

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L. MEDINA

fremsat den 13. januar 2022(1)

Sag C-141/20

Finanzamt Kiel

mod

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – moms – momsgrupper – udpegelse af et medlem af en momsgruppe som den afgiftspligtige person – selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed – Larentia + Minerva-dommen (sag C-108/14 og sag C-109/14)«

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 4, artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF (2). Den udspringer af en sag mellem Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (herefter »NGD«) og Finanzamt Kiel (skattekontoret i Kiel, Tyskland, herefter »Finanzamt«) vedrørende udpegelsen af en merværdiafgiftsgruppe (momsgruppe) som en afgiftspligtig person.
2. Momsgrupper er i henhold til sjette direktiv en retlig fiktion i momsmæssig henseende og giver mulighed for, at disse grupper kan behandles på samme måde som én enkelt afgiftspligtig person, der er momsregistreret. De har til formål at forenkle overholdelsen af momsregler (dvs. i væsentlig grad lette momsangivelsen for grupper af selskaber, der følgelig kan indgive en konsolideret momsangivelse, som omfatter samtlige medlemmer af gruppens aktiviteter) og at bekæmpe misbrug af afgiftsreglerne. Der skal endvidere ikke afregnes moms for varer og tjenesteydelser, der leveres mellem gruppens medlemmer.
3. Den tyske ordning for momsgrupper er imidlertid i retslitteraturen blevet beskrevet som ét af brødrene Grimms eventyr: »[Denne ordning] minder [én om] det forgiftede æble, som den onde dronning giver til den søde Snehvide. Selv om den er udformet som en lempelsesforanstaltning, er momsgruppering blevet et centralt punkt i forbindelse med afgiftskontrollen for de tyske skattemyndigheder [...] som har ført til talrige retssager [...], der har resulteret [i] en bureaukratisk jungle for afgiftspligtige personer, der ofte har svært ved at finde ud af, om deres formodede

momsgruppe kan holde stand under en afgiftskontrol« (3).

4. Det foreliggende forslag til afgørelse bør sammenholdes med et andet forslag til afgørelse, som jeg fremsætter i en parallel sag, sag C-269/20, Finanzamt T, navnlig da det første præjudicielle spørgsmål fra den 14. afdeling af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) i den foreliggende sag svarer til det første præjudicielle spørgsmål, der er rejst af den femte afdeling af den nævnte domstol i sag C-269/20.

I. Retsforskrifter

A. EU-retlige forskrifter

5. Sjetten direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF (4). Ratione temporis finder sjetten direktiv dog fortsat anvendelse i hovedsagen.

6. Sjetten direktivs artikel 4, der bærer overskriften »Afgiftspligtige personer«, bestemte følgende:

»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.

[...]«

7. Sjetten direktivs artikel 21, der bærer overskriften »Betalingspligtige over for statskassen«, bestemte navnlig:

»1. Merværdiafgiften påhviler inden for Fællesskabet:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra de i litra b) og c) omhandlede tilfælde.

[...]

3. I de i stk. 1 og 2 omhandlede tilfælde har medlemsstaterne mulighed for at lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for afgiftens erlæggelse.

[...]«

B. Nationale retsforskrifter

8. § 2 i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«), der bærer overskriften »Erhvervsdrivende, virksomheder«, bestemmer følgende:

»1) Erhvervsdrivende er enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige aktivitet. Enhver varig virksomhed, som sigter mod opnåelse af indtægter, er erhvervsmæssig, selv om den ikke drives med overskud for øje, eller en sammenslutning af personer kun udøver virksomhed over for sine medlemmer.

2) 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 det beherskende selskab (afgiftsgruppe »Organschaft«). Det beherskende selskabs virkning begrænser sig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i [Tyskland]. Disse underafdelinger skal behandles som én enkelt virksomhed. Såfremt det beherskende selskabs bestyrelse befinder sig i udlandet, anses den økonomisk set vigtigste underafdeling af virksomheden, som er beliggende i [Tyskland], for den erhvervsdrivende.

[...]«

II. De faktiske omstændigheder, forhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

9. Parterne er uenige om, hvorvidt A som det beherskende selskab (Organträgerin) og NGD (sagsøgeren i hovedsagen) som det beherskede selskab (Organgesellschaft) i 2005 (det omtvistede år) udgjorde en afgiftsmæssig enhed.

10. NGD er et Gesellschaft mit beschränkter Haftung (selskab med begrænset ansvar), der er underlagt tysk ret, der blev stiftet ved notardokument af 29. august 2005. Dets ejere er A (51%) og C e.V. (49%). A er et offentligretligt organ. C e.V. er en registreret forening. Enedirektør for NGD var i det omtvistede år E, der ligeledes var enedirektør for A og administrerende direktør for C e.V.

11. Forud for NGD's stiftelse blev to versioner af dets vedtægter forelagt Finanzamt med henblik på en stillingtagen til, om A og C e.V. udgjorde en afgiftsmæssig enhed. Finanzamt meddelte NGD, at kun den anden version af disse vedtægter opfyldte de gældende betingelser for så vidt angår finansiell indlemmelse. NGD blev imidlertid stiftet på grundlag af den første version af vedtægterne. Det var først i 2010, at den anden version af vedtægterne var genstand for notarbehandling og blev indført i selskabsregistret.

12. I forbindelse med en ekstern afgifts kontrol hos NGD konkluderede den pågældende revisor, at NGD og A ikke udgjorde en afgiftsmæssig enhed i det omtvistede år, eftersom der ikke havde været tale om en finansiell indlemmelse af NGD i A's virksomhed. Selv om A ganske vist ejede en aktiemajoritet på 51% af kapitalen i NGD, rådede selskabet på grund af bestemmelserne i vedtægterne ikke over flertallet af stemmerne og var dermed ikke i stand til at gennemtrumfe beslutninger i NGD.

13. Den 30. december 2013 indgav NGD selskabets momsangivelse for 2005. I denne angivelse forbeholdt selskabet sig retten til at afvente udfaldet af enhver efterfølgende kontrol med hensyn til, om den udgjorde én enkelt enhed i momsmæssig henseende med A.

14. Ved afgørelse af 30. maj 2014 tilsluttede Finanzamt sig den eksterne revisors opfattelse og ophævede følgelig forbeholdet vedrørende den efterfølgende kontrol.

15. Finanzamt fastslog den 3. februar 2017, at den indsigelse, der blev indgivet af NGD for så

vidt angår denne afgørelse, var ugrundet, idet NGD og A som følge af manglende finansiell indlemmelse ikke udgjorde en afgiftsmæssig enhed.

