

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L. MEDINA

fremsat den 27. januar 2022 (1)

Sag C-269/20

Finanzamt T

mod

S

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

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – momsgrupper – udpegning af et medlem af en momsgruppe som den afgiftspligtige person – interne leveringer inden for momsgruppen – leveringer præsteret af et medlem af en momsgruppe, som er en national offentligretlig stiftelse – leveringer af vederlagsfrie tjenesteydelser – udøvelse af en myndighedsopgave ved siden af økonomisk virksomhed«

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 4, og artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF (2) og er opstået i forbindelse med en sag mellem S, en national offentligretlig stiftelse, og Finanzamt T (skattemyndigheden T, Tyskland, herefter »Finanzamt«). Tvisten vedrører for det første udpegningen af S (qua dennes rolle som beherskende selskab) sammen med det selskab, der leverer sine rengøringsydelser, som én enkelt afgiftspligtig person i henseende til merværdiafgift (moms), og for det andet spørgsmålet om, hvorvidt en levering af vederlagsfrie tjenesteydelser som led i den virksomhed, som S udøver i form af myndighedsopgaver (og som påhviler denne under udøvelsen af offentlig myndighed), kan være momspligtige i henhold til artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), i nævnte direktiv.

2. Dette forslag til afgørelse skal læses sammen med mit parallelle forslag til afgørelse i sag C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, der blev fremsat den 13. januar 2022, navnlig fordi omfanget af det første spørgsmål, som femte afdeling ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har forelagt i den foreliggende sag, svarer til det første spørgsmål, som denne rets ellefte afdeling har forelagt i sag C-141/20.

I. Retsforskrifter

3. Sjette direktiv blev fra den 1. januar 2007 erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF (3). Tidsmæssigt finder sjette direktiv fortsat anvendelse på hovedsagen.

4. Sjette direktivs artikel 2 fastsatte: »Merværdiafgift pålægges: 1. [I]levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

5. Dette direktivs artikel 4 fastsatte:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

6. Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), foreskrev, at følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

»vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål«.

II. De faktiske omstændigheder, som gav anledning til tvisten i hovedsagen, og de præjudicielle spørgsmål

7. S, der er sagsøger i hovedsagen, er en tysk offentligretlig stiftelse og forestår et universitet, som også har en universitetsmedicinsk afdeling. S er en afgiftspligtig person og leverer tjenesteydelser mod vederlag (behandling af patienter). Samtidig udfører S som offentligretlig juridisk person myndighedsopgaver (uddannelse af studerende), for hvilke den ikke anses for at være en afgiftspligtig person.

8. S er det beherskende selskab (»Organträgerin«) i en momsgruppe, både for en universitetsmedicinsk afdeling og for U-GmbH. S er momspligtig for den økonomiske virksomhed, som stiftelsen udfører mod vederlag, men den er fritaget for moms for den virksomhed, som den udøver i forbindelse med sine offentligretlige beføjelser.

9. I henhold til ubestridte beviser fra Finanzamt T er S det beherskende selskab for U-GmbH. U-GmbH udførte rengørings-, hygiejne- og vaskeritjenester samt patienttransport for S. U-GmbH's rengøringsydelser blev udført i S' lokaler, dvs. i hele det bygningskompleks, der benyttes af den universitetsmedicinske afdeling, som ud over sengestuer, gangarealer og operationsstuer også omfatter auditorier og laboratorier. Mens pladsen på hospitalerne er beregnet til behandling af patienter og henhører under S' økonomiske virksomhed, anvendes auditorier, laboratorier osv. til uddannelse af studerende og henhører under virksomhed, der udføres af S som offentlig myndighed.

10. Den del af det samlede areal, der skulle rengøres, og som var afsat til myndighedsformål, udgjorde 7,6%. For alle de rengøringsydelser, der blev udført for S, modtog U-GmbH et samlet vederlag på 76 085,48 EUR for det pågældende år (2005). I momsangivelserne vedrørende universitetets lægelige virksomhed betragtede S alle de ydelser, som U-GmbH præsterede for selskabet, som ikke-afgiftspligtige interne ydelser, der blev leveret inden for rammerne af den fiskale enhed (momsgruppen).

