris til gruppens medlemmer [svar på det andet spørgsmål, litra a), hvorved det er overflødigt at besvare det andet spørgsmål, litra b)].

86. Henset til den fornødne restriktive fortolkning af kriteriet om fravær af konkurrenceforvridning kan opfyldelsen af dette ikke alene begrundes med, at der findes et kommercielt marked. Dette ville føre tanken bag momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ad absurdum. I henhold hertil skal der være mulighed for, at konkurrenceulempen i forhold til større konkurrenter (herom punkt 75 ovenfor) netop kan undgås gennem et samarbejde med andre virksomheder [svar på det andet spørgsmål, litra g)].

87. Såfremt gruppen kunne være etableret i et tredjeland, skulle konkurrenceforvridningen som følge af dennes ydelser på nationalt plan følgelig også undersøges i forhold til andre tjenesteydere fra det tredjeland, hvor gruppen er hjemmehørende. Eksterne agenter i og uden for Det Forenede Kongerige ville have en konkurrenceulempe og kunne ikke levere de identiske ydelser til de internationale colleges i Det Forenede Kongerige, eftersom deres ydelser er fordyret med den moms, der pålægges i Det Forenede Kongerige [svar på det andet spørgsmål, litra d)].

88. Med henblik på at fastslå, om der er tale om konkurrenceforvridning, skal det i denne forbindelse undersøges, om grupperne, også uden afgiftsfritagelsen, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder (26). Såfremt gruppens ydelser er tilpasset medlemmernes behov på en sådan måde, at gruppen også kan være sikker på, at medlemmerne aftager disse ydelser, er der som udgangspunkt tale om et samarbejde (herom punkt 75 ff. ovenfor), som i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal være fritaget [svar på det andet spørgsmål, litra c)].

89. Medlemmerne af en gruppe slutter sig nemlig som regel kun sammen, hvis de er sikre på, at medlemmerne også vil aftage gruppens ydelser (»aftagelsesgaranti«). Derfor kan det principielt lægges til grund, at dannelsen af en gruppe ikke fører til konkurrenceforvridning som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

90. Henset til formålet med fritagelsen (at forhindre en konkurrenceulempe) kan kriteriet om konkurrenceforvridning efter min opfattelse alene have til formål at undgå misbrug (jf. momsdirektivets artikel 131). Reelt skal det nemlig dermed blot sikres, at afgiftsfritagelsen ikke anvendes formålsstridigt. Hvornår dette er tilfældet, kan kun fastslås på grundlag af indicier.

91. I lyset af formålet med kriteriet, som primært tjener til at undgå misbrug, påhviler bevisbyrden for, at der foreligger et misbrug, der skal undgås, henholdsvis indicier, der taler herfor,

afgiftsmyndigheden (27) [svar på det andet spørgsmål, litra e)]. I denne forbindelse findes der ingen bestemmelse i EU-retten, som forpligter afgiftsmyndigheden til at bestille en specifik ekspertvurdering af markeder i tredjelande. Hvordan de nationale afgiftsmyndigheder løfter deres bevisbyrde, er ikke et EU-retligt spørgsmål, men et spørgsmål, der vedrører den nationale skatteprocesret [svar på det andet spørgsmål, litra f)].

### 3. **Indicier for konkurrenceforvridning**

92. Et indicium for en formålsstridig anvendelse af afgiftsfritagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kan f.eks. være, at gruppen i væsentligt omfang yder de samme tjenester mod vederlag til ikke-medlemmer og dermed – idet den udnytter synergieffekter – primært agerer på markedet som konkurrent og i mindre grad som samarbejdende gruppe. Her kan der under visse omstændigheder være en reel risiko for konkurrenceforvridning, henset til de ovenfor nævnte andre udbydere.

93. Det kan ligeledes være et indicium, at gruppen ikke udfører ydelser, som er særligt målrettet dens medlemmers behov, men blot viderefører indkøbte ydelser. Disse kan uden videre også tilbydes og indkøbes af andre. I et sådant tilfælde fortrænges andre udbydere også fra det pågældende marked. Dette kan muligvis til dels antages at være tilfældet i den foreliggende sag, eftersom gruppens ydelser åbenbart i vidt omfang bestod i blot at videreføre de ydelser, der blev indkøbt hos tredjeparter (agenter osv.), til medlemmerne.