16. Imidlertid blev det søgsmål, der blev indledt af NGD til prøvelse af denne afgørelse, stadfæstet af Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Schleswig-Holstein, Tyskland) ved dom af 6. februar 2018, hvorved dette selskabs skyldige moms blev fastsat til 0 EUR. Ifølge den nævnte ret var betingelsen vedrørende finansiell indlemmelse med det beherskende selskab A også opfyldt ved den første version af NGD's vedtægter, der var gældende i det omtvistede skatteår. Finanzamt havde følgelig med urette fastslået, at selskaberne ikke udgjorde en afgiftsmæssig enhed. Denne ret henviste i denne forbindelse til præmis 44 og 45 i dom af 16. juli 2015, Larentia + Minerva mod Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, herefter »Larentia + Minerva-dommen«). Retten fastslog følgelig, at Finanzamts krav om, at det beherskende selskab ikke alene skal eje aktiemajoriteten, men ligeledes besidde et flertal af stemmerettighederne i NGD, gik videre end nødvendigt med henblik på at opfylde de tilsigtede formål om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse.

17. Finanzamt iværksatte revisionsanke til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, dvs. den forelæggende ret).

18. Den 14. afdeling af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fastslog, at såfremt tvisten i hovedsagen alene skulle bedømmes i lyset af gældende national ret, skulle der som udgangspunkt gives medhold i appellen. Dette skyldes, at typificeringen af en momsgruppe er afhængig af betingelserne vedrørende finansiell indlemmelse, der kræver, at det beherskende selskab har et flertal af stemmerettighederne. Der var ikke sket ændringer i lovgivningen efter Larentia + Minerva-dommen. Kravet vedrørende ansvarsforholdet og over- underordningsforholdet mellem det beherskende selskab og det beherskede selskab er fortsat gældende i henhold til tysk ret, uanset den præcisering, der i denne forbindelse blev foretaget af Domstolen i den nævnte dom.

19. Den forelæggende ret har i lyset af disse spørgsmål rejst spørgsmålet om, hvorvidt den tyske ordning for en afgiftsmæssig enhed (»Organschaft«) for det første er forenelig med EU-retten, og navnlig hvorvidt betingelserne for finansiell indlemmelse som omhandlet i UStG's § 2, stk. 2, første punktum, fortsat som sådan kan opretholdes (5). Den ønsker for det andet oplyst, hvorvidt den tyske ordning for en afgiftsmæssig enhed kan begrundes ved at sammenholde artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv med direktivets artikel 4, stk. 4, første afsnit (6).

20. 14. afdeling af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har følgelig besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål med henblik på en præjudiciel afgørelse:

»1) Skal artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, i [sjette direktiv] fortolkes således, at de tillader en medlemsstat at udpege et medlem af en momsgruppe (»Organträger«, det beherskende selskab) som den afgiftspligtige person i stedet for momsgruppen (»Organkreis«, koncernen)?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Kan artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, i [sjette direktiv] da påberåbes i denne henseende?

3) Skal der i forbindelse med den efterprøvelse af, om kravet i Umsatzsteuergesetz' § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, om finansiell indlemmelse udgør en lovlig foranstaltning, der er nødvendig og passende for at opfylde de tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og

bekæmpe momssvig og momsunddragelse, som skal finde sted i henhold til [præmis 44 og 45 i Larentia + Minerva-dommen], anvendes en streng eller en lempelig målestok?

4) Skal artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, i [sjette direktiv] fortolkes således, at de tillader en medlemsstat ved typificering at anse en person for ikke at være selvstændig som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i [dette direktiv], såfremt den pågældende finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i en anden virksomheds (det beherskende selskabs) virksomhed, således at den beherskende virksomhed kan gennemtrumfe sin vilje hos den pågældende person og derved kan forhindre, at der træffes beslutninger, der afviger herfra, hos den pågældende?»

III. Bedømmelse

21. I overensstemmelse med Domstolens anmodning vil jeg alene fokusere på det første og det fjerde præjudicielle spørgsmål.

A. Kort fremstilling af parternes argumenter

22. Der er indgivet skriftlige indlæg af NGD, den tyske og den italienske regering samt af Europa-Kommissionen.

1. *Det første præjudicielle spørgsmål*

23. NGD er af den opfattelse, at den forelæggende ret med rette har fremhævet, at bedømmelsen på grundlag af Larentia + Minerva-dommens præmis 45 og 46 med henblik på at fastlægge, hvorvidt betingelserne for finansiell indlemmelse, der er fastsat i tysk ret, er en nødvendig og passende foranstaltning til at opfylde de tilsigtede formål om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og om at bekæmpe momssvig og momsunddragelse, kun er relevant, så længe UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, ikke er i strid med EU-retten (når den udpeger den afgiftspligtige person på en måde, der fraviger EU-retten). Såfremt denne tilgang tiltrædes, skal den revisionsanke, der er iværksat af Finanzamt, allerede i udgangspunktet forkastes, eftersom denne bestemmelse er i strid med EU-retten.

24. Den tyske regering har bestridt, at det første spørgsmål kan antages til realitetsbehandling. Den har gjort gældende, at det ikke er relevant for tvistens udfald i hovedsagen, der nærmere bestemt omhandler, hvorvidt der foreligger en tilstrækkelig finansiell indlemmelse af NGD i det beherskende selskab A.

25. Den har subsidiært indgivet indlæg om både foreneligheden af den nationale ordning for en afgiftsmæssig enhed (»Organschaft«) med EU-retten og om spørgsmålet vedrørende lovligheden af denne ordning, der udpeger et specifikt medlem af momsgruppen som én enkelt afgiftspligtig person, der repræsenterer denne gruppe.

26. For så vidt angår det første spørgsmål i ovennævnte punkt svarer den tyske ordning for en afgiftsmæssig enhed, således som det er beskrevet i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, for det første i enhver henseende til den, der er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med direktivets artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, hvorefter samtlige medlemmer af en momsgruppe skal anses for én enkelt afgiftspligtig person og skal indgive én fælles momsangivelse. Den omstændighed, at det i henhold til national ret ikke er afgiftsgruppen (momsgruppen) selv, men det beherskende selskab, der udfylder disse roller, medfører konsekvenser i forhold til foreneligheden med EU-retten.

27. Den tyske regering har for så vidt angår det andet spørgsmål i punkt 25 i dette forslag til afgørelse for det andet fremhævet, at indførelsen af den afgiftsmæssige enhed er fakultativ for

medlemsstaterne, og at det overlades til deres skøn at fastsætte de nærmere regler for, hvordan en sådan ordning skal fungere.

28. Denne opfattelse støttes ligeledes af forarbejderne til sjette direktiv. Udpegelsen af det beherskende selskab som den eneste afgiftspligtige person er endvidere passende, henset til, at det i sin egenskab af et organ, der er hierarkisk overordnet, er den eneste enhed, der kan sikre den effektive opfyldelse af de afgiftsmæssige forpligtelser for hele gruppen. Der er under alle omstændigheder ingen forskel i den afgiftsmæssige byrde, uanset om momsgruppen eller det beherskende selskab udpeges som den eneste afgiftspligtige person.