11. Finanzamt T var i en berigtiget afgiftsansættelse for 2005 (som følge af en ekstern revision) af den opfattelse, at S' virksomhed udgjorde én enkelt virksomhed, for hvilken der skulle indsendes en fælles momsangivelse, og at der således kun skulle udstedes én afgiftsansættelse. Finanzamt T var i denne henseende af den opfattelse, at de rengøringsydelser, som U-GmbH præsterede for S i forbindelse med dennes virksomhed som offentlig myndighed, blev leveret inden for rammerne af en fiskal enhed (momsgruppe). Rengøringsydelserne tjente en aktivitet, der var »virksomheden uvedkommende«, og gav således i S' tilfælde anledning til en naturalydelse som omhandlet i § 3, stk. 9a, nr. 2, i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, herefter »UStG«) [som gennemfører sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b)]. Da det samlede vederlag for de rengøringsydelser, som U-GmbH præsterede for S i det omtvistede år, udgjorde 76 065,48 EUR, var Finanzamt T, under hensyntagen til, at den del af arealet, der var afsat til virksomhed, som udførtes af S som offentlig myndighed, udgjorde 7,6% af det samlede rengjorte areal, af den opfattelse, at 5 782,50 EUR svarede til rengøring af de arealer, der blev anvendt til myndighedsformål. Finanzamt T har efter fradrag af en fortjenstmargen, som det har anslået til 525,66 EUR, fastslået afgiftsgrundlaget for naturalydelsen til 5 257 EUR og således forhøjet omsætningsafgiften med 841,12 EUR.

12. S' indsigelse mod denne vurdering blev afslået af samme Finanzamt. I sagen i første instans ved Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen) tog denne ret imidlertid S' søgsmål til følge. Denne ret var af den opfattelse, at det var ubestrideligt, at S som det beherskende selskab og U-GmbH som det beherskede selskab udgjorde en fiskal enhed (momsgruppe). Denne momsgruppe omfattede også S' virksomhed, der

udføres som offentlig myndighed. Betingelserne for, at der forelå en naturalydelse som omhandlet i UStG's § 3, stk. 9a, nr. 2, var ikke opfyldt.

13. Forelæggelsesafgørelsen er fremsat i forbindelse med en appel vedrørende retsspørgsmål (revisionsappel), som Finanzamt T har indledt i hovedsagen ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager).

14. I forbindelse med denne appel har Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) femte afdeling besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

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

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

b) dels samtidig udøver en aktivitet, som påhviler [den pågældende] som offentlig myndighed, og for hvilke [denne] i henhold til artikel 4, stk. 5, i Rådets sjette direktiv [...] ikke anses [for] afgiftspligtig person,

i henhold til artikel 6, stk. 2, [første punktum,] litra b), i [Rådets sjette direktiv] ikke skal pålægges afgift for levering af en vederlagsfri tjenesteydelse fra den pågældende afgiftspligtige persons økonomiske aktivitetsområde til området for dennes myndighedsopgaver [...]?»

III. Bedømmelse

A. Kort sammenfatning af parternes argumenter

1. *Det første spørgsmål*

15. Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat udpeger et specifikt medlem af momsgruppen, nemlig det beherskende selskab (»Organträger«), og ikke momsgruppen selv (»Organkreis«), som afgiftspligtig person.

16. Den tyske regering anfører argumenter vedrørende det første spørgsmål, der svarer til dem, den rejste i den parallelle sag C-141/20 (4). Den gør i det væsentlige gældende, at den mulighed, som medlemsstaterne har i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, for at

behandle personer, der er etableret på deres område, og som, selv om de er retligt uafhængige, er tæt forbundet med hinanden gennem finansielle, økonomiske og organisatoriske forbindelser, som én enkelt afgiftspligtig person, kan udøves på en sådan måde, at behandlingen som én enkelt afgiftspligtig person (kun) vedrører én af disse personer (nemlig det beherskende selskab), som er afgiftspligtig person for alle disse personers transaktioner.

17. I sin bedømmelse af det første spørgsmål anfører Kommissionen de samme argumenter, som den anførte i den parallelle sag C-141/20. Den har i det væsentlige gjort gældende, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er til hinder for nationale bestemmelser, som fastsætter, at kun det beherskende selskab i momsgruppen bliver gruppens afgiftspligtige person, med udelukkelse af de øvrige medlemmer.

2. *Det andet spørgsmål*

18. Den forelæggende ret ønsker med sit andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om en enhed, der for det første udøver økonomisk virksomhed, for hvilken den er afgiftspligtig, og for det andet udøver virksomhed, som den leverer i forbindelse med udøvelse af offentlige beføjelser, for hvilke den er fritaget for moms i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, kan pålægges afgift i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, for så vidt angår levering af en vederlagsfri tjenesteydelse, der henhører under dens økonomiske virksomhed, og som er bestemt for dens virksomhed som offentlig myndighed.