94. Et sådant indkøb af ydelser og videregivelse af disse indkøbte ydelser i uændret form er også i strid med fritagelsens karakter som beskrevet ovenfor. Fritagelsen tager ikke sigte på at optimere rent indkøb og videresalg af ydelser, men på at give mindre erhvervsdrivende mulighed for at samarbejde med henblik på at kompensere for en konkurrenceulempe i forhold til større konkurrenter, som selv leverer disse ydelser (jf. punkt 75 ff. ovenfor).

95. Når der udelukkende er tale om indkøb af ydelser og videregivelse af disse i uændret form, præsterer gruppen imidlertid ikke nogen egen ydelse. I så fald foreligger der ingen konkurrenceulempe i forhold til konkurrenter, der selv indkøber ydelserne, eftersom disse er pålagt den samme moms. Det ville forholde sig anderledes, såfremt gruppen skaber en selvstændig merværdi. Det ville f.eks. være tilfældet, hvis agenterne var ansat af gruppen selv, således at gruppen selv leverer formidlingsydelserne. I så fald ville der også foreligge det element af samarbejde, som ligger til grund for fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

96. Et yderligere indicium kan være, hvis det alene er optimeringen af momsbelastningen i tidligere led, der er det centrale element, og ikke det gensidige samarbejde for at undgå en konkurrenceulempe. Der kan antages at være tale om en optimering af momsbelastningen i tidligere led i forbindelse med, at der skabes en konkurrencefordel ved at flytte indkøb af eksterne ydelser til en gruppe i en stat med meget lav eller slet ingen moms. Dette kan så afgjort være tilfældet i denne sag.

97. Det er dog i sidste ende den forelæggende ret, som skal bedømme dette.

### C. **Subsidiært: forhold til koncernbeskatningen i henhold til momsdirektivets artikel 11 (det tredje og det fjerde spørgsmål)**

98. For det tilfælde, at Domstolen konkluderer, at også en gruppe i et tredjeland er omfattet af fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), og for det tilfælde, at den forelæggende ret på trods af de foreliggende indicier finder, at der ikke foreligger konkurrenceforvridning, skal det tredje og det fjerde spørgsmål også besvares.

99. Disse to spørgsmål vedrører forholdet mellem momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), og den mulighed for en koncernbeskatning, som er fastsat i momsdirektivets artikel 11. Det Forenede Kongerige har gjort brug af denne mulighed. Konkret drejer det sig om, hvorvidt og på hvilke betingelser medlemmer af en momsgruppe samtidig kan være medlemmer af en omkostningsdelingsgruppe.

100. Kommissionen og Det Forenede Kongerige er i så henseende enige om, at kun omkostningsdelingsgruppens ydelser til dens selvstændige medlemmer er fritaget for afgift. Når der er tale om en momsgruppe, forhindrer det, at der kan leveres til omkostningsdelingsgruppens medlemmer, eftersom disse i medfør af bestemmelserne om momsgruppen mister deres selvstændighed. For så vidt som alle internationale colleges – som KPS har stiftet – indgår i en momsgruppe, findes der ikke længere medlemmer i omkostningsdelingsgruppen, men kun et enkelt medlem.

101. Dette er en meget formel betragtning, som jeg ikke anser for korrekt, hvilket jeg allerede har redegjort for ovenfor (punkt 34 ff. ovenfor). Derudover taler momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), om en gruppe »af personer«. Civilretligt selvstændige personer forbliver imidlertid personer, selv om de er omfattet af anvendelsesområdet for en momsgruppe. Endvidere anvender direktivet begrebet »selvstændige grupper« og ikke begrebet »grupper af selvstændige personer«, som KIC også med rette har bemærket i det skriftlige indlæg.

102. Selvstændigheden skal således kun gælde for gruppen og ikke for medlemmerne af gruppen. I den foreliggende sag er det ubestridt, at fiktionen om gruppens manglende selvstændighed (for KPS) ikke kan finde anvendelse via en koncernbeskatning. Momsdirektivets artikel 11 udelukker jo udtrykkeligt en grænseoverskridende virkning.

103. I overensstemmelse med det af KIC anførte og i modsætning til, hvad Kommissionen har anført under retsmødet, skal begrebet »person« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), heller ikke forstås som en »afgiftspligtig person«, og da slet ikke som en afgiftspligtig person i den fiktivt udvidede forstand i henhold til momsdirektivets artikel 11. Dette fremgår allerede tydeligt af ordlyden i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). I denne bestemmelse er der nemlig også tale om personer, som udøver en virksomhed, for hvilken de ikke er »afgiftspligtige«. Ikke-afgiftspligtige kan således også komme i betragtning som medlemmer af en omkostningsdelingsgruppe.