29. Den italienske regering har i det væsentlige gjort gældende, at artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i sjette direktiv skal fortolkes således, at bestemmelsen giver medlemsstater mulighed for isoleret set at anse et selskab for den eneste afgiftspligtige person, selv såfremt det er nært knyttet til andre selskaber set fra en finansielt, økonomisk og organisatorisk synsvinkel, såfremt dette er begrundet i betragtninger vedrørende formålet om at forhindre misbrug af momsreglerne, momssvig og momsunddragelse.

30. Kommissionen er i det væsentlige af den opfattelse, at selv om det beherskende selskab i en momsgruppe kan være den afgiftspligtige person og den eneste repræsentant for denne gruppe, er kravet i tysk ret om, at det beherskende selskab skal have et flertal af stemmerettighederne i denne gruppe, i strid med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

2. *Det fjerde præjudicielle spørgsmål*

31. NGD er af den opfattelse, at det fjerde spørgsmål skal besvares benægtende, dvs. således at sjette direktiv ikke gør det muligt for en medlemsstat ved typificering at fastslå, at visse enheder ikke er selvstændige, når de finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i det beherskende selskab i en momsgruppe.

32. Den tyske regering har principalt gjort gældende, at det fjerde præjudicielle spørgsmål heller ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom det ikke gør det muligt at drage konklusioner med hensyn til, hvorvidt kravet om finansiell indlemmelse er opfyldt i en situation, hvor det beherskende selskab som i den foreliggende sag, uanset at det ejer en aktiemajoritet, ikke har et flertal af stemmerettighederne. Spørgsmålet er ifølge den tyske regering således ikke afgørende for en løsning af tvisten i hovedsagen.

33. Denne regering har subsidiært gjort gældende, at såfremt Domstolen måtte slå fast, at dette spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, skal det besvares bekræftende. Dette skyldes, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, gør det muligt for en medlemsstat ved typificering at fastslå, at en enhed ikke er selvstændig som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1, såfremt enheden finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i et andet selskab (det beherskende selskab) på en sådan måde, at sidstnævnte kan gennemtrumfe dets vilje i forhold til førstnævnte og forhindre, at denne enhed handler anderledes. Den tyske regering har i denne forbindelse tilføjet, at medlemsstaterne kan udøve et vist skøn i forbindelse med fastlæggelsen af den grad af selvstændighed, som en enhed nyder i forbindelse med udøvelsen af en økonomisk virksomhed ved gennemførelsen af denne bestemmelse.

34. Den italienske regering har i det væsentlige anført, at det fjerde præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, idet det ikke har nogen forbindelse med de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Såfremt det imidlertid kan antages til realitetsbehandling, bør det besvares således, at artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv ikke skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en enhed, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, kan anses for at være en afgiftspligtig person, selv såfremt den finansielt, økonomisk og organisatorisk nært er

knyttet til en anden enhed, således at der opstår en afhængighedssituation eller finansiel indlemmelse i forhold til denne enhed.

35. Kommissionen har, idet den har foretaget en samlet stillingtagen til samtlige præjudicielle spørgsmål, ikke indgivet særskilte bemærkninger om dette spørgsmål.

B. Bedømmelse

1. Formaliteten

36. Den tyske regering har bestridt, at det første og det fjerde præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling (jf. punkt 24 og 32 i dette forslag til afgørelse), mens den italienske regering har gjort gældende, at det fjerde spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

37. Det er min opfattelse, at disse argumenter er ugrundede. Det er for det første åbenbart nødvendigt, at de præjudicielle spørgsmål besvares med henblik på, at der kan træffes afgørelse i hovedsagen. Den omstændighed, at to afdelinger af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, den 14. afdeling i den foreliggende sag og den femte afdeling i sag C-269/20) har anlagt diametralt forskellige fortolkninger af de relevante bestemmelser i sjette direktiv (7) viser for det andet, at der er et reelt behov for, at Domstolen giver vejledning om disse bestemmelser. Dette afspejler sig ligeledes i den betydelige forskel i national retspraksis fra disse to afdelinger på dette høje kompetenceniveau (navnlig for så vidt angår den måde, hvorpå sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, bør gennemføres i national ret). Dette fremhæves endvidere i den retslitteratur, som Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) henviser til i disse to præjudicielle forelæggelser.

2. Realiteten

38. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med direktivets artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstat ikke udpeger momsgruppen selv (»Organkreis«) som afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, men derimod et medlem af denne gruppe, nærmere bestemt det beherskende selskab i denne gruppe (»Organträger«).

39. Den forelæggende ret ønsker med det fjerde spørgsmål nærmere bestemt oplyst, hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 1, sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 4, første afsnit, skal fortolkes således, at bestemmelsen gør det muligt for en medlemsstat ved typificering at fastslå, at visse enheder ikke er selvstændige, når disse enheder finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i det beherskende selskab i en momsgruppe.

40. Det er hensigtsmæssigt at foretage en samlet behandling af disse spørgsmål, hvorunder jeg vil foretage en bedømmelse af de forhold, der ligger til grund for disse to spørgsmål, i tre trin. Som det første trin behandles de betingelser, der er fastsat i EU-retten, for dannelsen af en momsgruppe. Som det andet trin behandler jeg reglerne vedrørende status for momsgruppen og dens medlemmer, så snart denne gruppe er oprettet og fungerer, herunder gruppens forhold til skattemyndighederne, og hvilket medlem der er pligtig at betale moms for gruppen. Jeg vil konkluderende som det tredje trin foretage en gennemgang af, hvorvidt den tyske regering kan fravige reglerne i EU-retten om momsgrupper med henblik på at opretholde dens ordning for afgiftsmæssig enhed.

a) Indledende bemærkninger

41. I overensstemmelse med de klare konklusioner, som den forelæggende ret har draget i forelæggelsesafgørelsen, er den begrundelse, der anvendes til at begrunde, at der foreligger en momsgruppe i Tyskland, begrebsmæssigt og historisk set samt set ud fra de generelle regler i den tyske lovgivning knyttet til kriteriet om selvstændighed i forbindelse med udøvelsen af en økonomisk aktivitet.

42. Der har i en årrække hersket betydelig tvivl om, hvorvidt de relevante bestemmelser i UStG er i overensstemmelse med sjette direktiv, hvilket er beskrevet både i de tyske domstoles praksis (8) og i retslitteraturen (9). Som mit forslag til afgørelse vil vise, er denne tvivl begrundet.

43. Visse af de af Domstolens domme, der er relevante i den foreliggende sag, vedrører artikel 11 i direktiv 2006/112, idet ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, svarer til denne bestemmelse.