19. Den tyske regering er af den opfattelse, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende. Denne regering gør i det væsentlige gældende, at når det drejer sig om en afgiftspligtig person, der på den ene side udøver økonomisk virksomhed og dermed leverer tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, stk. 1, og som samtidig udøver virksomhed som offentlig myndighed, for hvilken den pågældende ikke anses for afgiftspligtig i henhold til direktivets artikel 4, stk. 5, kan den vederlagsfri levering af en tjenesteydelse inden for denne afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed være afgiftspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b).

20. Den tyske regering har navnlig gjort gældende, at »ikke-økonomiske« behov, i modsætning til den tilgang, der er fulgt i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra a), bør anses for at være omfattet af udtrykket »virksomheden uvedkommende formål« som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), og således falder inden for denne bestemmelses anvendelsesområde.

21. Denne regering gør i denne henseende gældende, at regeringens tilgang ikke er i modstrid med Domstolens praksis vedrørende begrebet »virksomheden uvedkommende formål« i domme, som vedrører artikel 6, stk. 2, første punktum, litra a), sammenholdt med sjette direktivs artikel 17, stk. 2 (5).

22. Subsidiært gør den tyske regering gældende, at såfremt beskatning af naturalydelser ikke er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), er denne beskatning under alle omstændigheder berettiget for ydelser, der er leveret i forbindelse med aktiviteter, der henhører under den ikke-økonomiske virksomhed for en enhed som S i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet punktum, hvorefter medlemsstaterne har mulighed for at fravige bestemmelserne i direktivet.

23. Ifølge Kommissionen er det ikke nødvendigt at besvare det andet spørgsmål for at give et svar, der vil være nyttigt for den forelæggende ret med henblik på afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

B. Bedømmelse

24. Der er to hovedspørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til i den foreliggende sag: i) spørgsmålet om, hvem der skal udpeges som den afgiftspligtige person i en momsgruppe i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit (det første præjudicielle spørgsmål), og ii) hvordan leveringer fra en juridisk person, der både handler på det offentlige og det private område, skal behandles med henblik på momsen, når denne person udgør en fiskal enhed (en momsgruppe) med en anden person. Spørgsmålet vedrører især, om rengøringsydelser leveret af et medlem af en momsgruppe til et offentligretligt organ, hvis virksomhed ikke er afgiftspligtig – et organ, der selv er medlem af og det beherskende selskab i denne momsgruppe – udgør: a) ikke-afgiftspligtige interne leveringer i forbindelse med denne momsgruppe eller b) en levering, som blev udført »vederlagsfrit« (en naturalydelse), for hvilken der skulle betales moms (det andet præjudicielle spørgsmål).

1. *Vedrørende den første problemstilling (det første præjudicielle spørgsmål)*

25. Det første spørgsmål, der er forelagt, vedrører udpegelsen af én enkelt afgiftspligtig person inden for rammerne af en momsgruppe i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Dette spørgsmål svarer nærmere bestemt til det første spørgsmål, der blev forelagt i den parallelle sag C-141/20.

26. I mit parallelle forslag til afgørelse i denne sag har jeg i det væsentlige forklaret, at i) medlemmerne af en momsgruppe ikke mister deres status som »afgiftspligtig person«, så længe medlemmerne af momsgruppen ikke ophører med at udøve selvstændig økonomisk virksomhed, ii) medlemsstaterne, når de udøver den valgmulighed, som de har i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, og når de fastsætter visse betingelser og nærmere bestemmelser for momsgrupper, ikke må ændre karakteren af begrebet momsgruppe og formålet med denne bestemmelse grundlæggende. Endvidere må medlemsstaternes lovgivning, ved gennemførelsen af dette direktiv og ved fastlæggelsen af de nærmere bestemmelser for udøvelsen af de rettigheder, som momsgrupper og personer kan udlede af artikel 4, stk. 4, ikke have den virkning, at visse momsgrupper og personer, som i øvrigt opfylder de dertil knyttede krav i henhold til sjette direktiv, fratages fordelene ved disse rettigheder (hvilket i øvrigt er tilfældet for de omhandlede personer i den foreliggende sag og i sag C-141/20), iii) formålene med artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er at forebygge misbrug og bekæmpe momssvig og momsunddragelse samt at forenkle de administrative foranstaltninger ved at fritage koncerninterne transaktioner for moms.