104. I så henseende forhindrer skabelsen af en momsgruppe med fiktionen om én enkelt afgiftspligtig på grundlag af anvendelsen af momsdirektivets artikel 11 (flere personer kan betragtes »som én enkelt afgiftspligtig person«) ikke i sig selv, at der foreligger en gruppe af personer. Den udelukker heller ikke, at gruppen leverer ydelser til sine medlemmer.

105. Dette bliver tydeligt, hvis det ovennævnte eksempel (punkt 76 ff.) ændres lidt. Et andet lille hospital (C) slutter sig sammen med hospitalerne A og B til en gruppe (Z) inden for en medlemsstat, og denne gruppe påtager sig forsyningen af patienterne med mad. Senere opkøbes A dog af X og indgår nu i en momsgruppe, hvis overhoved (i Det Forenede Kongerige det repræsentative medlem) er X. Z leverer fortsat ydelser til A, B og C, hvis selskabsretlige selvstændighed ikke berøres af momsdirektivets artikel 11.



106. Det forekommer tvivlsomt, at afgiftsfritagelsen af ydelser fra Z til A faktisk skal afhænge af, at disse ydelser ud fra en momsretlig betragtning nu antages at være ydelser til X, og X ud fra en formel betragtning ikke indgår i gruppen. Hensigten og formålet med koncernbeskatningen er – som anført ovenfor (punkt 38 og 39) – en administrativ forenkling og ikke at gøre en gruppes afgiftsfritagelse afhængig af gruppemedlemmernes senere selskabsretlige struktur og af, hvorvidt der findes en koncernbeskatningsordning.

107. Behovet for et momsneutralt samarbejde mellem A, B og C bortfalder heller ikke, fordi A nu er blevet en del af X' momsgruppe. A's, B's og C's konkurrenceulempe i forhold til en stor konkurrent ændrer sig nemlig ikke som følge heraf.

108. I modsætning til Kommissionens og Det Forenede Kongeriges opfattelse udelukker de to »ordninger« (koncernbeskatning og afgiftsfritagelsen for en omkostningsdelingsgruppes ydelser) derfor ikke principielt hinanden. De skal blot afstemmes indbyrdes.

109. Artikel 11 er kun *lex specialis* til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i det omfang gruppens medlemmer består af personer, som alle indgår i en og samme momsgruppe. Koncernbeskatningen i henhold til momsdirektivets artikel 11 er den mest vidtgående bestemmelse, eftersom der i henhold til denne ikke lægges moms på nogen former for ydelser inden for koncernen. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), fritages derimod kun gruppens ydelser til dens medlemmer (og ikke omvendt eller mellem medlemmerne). Den fortrænger derfor anvendelsen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

110. Den omstændighed, at nogle af omkostningsdelingsgruppens medlemmer også indgår i en momsgruppe i Det Forenede Kongerige, er således ikke til hinder for en anvendelse af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

## **VI. Forslag til afgørelse**

111. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra First-Tier Tribunal (ret i første instans, Det Forenede Kongerige) således:

»1) Fritagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omfatter ikke en gruppe, der er etableret i et tredjeland.

2) Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at afgiftsfritagelsen for en gruppes levering af ydelser til dens medlemmer mod nøjagtig godtgørelse af andelen af omkostningerne principielt ikke fører til konkurrenceforvridning, medmindre den anvendes i strid med formålet.

Indicier for en formålsstridig anvendelse kan f.eks. være, at

1) gruppen i væsentligt omfang yder de samme tjenester mod vederlag til ikke-medlemmer og dermed primært agerer på markedet som konkurrent og i mindre grad som samarbejdende gruppe

2) gruppen ikke udfører ydelser, som er særligt målrettet dens medlemmers behov, men blot viderefører indkøbte ydelser, eller

3) det alene er optimeringen af momsbelastningen i tidligere led, der er det centrale element, og ikke det gensidige samarbejde for at undgå en konkurrenceulempe.