44. Indledningsvis skal det nævnes, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens kontekst og dens målsætninger (10).

b) *Første trin: betingelserne i EU-retten for momsgrupper*

45. Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i sjette direktiv har følgende ordlyd: »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«.

46. I almindelighed giver sjette direktiv medlemsstater ganske begrænset vejledning om, hvordan ordningen for momsgrupper skal gennemføres i national ret. Mange af detaljerne overlades til medlemsstaternes skøn, der løber risikoen for at ødelægge den ensartede anvendelse af momsreglerne i Den Europæiske Union. Direktiv 2006/112 har ikke afhjulpet denne situation. Der er nemlig blevet konstateret store forskelle blandt medlemsstaterne (11).

47. For så vidt angår navnlig den tyske lovgivning (UStG) er kernen i problemet med denne lovgivning den omstændighed, at i henhold til sjette direktiv mister selvstændige selskaber, der er nært knyttet til hinanden i momsmæssig henseende, ikke deres status som afgiftspligtige personer alene som følge af denne tilknytning. Begrebet momsgruppe fører på ingen måde til, at hver afgiftspligtig person i denne gruppe erstattes af et enkelt medlem af gruppen.

1) *De omhandlede bestemmelser kontekst og ordlyd*

48. Domstolen har allerede gjort det klart, at »[d]e ord, der anvendes i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, første afsnit, og i momsdirektivets [artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112] herunder ordet »enhver«, giver begrebet »afgiftspligtig person« *en bred fortolkning*, der er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer« (12).

49. Den omhandlede person skal yderligere handle i eget navn, for egen regning og på eget ansvar og skal bære den økonomiske risiko, der er iboende den virksomhed, som den selvstændigt udøver uanset stedet (13).

50. Sjette direktivs artikel 4, stk. 1, bestemmer desuden, at en »afgiftspligtig person« selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

51. Henset til, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1, samt direktivets artikel 4, stk. 4, første afsnit, definerer anvendelsesområdet for udtrykket »*selvstændigt* [...] udøver [...] økonomisk virksomhed« (14), kræver henvisningen til »begrebet en momsgruppe« i direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, at dette begreb skal fortolkes således, at det konkretiserer begrebet udøvelse af *selvstændig* økonomisk virksomhed.

52. Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, definerer med andre ord udtrykket »selvstændigt« og henviser dernæst i andet afsnit til begrebet en momsgruppe, hvis gennemførelse er blevet tillagt medlemsstaterne i kraft af deres skønsmæssige gennemførelseskompetence.

53. Da begrebet momsgruppe indgår i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, betyder dette, at dette begreb skal fortolkes i overensstemmelse med de generelle principper i dette direktiv som konkretiseringen af begrebet selvstændig. I henhold til dette direktivs artikel 4, stk. 4, kan retligt selvstændige personer ligeledes behandles samlet som en afgiftspligtig person i en situation, hvor afgiftspligten ellers ikke kunne begrundes i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, som følge af, at der ikke foreligger en tilstrækkelig tilknytning mellem disse personer.

54. Det er dernæst vigtigt at sammenholde ordlyden af de relevante bestemmelser i UStG med ordlyden af sjette direktiv.

55. For så vidt angår UStG's § 2, stk. 2, andet afsnit, første punktum, ser denne bestemmelse bort fra den omstændighed, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, ikke opstiller yderligere betingelser for så vidt angår status som afgiftspligtig person for de forskellige medlemmer af momsgruppen. Sidstnævnte bestemmelse kræver ikke, at det medlem, der handler i gruppens navn eller på vegne af denne gruppe, udelukkende kan være et moderselskab, der både ejer en aktiemajoritet og et flertal af stemmerettighederne, eller reelt enhver anden betingelse knyttet til deres retsevne, ejerskab eller rettigheder, der er tilknyttet ejerskabet af en juridisk person.

56. Ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, »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«.

57. Selv om UStG's § 2, stk. 2, andet afsnit, bestemmer, at »[d]er udøves ikke selvstændig erhvervsvirksomhed eller selvstændigt erhverv, [...] 2. hvis en *juridisk person* [i)] ud fra en samlet helhedsvurdering af de faktiske forhold finansielt, økonomisk og organisatorisk er *indlemmet* [ii)] i den *virksomhed, der udøves af det beherskende selskab* [iii)] (»Organschaft«). Det beherskende selskabs virkning begrænser sig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i [Tyskland]. Disse underafdelinger skal behandles som én enkelt virksomhed. [...]« (15).

58. Det fremgår klart, at den tyske ordning, der gennemfører sjette direktiv, er for restriktiv, idet den bestemmer, at momsgruppen (og som følge af denne gennemførelse det beherskende selskab) er den eneste afgiftspligtige person, hvorimod sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er mere generel, idet denne bestemmelse alene gør det muligt i momsmæssig henseende at behandle personer, der er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

59. Ifølge ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, i har »de enkelte medlemsstater mulighed for at *betragte personer [i]*», som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er *nært knyttet til hinanden [ii]*», som *én enkelt afgiftspligtig person [iii]*» (16).

60. Bedømmelsen af ordlyden viser forskellene mellem: »en juridisk person« i forhold til en person [i] (17), indlemmelse af et behersket selskab i et beherskende selskab i forhold til enheder, »der i retlig forstand er selvstændige«, men som er »*nær knyttet til hinanden*« [ii], og udelukkende »det beherskende selskab« i forhold til momsgruppen som *én enkelt afgiftspligtig person [iii]*.

61. Samtlige tre elementer af sammenligningen ovenfor, dvs. mellem de tyske bestemmelser og den faktiske ordlyd af sjette direktiv, viser, at UStG går videre end det, der er fastlagt i sjette direktiv.

62. Det følger i denne forbindelse af Domstolens praksis, at når medlemsstater benytter den valgfrihed, de har fået tildelt i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, og når de opstiller visse betingelser og nærmere regler for momsgrupper, kan de ikke grundlæggende ændre karakteren af begrebet momsgruppe (18) og formålet med denne bestemmelse (19). Man kan drage en analogi til Domstolens retspraksis (20) således, at medlemsstaternes retsforskrifter ved gennemførelsen af sjette direktiv og ved fastlæggelsen af betingelserne for udøvelsen af de rettigheder, som visse momsgrupper og personer kan udlede af dette direktivs artikel 4, stk. 4, ikke kan føre til, at momsgrupper og personer, som i øvrigt opfylder de i direktivet opstillede krav, fratages disse rettigheder (hvilket faktisk er tilfældet for personerne i denne sag og i sag C-269/20). Som det påpeges i retslitteraturen bør medlemsstater tage højde for omfanget af den tilbageværende lovgivningsmæssige frihed, der tilkommer dem i henhold til dette direktiv, når de gennemfører muligheden for anvendelsen af momsgrupper med henblik på ikke at overskride den (21).