27. Som følge heraf konkluderede jeg i det pågældende forslag til afgørelse, at denne bestemmelse i sjette direktiv skulle fortolkes således, at i) nært beslægtede personer, der er medlemmer af en momsgruppe, kan behandles som én enkelt afgiftspligtig person med henblik på momsforpligtelser, men samtidig, at ii) bestemmelsen er til hinder for en medlemsstats lovgivning (såsom UStG's § 2, stk. 2, nr. 2), der alene udpeger det medlem, der behersker gruppen – som har flertallet af stemmerettighederne og ejer aktiemajoriteten i det beherskede selskab i gruppen af afgiftspligtige personer – som repræsentanten for momsgruppen og den afgiftspligtige person i denne gruppe, med udelukkelse af de øvrige gruppemedlemmer.

28. Den samme konklusion gælder i den foreliggende sag, for så vidt som den pågældende bestemmelse i tysk ret er den samme som bestemmelsen i sag C-141/20 (dvs. UStG's § 2, stk. 2, nr. 2).

29. Som jeg forklarer i det parallelle forslag til afgørelse, er det min opfattelse, at ovennævnte bestemmelse i UStG klart går videre end at forenkle beskatningen af forbundne selskaber ved at fastsætte, at det beherskende selskab udgør den afgiftspligtige person. Denne affattelse af UStG

ser for det første bort fra de forbundne selskaber som selvstændige juridiske personer, for det andet deres potentielle særegenheder som offentlige organer (som f.eks. stiftelse S i hovedsagen). Desuden begrænser den ovennævnte bestemmelse i UStG skatte-gruppeordningens (momsgruppens) frihed til at udpege sin repræsentant.

30. Som Kommissionen har anført, er det formål om administrativ forenkling, der forfølges med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, med henblik på kontakten med skattemyndigheden at udpege den afgiftspligtige person, der skal indsende selvangivelsen og betale moms. I denne henseende skaber momsgruppen som omhandlet i denne bestemmelse én enkelt afgiftspligtig person, der er ansvarlig for indsendelsen af selvangivelsen for gruppen, uden at dette dog fratager skattepligten for gruppens medlemmer.

31. S, den tyske offentligretlige stiftelse, og selskabet U-GmbH var forbundet med hinanden som én enkelt enhed i beskatningsmæssig henseende (momsgruppe).

32. I henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, udøver en juridisk person (det beherskede selskab), som indgår i en anden persons (det beherskende selskab) virksomhed på grund af finansielle, økonomiske og organisatoriske forbindelser, ikke sin økonomiske virksomhed selvstændigt. I tysk ret anses det beherskede selskab, som selvstændigt betragtet er en afgiftspligtig person, i sidste ende for at være en del af det beherskende selskab (i lighed med et datterselskab) på grund af disse forbindelser.

33. Denne betragtning har konsekvenser både for den virksomhed, der udføres mellem det beherskede selskab og det beherskende selskab, og for den virksomhed, som disse selskaber udfører for tredjemand. Det er ikke det beherskede selskab, men det beherskende selskab, der efter tysk ret anses for at være den afgiftspligtige person, som er ansvarlig for momsen på disse transaktioner.

34. Jeg henviser her til mit forslag til afgørelse i den parallelle sag C-141/20 (punkt 71-80), hvor jeg har givet et praktisk eksempel, der viser, hvorfor UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, udgør en ukorrekt gennemførelse af sjette direktiv.

35. Som Kommissionen har anført, rejser UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, yderligere problemer i forhold til sjette direktiv i den faktiske situation i hovedsagen. I den foreliggende sag er det beherskende selskab, S, en offentlig myndighed, der udøver virksomhed, hvoraf nogle aktiviteter er afgiftspligtige, og andre ikke er. Det beherskede selskab, U-GmbH, leverer rengøringsydelser, som er momspligtige, både til den offentlige myndigheds afgiftspligtige virksomhed og til denne myndigheds egen ikke-afgiftspligtige virksomhed. Som følge af anvendelsen af UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, kan det beherskede selskab, idet det ikke længere anses for at være en afgiftspligtig person, men blot betragtes som et datterselskab, ikke længere fakturere moms for selskabets ellers afgiftspligtige virksomhed.

36. Jeg er af den opfattelse, at rengøringsselskabet U-GmbH som selvstændig skatteyder i sin momsangivelse har angivet den moms, der er opkrævet for ydelser, der er leveret både i forbindelse med afgiftspligtig virksomhed og S' ikke-afgiftspligtige virksomhed. Denne offentlige myndighed kan dog ikke fradrage moms, der er opkrævet for ydelser leveret med henblik på dennes ikke-afgiftspligtige virksomhed (6).