Bevisbyrden med hensyn til at godtgøre disse indicier påhviler afgiftsmyndigheden. I henhold til EU-retten er afgiftsmyndigheden dog ikke forpligtet til at bestille en specifik ekspertvurdering eller

lignende. I sidste ende skal den forelæggende ret imidlertid bedømme disse indicier.

3) Den omstændighed, at nogle af gruppens medlemmer også indgår i en momsgruppe, er ikke til hinder for en anvendelse af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Den mere vidtgående koncernbeskatning i henhold til momsdirektivets artikel 11 har dog forrang. Derfor finder afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke anvendelse, hvis alle medlemmer af gruppen indgår i en og samme momsgruppe.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Dom af 20.11.2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), af 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), af 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721), og af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333).

3 – EUT 2006, L 347, s. 1.

4 – Jf. om denne retsvirkning eksempelvis dom af 14.2.2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, præmis 45).

5 – Jf. begrundelsen vedrørende artikel 4, stk. 4, på s. 4 i Kommissionens forslag af 20.6.1973, KOM(73) 950 endelig udg.

6 – Dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 40), af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 37), og af 9.4.2013, Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 47 og 48).

7 – Jf. mine forslag til afgørelse Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 36 ff.) og DNB Bank (C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 45 ff.).

8 – Dom af 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), og af 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

10 – Ifølge tredje betragtning skete der med momsdirektivets vedtagelse kun en omarbejdning af direktivets struktur og affattelse, uden at dette dog principielt medførte nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. De indholdsmæssige ændringer, der dog er foretaget, er udtømmende anført i bestemmelserne vedrørende direktivets gennemførelse og ikrafttræden. Der er intet anført om dette for så vidt angår momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

11 – En sammenlignelig afgiftoptimeringsmodel fremkommer, når medlemsstaten med den laveste momssats inden for Unionen vælges som hjemsted for gruppen.

12 – Vedr. denne begrundelse jf. bl.a. dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 45 og 46), af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 48), af 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 47), og af 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 60).

13 – Afvisende T. Ehrke-Rabel, *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, vol. 1, no. 1, July 2012, s. 61 (70

ff.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, s. 114 120; jf. udførligt også H. Stadie i Rau/Dürnwächter, *UStG*, § 2 Anm. 812 ff. (udgave: 174. oplag – oktober 2017).

Anden opfattelse derimod: A. van Doesum, H. van Kesteren, G.-J. van Norden, *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups* (2007) 16 EC Tax Review, Issue 1, s. 34 (41).

14 – Jf. punkt 56 ff. i det skriftlige indlæg.

15 – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 49 ff.).

16 – Dette viser sig, såfremt gruppen i et land kan fradrage momsen, fordi afgiftsfritagelsen nægtes, da det lægges til grund, at den vil skabe konkurrenceforvridning. Samtidig lægges det i ydelsesmodtagerens medlemsstat på grund af forskydningen af afgiftsgælden til gruppens medlem til grund, at der foreligger afgiftsfrihed, da man her ikke ser nogen konkurrenceforvridning.

17 – Jf. i denne retning dom af 20.11.2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 36), af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 56), og af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37). Jf. også generaladvokat Mischos forslag til afgørelse Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 118).

18 – Mine forslag til afgørelse Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 20 ff.) og DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 51).

19 – Jf. indlæggets punkt 11.

20 – I denne retning allerede generaladvokat Mischos forslag til afgørelse Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 125 ff.) – »må det konstateres, at det [markedet] er ganske specielt«. Jf. også mit forslag til afgørelse Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 67).

21 – Jf. bl.a. dom af 28.9.2006, Kommissionen mod Østrig (C-128/05, EU:C:2006:612, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

Jf. i forbindelse med momsdirektivets afgiftsfritagelser også: dom af 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, præmis 30), af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 49), og af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

22 – Således udtrykkeligt om fritagelsesbestemmelserne i momsdirektivets artikel 132 dom af 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, præmis 30).

23 – Dom af 20.11.2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 30), af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 50), af 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 25), af 21.3.2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23), af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 30), af 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 16), og af 20.6.2002, Kommissionen mod Tyskland (C-287/00, EU:C:2002:388, præmis 47).

24 – Jf. dom af 20.11.2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 48), og af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 64).

25 – Dom af 20.11.2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 47).

26 – Jf. dom af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 59), og generaladvokat Mischos forslag til afgørelse Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 131 ff.).

27 – Om bevisbyrden for misbrug inden for momsretten, jf. eksempelvis dom af 10.7.2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 35 og 38).