63. Den omstændighed, at UStG og den nationale retspraksis var for restriktiv, er allerede blevet illustreret i en anden situation, der vedrører momsgrupper: Efter at den foreliggende sag er blevet forelagt Domstolen, har den haft lejlighed til at fastslå, at UStG på ulovlig vis forhindrede partnerskaber, der ikke udelukkende var finansielt indlemmet i den virksomhed, der blev udøvet af det beherskende selskab, i at være medlemmer af en momsgruppe. Dette var genstanden for M-GmbH-dommen.

c) ***Andet trin: reglerne vedrørende den status, som momsgruppen og dens medlemmer har, så snart denne gruppe er dannet og har påbegyndt sin virksomhed, herunder gruppens forhold til skattemyndighederne***

64. Det følger af reglerne i sjette direktiv vedrørende status for momsgruppen og dens medlemmer, at afgiftspligtige personer, der tilhører en momsgruppe, ligeledes fortsat anses for afgiftspligtige personer på et individuelt grundlag. Der består momsforpligtelser for hver enkelt person (dvs. uden for rammerne af momsgruppen). Den momsgruppe, der blev oprettet ved sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, har alene til formål at forenkle den momsmæssige behandling. Skattemyndigheden bør i praksis modtage en enkelt momsangivelse, der er en samling af de enkelte angivelser for hver afgiftspligtig person, der tilhører gruppen.

1) *Baggrunden for direktivet*

65. I punkt 2 (der henviser til artikel 2 som affattet i forslaget) i bilag A til Kommissionens forslag (22), der førte til vedtagelsen af andet direktiv (23), har EU-lovgiver fastsat, at den afgiftsmæssige enhed i henhold til dette direktiv ikke skal sidestilles med manglende selvstændighed.

66. Dette punkt har følgende ordlyd: »Begrebet »selvstændig« skal især undtage arbejdstagere, der ved en arbejdskontrakt er forpligtede over for deres arbejdsgiver, herunder personer, som arbejder fra deres eget hjem, fra beskatningen. Det nævnte begreb tillader desuden de enkelte medlemsstater at behandle personer, der i retlig forstand er uafhængige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig i stedet for som flere afgiftspligtige. En medlemsstat, der påtænker at anvende en sådan ordning, skal indlede den i artikel 13 omhandlede konsultation«.

67. Det er korrekt, at formålet i forbindelse med vedtagelsen af andet direktiv på daværende tidspunkt var, i henhold til EU-retten, at legitimere regler i medlemsstaterne som eksempelvis den tyske ordning vedrørende enkelte enheder i momsmæssig henseende for at undgå at skulle indføre begrebet momsgruppe i tysk ret.

68. Ovennævnte forslag fra Kommissionen til andet direktiv præciserede under overskriften »Ad artikel 2« følgende:

»I henhold til de gældende ordninger i visse medlemsstater skal personer, der juridisk set er selvstændige, men organisk er knyttet til hinanden ved økonomiske, finansielle og organisatoriske bånd, anses for én enkelt afgiftspligtig person, således at de transaktioner, der foretages mellem dem, ikke generelt udgør afgiftspligtige transaktioner. Virksomheder, der udgør et »Organschaft«, er i lyset heraf følgelig underlagt de samme afgiftsmæssige betingelser som en indlemmet virksomhed, der udgør én enkelt juridisk person.

Det skal erindres, at såfremt momssystemet anvendes korrekt, skal den afgiftsmæssige ordning, der nævnes ovenfor, ikke medføre konkurrencemæssige fordele i forhold til et afgiftssystem, der behandler medlemmer af et »Organschaft« som særskilte afgiftspligtige personer.

Der synes under disse omstændigheder ikke at være nogen væsentlig ulempe forbundet med, at visse medlemsstater fortsat anser et »Organschaft« for at være én enkelt afgiftspligtig person, mens dette ikke er tilfældet for andre. I sidstnævnte situation skal den omhandlede medlemsstat imidlertid gennemføre forudgående konsultationer med henblik på en fastlæggelse af, at den anbefalede ordning ikke fører til forvridning af konkurrencen mellem medlemsstater (KOM(65) 144 endelig, s. 7 og 8).«

69. Andet direktiv blev erstattet af sjette direktiv, og disse argumenter er fortsat gyldige (ligesom det endvidere stadig er tilfældet i henhold til direktiv 2006/112, der erstattede sjette direktiv).

70. Det fremgår klart af den lovgivningsmæssige baggrund for sjette direktivs artikel 4, at begrebet afgiftsmæssig enhed ikke fører til, at dens medlemmer ophører med at udøve selvstændig økonomisk virksomhed, og at direktivets artikel 4, stk. 1, ikke er til hinder for, at et selskab fortsat anses for at være en afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, uanset at det kontrolleres eller ejes af et andet selskab.

2) *Et praktisk eksempel på en momsgruppe*

71. Et forenklet eksempel på en momsgruppe bestående af blot to medlemmer, der er blevet

fremført af Kommissionen, er i denne sammenhæng illustrativt. Selskab A kontrollerer selskab B: B køber varer fra en afgiftspligtig tredjemand for 100 EUR, hvoraf moms på 20 EUR (til en momssats på 20%) kan fradrages. B sælger varerne tilbage til A til kostprisen. A sælger efterfølgende varerne for 200 EUR til en ikke-afgiftspligtig fysisk person og afregner 40 EUR i moms. Den skyldige moms for de forskellige selskaber, der udgør momsgruppen, fastlægges som følger, såfremt der foretages en enkelt betaling for gruppen:

72. i) B foretog et fradrag på 20 EUR for varer, der erhverves fra tredjemand (minus 20 EUR), ii) B sælger varerne til kostpris til A og modtager 20 EUR (plus 20 EUR), iii) A bogfører købet af de varer, som selskabet har erhvervet fra B og fradrager 20 EUR (minus 20 EUR), A bogfører den opkrævede moms for tilbagesalget af varer til tredjemand ($200 \times 20\% = 40$, hvilket følgelig er plus 40 EUR). Heraf følger, at det samlede skyldige momsbeløb for momsgruppen er 20 EUR.

73. A opfylder medlemmerne af momsgruppens afgiftsmæssige forpligtelser og betaler den moms, som påhviler gruppen. Transaktioner mellem de afgiftspligtige personer, der nævnes under ii) og iii), er fuldstændig neutrale. Såfremt B sælger selskabets varer til A, svarer den moms, der opkræves af B, til den moms, som A kan fradrage. Der tages følgelig ikke hensyn til disse transaktioner i forbindelse med fastlæggelsen af det momsbeløb, der skal betales af momsgruppen. I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 4, stk. 1, udøver selskab A selvstændig økonomisk virksomhed. A modtog i sin egenskab af afgiftspligtig person 40 EUR i moms. Selskabet solgte varerne til endelige forbrugere og kunne fradrage indgående moms på 20 EUR for så vidt angår denne handel. A skal for denne transaktion betale moms på 20 EUR. B er ikke forpligtet til at betale moms for så vidt angår transaktionen om tilbagesalg, eftersom denne transaktion blev foretaget til kostpris.