37. Den momsangivelse, der indsendes for momsgruppen, skal være et sammendrag af alle de individuelle momsangivelser for hvert enkelt medlem af gruppen. Det er således ikke længere nødvendigt at lave en særskilt bogføring af levering af tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), da de tilsvarende tjenesteydelser leveres som naturalydelser. Hvis rengøringsselskabet i henhold til tysk ret anses for at være et datterselskab af

den offentlige myndighed, bør momsen på de varer, der er købt med henblik på levering af rengøringsydelser, stå i rimeligt forhold til den offentlige myndigheds ikke-økonomiske virksomhed.

38. Heraf følger, at de tyske bestemmelser ikke blot udgør en forenkling, men skaber en yderligere skattebyrde for personer og momsgrupper og er uforenelige med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

39. Hvis det er udelukket, at det beherskende selskab kan være eneste afgiftspligtige for de beherskede selskaber i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, fordi dette er i strid med EU-retten, skal de beherskede selskaber betale afgift af deres transaktioner.

40. Som den forelæggende ret har anført, vil U-GmbH (7), såfremt det konkluderes, at der ikke foreligger »Organschaft« (momsgruppeordning) mellem S (det beherskende selskab) og U-GmbH (det beherskede selskab), skulle betale moms af den virksomhed, som selskabet udfører, f.eks. for en offentlig myndighed eller for andre virksomheder, der ikke har fradragsret.

41. Endelig vil jeg gerne – som den juridiske litteratur har påpeget – komme ind på den noget overraskende (8) formulering af det første spørgsmål og af forelæggelsesafgørelsen, for så vidt som den forelæggende ret (Bundesfinanzhofs femte afdeling) advarer mod at besvare det første spørgsmål med alternativ b) (dvs. det svar, som jeg foreslår i dette forslag til afgørelse), idet der i så fald »må accepteres et væsentligt tab af afgiftsprovenu«, og fordi »svaret på det første spørgsmål er af stor betydning ikke alene for den foreliggende sag, men også for Forbundsrepublikken Tysklands skatteindtægter«, og »svaret på [dette] spørgsmål med alternativ b) ville få betydelige konsekvenser i skattemæssig henseende«.

42. Det er tilstrækkeligt at fastslå, at der i flere år er blevet udtrykt udpræget tvivl om, hvorvidt den tyske momsgruppeordning er forenelig med sjette direktiv, i national retspraksis, i EU's retspraksis (f.eks. i dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrts, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496) og i juridisk litteratur (9). Tyskland har således haft tilstrækkelig tid til at træffe foranstaltninger med henblik på at afhjælpe de identificerede problemer for så vidt angår landets momsgruppeordning. Under alle omstændigheder kan en medlemsstat ikke forblive passiv og ignorere en sådan retspraksis og juridisk litteratur for derefter at hævde, at den vil miste betydelige skatteindtægter, hvis Domstolen erklærer dens lovgivning uforenelig med EU-retten (10). Under alle omstændigheder er der i det mindste allerede taget nogle konkrete skridt i den rigtige retning mod en reform af momsgruppeordningen i Tyskland (11).

43. Jeg er således af den opfattelse, at det første præjudicielle spørgsmål i det væsentlige skal besvares i overensstemmelse med alternativ b), dvs. at den bemyndigelse, der er givet medlemsstaterne i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal udøves på en sådan måde, at behandlingen som én enkelt afgiftspligtig person skal føre til en momsgruppe, der adskiller sig fra de personer, der er nært knyttet til hinanden, og som udgør en fiktiv enhed med henblik på momsen.

2. Vedrørende den anden problemstilling (det første præjudicielle spørgsmål)

44. Den forelæggende ret har gjort besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål betinget af en positiv besvarelse af det første spørgsmål (12) og har samtidig udelukket, at den tyske fiskale enhed anses for at være forenelig med sjette direktiv, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende. Det følger heraf, at svaret på det andet spørgsmål i lyset af mit forslag til besvarelse af det første spørgsmål er hypotetisk og unødvendigt for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

45. For fuldstændighedens skyld vil jeg dog fremsætte følgende bemærkninger til det andet

præjudicielle spørgsmål.