74. Samtlige medlemmer af en momsgruppe hæfter solidarisk for gruppens skyldige moms, selv såfremt det i praksis alene er det medlem, der er repræsentant for gruppen, der betaler det skyldige (fælles) momsbeløb. For momsgrupper regulerer sjette direktiv ikke fordelingen af afgiftspligten for så vidt angår gruppens skyldige momsbeløb blandt medlemmerne eller fastsætter de nærmere regler for denne afgiftspligt.

75. I overensstemmelse med momsordningen i sjette direktiv er hver afgiftspligtig person ansvarlig for sine egne forpligtelser for så vidt angår moms. Henset til, at medlemmer af en momsgruppe (i henhold til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 4, stk. 4) ikke fortaber deres status som individuelle afgiftspligtige personer, skal der tages stilling til spørgsmålet om fordeling af momsforpligtelserne blandt momsgruppens medlemmer i henhold til national ret om forpligtelser i og uden for kontraktforhold.

76. I modsætning til den ordning for momsgrupper, der er fastsat i sjette direktiv, bestemmer reglerne i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, at momsgruppens medlemmer ikke længere anses for afgiftspligtige personer, selv såfremt de fortsat sælger varer og leverer tjenesteydelser mod vederlag og foretager dette selvstændigt, og såfremt hver enkelt af dem er en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2.

77. Jeg deler i denne forbindelse Kommissionens opfattelse om, at selskab B i henhold til det nationale system i eksemplet ovenfor (overhovedet) ikke skal tages i betragtning som en afgiftspligtig person i momsmæssig henseende. Det skal helt enkelt behandles som et datterselskab af selskab A. B erhverver imidlertid varer som en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 2, stk. 1. A ville være den eneste afgiftspligtige person i momsgruppen. Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, gør det imidlertid ikke muligt, at B som medlem af en momsgruppe ikke længere anses for en afgiftspligtig person, for så vidt som selskabet fortsat udøver selvstændig økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1.

78. Det er følgelig vigtigt at holde sig for øje, at medlemmer af en momsgruppe ikke mister deres status som »afgiftspligtig person«, så længe medlemmerne af momsgruppen ikke ophører med at udøve selvstændig økonomisk virksomhed. Som nævnt ovenfor udelukker sjettes direktiv artikel 4, stk. 1, ikke, at et selskab fortsat er en afgiftspligtig person i en situation, hvor det kontrolleres af et andet selskab, eller såfremt det helt eller delvist ejes af sidstnævnte.

79. I situationer, hvor flere juridisk selvstændige medlemmer af en momsgruppe sammen udgør én enkelt afgiftspligtig person, skal der være én enkelt repræsentant, der påtager sig gruppens momsforpligtelser i forhold til skattemyndighederne. Denne opgave kan udføres af det beherskende selskab (således som det er fastsat i tysk ret). Det er imidlertid min opfattelse (ligesom det er Kommissionens opfattelse), at kravet i forhold til momsgrupper om, at det beherskende selskab skal have et flertal af stemmerettighederne og aktiemajoriteten i det beherskede selskab i momsgruppen, er i strid med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

80. Som nævnt ovenfor kan det beherskende selskab opfylde momsforpligtelserne for de forskellige afgiftspligtige personer i momsgruppen. I overensstemmelse med sjette direktiv gælder der imidlertid ikke et krav om, at kun det medlem, der kontrollerer gruppen, i momsmæssig henseende kan repræsentere gruppen i forhold til skattemyndighederne. I det forenklede eksempel i punkt 71-73 ovenfor er det eksempelvis muligt, at selskab B råder over en større likviditet. Der består følgelig for de øvrige medlemmer af gruppen, der muligvis råder over mindre likviditet, en interesse i, at B betaler den skyldige moms for gruppen. Medlemmerne kan faktisk indgå en aftale om betaling af et vederlag til den repræsentant, der varetager opgaverne i forhold til skattemyndighederne.

3) *De EU-retlige krav vedrørende udpegelse af den afgiftspligtige person i momsgruppen*

81. Kommissionen betegner i sin meddelelse (24) momsgrupper som »fiktiv[e] [enheder]«.

82. Som vi vil se, er det følgelig med rette, at den forelæggende ret anser den omstændighed, at den tyske lovgiver endnu ikke har anerkendt momsgruppen som en selskabsform i henhold til national ret, for irrelevant.

83. Den betragtning, der fremhæves af Kommissionen i ovennævnte meddelelse, hvorefter »en momsgruppe [kan] beskrives som en »fiktiv« enhed skabt til momsformål, hvor den økonomiske substans går forud for juridisk form. En momsgruppe er en særlig form for afgiftspligtig person, der kun eksisterer til momsformål. Den bygger på de faktiske finansielle, økonomiske og organisatoriske bånd mellem virksomheder. Mens hvert medlem af gruppen bevarer sin egen juridiske form, er det kun til momsformål, at momsgruppen har forrang for de juridiske former, der eksisterer i henhold til f.eks. civilretten eller selskabsretten [...]«, illustrerer således korrekt de EU-retlige momsreglers forrang i forhold til nationale civil- eller selskabsretlige regler (dette er ligeledes den forelæggende rets opfattelse, jf. forelæggelsesafgørelsens punkt 58).

84. Som den forelæggende ret selv har anført, fremgår det i første omgang klart af Domstolens praksis, at såfremt en medlemsstat udøver sin kompetence i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal den nationale gennemførelseslovgivning sikre, at der kun er én enkelt afgiftspligtig person, og at der kun udstedes ét enkelt momsnummer for koncernen (25). Selv om det ikke fremgår af denne praksis, at det skal være en specifik person, har Domstolen ikke desto mindre efterfølgende fastslået, at det er momsgruppen selv, såfremt der eksisterer en sådan gruppe, der er momspligtig (26).

85. I henhold til EU-retten er den afgiftspligtige person for denne afgift følgelig momsgruppen selv og ikke kun det beherskende selskab for denne gruppe, navnlig et specifikt medlem af gruppen, således som det er tilfældet i tysk ret. En betydelig del af den tyske retslitteratur har fremhævet, at UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, af denne grund er i strid med sjette direktiv (27).

86. Det er yderligere min opfattelse, at den ovennævnte bestemmelse i UStG åbenbart går videre end en forenkling af reglerne om beskatning af selskaber, der er knyttet sammen, ved at bestemme, at det beherskende selskab udgør den afgiftspligtige person. Denne udformning af UStG vælger for det første at se bort fra den selvstændige juridiske status for de tilknyttede selskaber og for det andet deres potentielle særlige status som offentlige organer (dette viser sig i mit parallelle forslag til afgørelse i sag C-269/20). Ovennævnte bestemmelse i UStG begrænser endvidere friheden for den afgiftsmæssige enhed (momsgruppen) til at udpege sin repræsentant.

4) *Mulig tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet*

87. UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, kan ligeledes være i strid med princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter »de erhvervsdrivende skal kunne vælge den organisationsform, som ud fra en strengt økonomisk synsvinkel passer dem bedst, uden at skulle løbe en risiko for, at deres transaktioner udelukkes fra [de fritagelser], der er fastsat i sjette direktiv [...]« (28).

88. Domstolen har således fastslået, at det i momsmæssig henseende principielt er irrelevant, hvem der udøver denne virksomhed, og i hvilken retlig form denne udøver sin virksomhed (29), medmindre andet er fastsat i sjette direktiv eller i retspraksis.

89. Jeg er i denne forbindelse enig med generaladvokat Mengozzi, der anfører følgende: »[J]eg [har] dog svært ved at se, hvorfor en sontring på grundlag den retlige form, eller hvorvidt virksomhederne er juridiske personer eller ikke, skulle være nødvendig og hensigtsmæssig med henblik på bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse [...] en sådan sontring efter min mening også i strid med princippet om afgiftsneutralitet. [...] At fratage erhvervsdrivende disse fordele på grund af den retlige form, hvori én af disse operatører udøver sin virksomhed, udgør forskelsbehandling af analoge transaktioner, som herved konkurrerer med hinanden, idet der ses bort fra, at det netop er den økonomiske virksomhed og ikke den retlige form, der karakteriserer den afgiftspligtige person. [...] Momsgruppeordningen bør fremme afgiftsneutralitet ved at afspejle den økonomiske virkelighed. Den bør [...] ikke føre til kunstige sontringer i forhold til den retlige form, hvorunder de erhvervsdrivende driver virksomhed« (30). Det er følgelig, på samme måde som betingelserne vedrørende den retlige form og status som juridisk person ovenfor, min opfattelse, at de betingelser, som følger af UStG i den foreliggende sag (udelukkende udpegelse af det medlem af en momsgruppe, der kontrollerer gruppen, der ejer et flertal af stemmerettighederne, og som har en aktiemajoritet i det beherskede selskab i denne gruppe, som repræsentant for momsgruppen og afgiftspligtig person for denne gruppe, hvorved de øvrige medlemmer af gruppen udelukkes herfra), synes at gå videre, end det er nødvendigt og passende med henblik på at opfylde sjette direktivs formål.

d) Tredje trin: Kan den tyske regering påberåbe sig en undtagelse i de EU-retlige regler om momsgrupper som begrundelse for dens ordning?

90. Det gælder som hovedregel i henhold til EU-retten, at den afgiftspligtige person skal være en person som defineret i sjette direktiv, og jeg vil følgelig foretage en bedømmelse af, hvorvidt de tyske bestemmelser, hvorefter den afgiftspligtige person alene kan være det beherskende selskab, tjener til at forebygge skattemisbrug.

91. Som Domstolen fremhævede i Larentia + Minerva-dommen (præmis 40), »fremgår [det] af begrundelsen til det kommissionsforslag (KOM(73) 950 endelig [(31)]), der førte til vedtagelsen af sjette direktiv, at EU-lovgiver ved at vedtage direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ønskede 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«.

92. Domstolen fastslog endvidere, »at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet led, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning forbeholder muligheden for at danne en momsgruppe, som fastsat i denne bestemmelse, alene for enheder, som er juridiske personer, og som er underlagt denne gruppes beherskende selskab i et over- underordningsforhold, medmindre disse to krav udgør nødvendige og passende foranstaltninger til at opfylde de tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse« (Larentia + Minerva-dommens præmis 46) (32).

93. Formålene med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er at forhindre misbrug og bekæmpe momssvig og momsunddragelse og at forenkle administrative procedurer ved at undtage koncerninterne transaktioner fra moms.

94. Formålet med denne bestemmelse er følgelig at definere én enkelt afgiftspligtig person i momsgruppen, der skal udfylde momsangivelsen og betale moms på vegne af denne gruppe, uden imidlertid at fjerne det afgiftsmæssige ansvar for de andre medlemmer af denne gruppe. Denne bestemmelse regulerer imidlertid ikke fordelingen af den solidariske hæftelse mellem de forskellige medlemmer af dette konsortium. Det fremgår imidlertid i denne forbindelse klart af artikel 21, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, at medlemsstater kan fastsætte, at en anden enhed end den afgiftspligtige person hæfter solidarisk for momsbetalingen. Det følger heraf, at medlemmet af momsgruppen, der handler på vegne af denne gruppe, ligeledes hæfter solidarisk for betalingen af denne afgift.

95. Som den forelæggende ret har påpeget, giver sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra a), kun medlemsstaterne ret til at udpege yderligere personer, der hæfter solidarisk for betaling af moms. Den giver dem ikke mulighed for at foretage fravigelser i udpegelsen af en afgiftspligtig person, ud over selve momsgruppen. Det følger således af retspraksis, at medlemsstaterne ikke har ret til at tilføje supplerende betingelser til artikel 11 i direktiv 2006/112 (og som følge heraf til sjette direktivs artikel 4, stk. 4) (33).

96. Den forelæggende ret ønsker dernæst oplyst, hvorvidt den tilgang, som Domstolen fulgte i Larentia + Minerva-dommen, skal fortolkes således, at medlemsstater med henblik på at forhindre misbrug eller bekæmpe momssvig og momsunddragelse kun kan udpege det beherskende selskab i denne gruppe som det medlem af en momsgruppe, der handler på vegne af denne gruppe. Den forelæggende ret har forklaret, at betingelsen om at besidde flertallet af stemmerettighederne havde til formål at lette samarbejdet mellem momsgruppens medlemmer med henblik på at opfylde deres momsforpligtelser.

97. Det er min opfattelse (som deles af Kommissionen), at formålet med betingelsen om at besidde flertallet af stemmerettighederne i det beherskende selskab ikke er at forhindre misbrug eller bekæmpe momssvig og momsunddragelse.

98. Som Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Schleswig-Holstein) for det første har fastslået i denne situation, blev der ikke fremført argumenter i hovedsagen for så vidt angår den angivelige begrundelse i henhold til EU-retten, nemlig at forhindre misbrug og at bekæmpe momssvig og momsunddragelse, og de dokumenter, der blev fremlagt for den nævnte domstol, indeholder ingen holdepunkter for, at de selskaber, der udgør den omhandlede momsgruppe, har udvist en sådan adfærd.