46. Den forelæggende ret ønsker med dette spørgsmål (13) nærmere bestemt oplyst, om S (som offentlig myndighed) må beskattes i hovedsagen i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

47. For det første gjorde Domstolen i dom af 12. februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 38, også benævnt »VNLTO-dommen«), det klart, at »[sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, [første punktum,] litra a), ikke kan medføre en regel om, at transaktioner, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde [såsom ikke-økonomiske transaktioner (14)], kan anses for at være foretaget til »virksomheden uvedkommende formål« i denne bestemmelses forstand. En sådan fortolkning ville medføre, at direktivets artikel 2, stk. 1, mistede sin betydning«.

48. Det er min opfattelse, at denne betragtning finder tilsvarende anvendelse i forhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b).

49. For det andet skal det bemærkes, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), kun vedrører transaktioner, der er foretaget »vederlagsfrit«, som i momsmæssig henseende sidestilles med leveringer mod vederlag (15).

50. Det fremgår dog af forelæggelseskendelsen, at U-GmbH i hovedsagen modtog en godtgørelse fra S for sine rengøringsydelser i det pågældende år – både i forbindelse med sin økonomiske virksomhed og i forbindelse med sin virksomhed som offentlig myndighed (16).

51. Som Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen) fastslog i første instans i hovedsagen, er det korrekt, at virksomhed, der udføres til »virksomheden uvedkommende formål«, i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), er tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person udfører til sit eget eller sine ansattes private brug.

52. Derimod henhører en virksomheds aktivitetsområde under ikke-økonomisk virksomhed i egentlig forstand (og ikke under »virksomheden uvedkommende formål«), når en offentligretlig juridisk person, som i den foreliggende sag, udfører en tjenesteydelse, der henhører under den offentlige myndighed.

53. Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), under alle omstændigheder ikke finder anvendelse på S' virksomhed som offentlig myndighed, dvs. dennes ikke-økonomiske virksomhed.

IV. Forslag til afgørelse

54. Jeg foreslår, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som følger:

»Spørgsmål 1:

Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (sjette direktiv), tillader, at personer, der ganske vist er retligt uafhængige, men som er nært forbundet med hinanden ved finansielle, økonomiske og organisatoriske forbindelser, som en momsgruppe kan behandles som én enkelt afgiftspligtig person med hensyn til momsmæssige forpligtelser.

Ovennævnte bestemmelse i sjette direktiv er dog ikke til hinder for, at hvert medlem af denne

momsgruppe fortsat kan være en selvstændig afgiftspligtig person.

Samme bestemmelse i sjette direktiv er ikke desto mindre til hinder for nationale bestemmelser, der fastsætter, at kun det beherskende selskab i momsgruppen bliver momsgruppens afgiftspligtige person, mens de øvrige medlemmer af momsgruppen betragtes som ikke-afgiftspligtige.

Spørgsmål 2:

Det følger af svaret på det første spørgsmål, at det ikke er nødvendigt at besvare det andet spørgsmål. Under alle omstændigheder finder sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra b), ikke anvendelse på S' virksomhed som offentlig myndighed, dvs. dennes ikke-økonomiske virksomhed.«

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).

3 – Direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

4 – Jf. en sammenfatning af disse argumenter i mit forslag til afgørelse i denne sag, punkt 24-28.

5 – Der henvises til dom af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), og af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 – Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b).

7 – Jf. forelæggelsesafgørelsens præmis 28.

8 – Jf. f.eks. H.-M. Grambeck, *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, NWB KAAAH-56792, afsnit II.

9 – Jf. fodnote 8 (national retspraksis) og fodnote 9 (juridisk litteratur) i mit parallelle forslag til afgørelse i sag C-141/20.

10 – Desuden kan der drages en analogi til Domstolens praksis, hvori det gentagne gange er fastslået, at »et lavere skatteprovenu ikke anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed«. Jf. dom af 7.9.2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 49).

11 – Den særlige arbejdsgruppe på forbunds- og delstatsniveau vedrørende »Reform af momsordningen« (»Organschaft«) har allerede afsluttet sit arbejde. Jf. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (april 2021).

12 – Det andet spørgsmål indledes med: »Såfremt alternativ a) er det korrekte svar på det første spørgsmål«, jf. punkt 14 i dette forslag til afgørelse.

- 13 – Jf. en sammenfatning af det andet spørgsmål i punkt 18 i dette forslag til afgørelse.
- 14 – Jf. i denne retning dom af 13.3.2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 30), og af 15.9.2016, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 15 – Dom af 20.1.2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 24).
- 16 – Jf. punkt 10 og 11 i dette forslag til afgørelse.