99. Jeg er for det andet enig med den forelæggende ret, når den anfører, at den »ikke kan få øje på, hvordan den omstændighed, at et [specifikt] medlem af momsgruppen anses for at være den afgiftspligtige person i stedet for at momsgruppen [selv], kan anvendes til at forhindre adfærd og praksis, der udgør misbrug eller bekæmpe momssvig og momsunddragelse, henset til, at [...] samtlige medlemmer af denne gruppe [under alle omstændigheder] ville hæfte solidarisk for denne afgift. Der er derfor tvivlsomt, om denne begrundelse gør det muligt at fastsætte undtagelser« (forelæggelsesafgørelsens punkt 56). Den forelæggende ret har endvidere i forelæggelsesafgørelsen fremhævet, »at den afgiftsmæssige enhed i henhold til national ret ikke har til formål at forenkle administrationen, men at undgå unødvendigt administrativt arbejde i erhvervslivet«.

100. Jeg skal endelig fremhæve, at Domstolen allerede har undladt at lægge tilsvarende generelle argumenter til grund som dem, der blev fremført af den tyske regering i M-GmbH-dommen, da den fastslog, at formålet om at forhindre momsunddragelse ikke udgør en begrundelse for den alt for restriktive tyske regulering af momsgrupper.

101. Domstolen har dér nemlig fastslået, at »det med henblik på at konkludere, at der foreligger misbrug, skal fremgå af en række objektive faktorer, at det grundlæggende formål med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsmæssig fordel [...] og således kan risikoen for momssvig eller momsunddragelse i henhold til artikel 11, stk. 2, i [direktiv 2006/112 (som er den bestemmelse, der svarer til sjette direktivs artikel 4, stk. 4)] ikke blot være teoretisk« (34).

102. Det følger af Domstolens praksis, at der er behov for konkrete begrundelser, når det skal godtgøres, at de restriktive betingelser, der pålægges momsgrupper i henhold til den tyske ordning i UStG, faktisk tjener formålet om bekæmpelse af momssvig eller momsunddragelse. Som også anført i M-GmbH-dommen er jeg af den opfattelse, at de argumenter, der er blevet fremført af den tyske regering i denne forbindelse, ikke er overbevisende i denne sag.

IV. Forslag til afgørelse

103. Jeg foreslår Domstolen at besvare det første og det fjerde spørgsmål, der er forelagt Domstolen af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som følger:

»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 det med henblik på momsforpligtelser er muligt at behandle nært tilknyttede personer, der er medlemmer af en momsgruppe, som én enkelt afgiftspligtig person.

Denne bestemmelse skal imidlertid fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter alene det medlem, der kontrollerer gruppen – der ejer et flertal af stemmerettighederne og har en aktiemajoritet i det beherskede selskab i gruppen af afgiftspligtige personer – udpeges som repræsentant for momsgruppen og som den afgiftspligtige person i denne gruppe, og de øvrige medlemmer af gruppen udelukkes herfra.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17.10.2000 (EFT 2000, L 269, s. 44, herefter »sjette direktiv«).

3 – J. Müller-Lee og P. Imhof, »VAT group requirements: a German fairy tale« *International Tax Review*, 2014, s. 48. For så vidt angår momsgrupper i almindelighed jf. S. Pfeiffer, »VAT grouping from a European Perspective« *BFD Doctoral Series*, bind 34, 2015.

4 – Direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

5 – Disse spørgsmål er genstand for de første tre præjudicielle spørgsmål.

6 – Dette spørgsmål blev rejst i forbindelse med det fjerde præjudicielle spørgsmål.

7 – Jf. blandt mange M. Geraats, »Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19«, *Steueranwaltsmagazin*, nr. 3, 2021, s. 87.

8 – Jf. M. Geraats, op.cit. s. 87. Dette afspejler sig ligeledes i de præjudicielle forelæggelser, der ligger til grund for Larentia + Minerva-dommen, og dom af 15.4.2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285, herefter »M-GmbH-dommen«).

9 – Den forelæggende ret har nævnt Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, s. 120 og 126. Jeg kan ligeledes nævne Stadie i Rau/Dürrwächter (red.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2, juli 2011, punkt 915 og 993, Reiss i Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG*, § 2 *UStG*, punkt 98.6 og 98.17, Klenk i Sölch/Ringleb, *UStG*, § 2 *UStG*, punkt 89, Korn i Bunjes, *UStG*, § 2 *UStG*, 2013, punkt 110, Scharpenberg i Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, § 2 *UStG*, punkt 325, Radeisen i Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, punkt 179, Meyer i Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, punkt 64, Korf, *MwStR*, 2016, s. 257, og Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, s. 297, 299 og 302. Jf. ligeledes M. Rust, *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

- 10 – Dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 11 – Jf. B. Gryziak, »VAT groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis«, *International VAT Monitor*, bind 32, 2021, s. 205. Jf. meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF (tidligere sjette direktivs artikel 4, stk. 4) om det fælles [momssystem], KOM(2009) 325 endelig, s. 1.
- 12 – Dom af 12.10.2016, Nigl m.fl. (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis), min fremhævelse.
- 13 – Jf. i denne retning dom af 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 18), og af 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, præmis 23).
- 14 – Min fremhævelse.
- 15 – Min fremhævelse.
- 16 – Min fremhævelse.
- 17 – Jf. Larentia + Minerva-dommen, præmis 45 og 46).
- 18 – Jf. i denne retning dom af 4.10.2001, »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 34), og af 5.7.2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, præmis 34).
- 19 – C. Sterzinger, »Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis«, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, s. 139.
- 20 – Jf. analogt dom af 26.6.2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, præmis 52 ff.).
- 21 – R. Korf, »Organschaft – quo vadis?« *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008, s. 179.
- 22 – Forslag til Rådets andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (forelagt Rådet af Kommissionen) (KOM(1965) 144 endelig udg.).
- 23 – Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT, den danske specialudgave 1967, s. 14).
- 24 – Jf. andet afsnit i punkt 3.2 i Kommissionens meddelelse KOM(2009) 325 endelig.
- 25 – Dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 20).
- 26 – Dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 29, 35 og 37 samt domskonklusionen).
- 27 – Jf. fodnote 8 og 9 i dette forslag til afgørelse.
- 28 – Dom af 3.4.2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes eksempelvis dom af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 20), og af 23.10.2003, Kommissionen mod Tyskland (C-109/02, EU:C:2003:586, præmis

23).

29 – Jf. i denne retning dom af 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 og C-260/10, ECLI:EU:C:2011:719, præmis 46). Jf. ligeledes dom af 17.2.2005, Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 25).

30 – Jf. generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse af 26.3.2015, Larentia + Minerva (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:212, punkt 80-83).

31 – Kommissionens forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om [moms]: Ensartet grundlag (EFT 1973, C 80, s. 1).

32 – Jf. ligeledes M-GmbH-dommens præmis 47.

33 – Jf. i denne retning M-GmbH-dommens præmis 53.

34 – Jf. M-GmbH-dommens præmis 61 og den deri nævnte retspraksis.