

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKATEN

LAILA MEDINA

föredraget den 27 januari 2022(1)

Mål C-269/20

Finanzamt T

mot

S

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Mervärdesskattegrupper – Kvalificering av en medlem i en mervärdesskattegrupp såsom skattskyldig person – Interna tjänster inom mervärdesskattegruppen – Tjänster som tillhandahålls av en medlem i en mervärdesskattegrupp som är en nationell offentligrättslig stiftelse – Tjänster som tillhandahålls utan vederlag – Verksamhet som bedrivs i egenskap av offentlig myndighet vid sidan av ekonomisk verksamhet”

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) avser tolkningen av artikel 4.4 och artikel 6.2 första stycket b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG(2) och har sin grund i ett mål mellan S, en nationell offentligrättslig stiftelse, och Finanzamt T (Skattekontor T, Tyskland) (nedan kallat Finanzamt [T]). Tvisten avser dels kvalificeringen av S (i egenskap av kontrollerande företag), tillsammans med det företag som tillhandahåller städtjänster åt S, såsom en enda skattskyldig person i mervärdesskattehänseende, dels huruvida tjänster som tillhandahålls utan vederlag för ett ändamål som faller inom ramen för den verksamhet som S bedriver i sin egenskap av offentlig myndighet (och som åligger den vid dess myndighetsutövning) kan anses vara mervärdesskattepliktiga i enlighet med artikel 6.2 första stycket b i nämnda direktiv.

2. Detta förslag till avgörande bör läsas tillsammans med mitt parallella förslag till avgörande i mål C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie av den 13 januari 2022, särskilt som den första fråga som hänskjutits av Bundesfinanzhofs (Federala skattedomstolen) femte kammare i förevarande mål till sin omfattning motsvarar den första fråga som hänskjutits av denna domstols elfte kammare i mål C-141/20.

I. Tillämpliga bestämmelser

3. Sjätte direktivet ersattes från och med den 1 januari 2007 av rådets direktiv

2006/112/EG.(3) Sjätte direktivet är dock fortfarande tidsmässigt tillämpligt (*ratione temporis*) i det nationella målet.

4. I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrevs följande: "Mervärdesskatt skall betalas för 1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

5. I artikel 4 i samma direktiv föreskrevs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

...

4. Användningen av uttrycket 'självständigt' i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter."

6. I artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet angavs att följande skulle behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

"Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse."

II. Bakgrunden och tolkningsfrågorna

7. S, som är klagande i det nationella målet, är en tysk offentligrättslig stiftelse och sponsor för ett universitet, som bland annat driver ett akademiskt sjukhus. S är en skattskyldig person som tillhandahåller tjänster mot vederlag (patientvård). Samtidigt utför S, i egenskap av offentligrättslig juridisk person, uppgifter i egenskap av offentlig myndighet (utbildning av studenter) för vilka den inte anses såsom skattskyldig.

8. S är skattegruppmissigt kontrollerande företag ("Organträgerin") för såväl det akademiska

sjukhuset som U-GmbH. S är mervärdesskattepliktig för den ekonomiska verksamhet som stiftelsen bedriver mot vederlag, medan den är undantagen från mervärdesskatteplikt för den verksamhet som den utför i sin egenskap av offentlig myndighet.

9. Enligt obestridd bevisning från Finanzamt T är S kontrollerande företag för U-GmbH. U-GmbH försåg S med städ-, hygien- och tvättjänster samt patienttransporttjänster. U-GmbH tillhandahöll sina städtjänster i S lokaler, det vill säga i hela det byggnadskomplex som upptas av det akademiska sjukhuset och som, förutom patientrum, korridorer och operationssalar, även omfattar föreläsningssalar och laboratorier. Medan sjukhusutrymmena är avsedda för patientvård och faller inom ramen för S ekonomiska verksamhet, används föreläsningssalar, laboratorier och så vidare för utbildning av studenter och faller följaktligen inom ramen för den verksamhet som S bedriver i sin egenskap av offentlig myndighet.

10. Andelen av den totala yta som skulle städas som var avsedd för myndighetsutövning uppgick till 7,6 procent. För samtliga städtjänster som utfördes för S räkning erhöll U-GmbH det aktuella året (2005) ett arvode på totalt 76 085,48 euro. I mervärdessskattedeklarationerna avseende universitetets medicinska verksamhet betraktade S alla tjänster som U-GmbH utfört åt S såsom icke skattepliktiga interna tjänster som tillhandahållits inom ramen för en enda skattemässig enhet (mervärdesskattegrupp).

11. Finanzamt T ansåg i ett justerat taxeringsbesked för år 2005 (till följd av en extern revision) att S verksamhet utgjorde en enda rörelse, för vilken en gemensam mervärdessskattedeklaration skulle inges och för vilken följaktligen endast ett taxeringsbesked behövde utfärdas. Finanzamt T ansåg i detta avseende att de städtjänster som U-GmbH utfört åt S inom ramen för den sistnämndas verksamhet i egenskap av offentlig myndighet tillhandahölls inom ramen för en enda skattemässig enhet (mervärdesskattegrupp). Städtjänsterna stödde en verksamhet "för andra ändamål än för [dennes] rörelse" och gav därför i S fall upphov till en naturaförmån i den mening som avses i 3 § punkt 9a led 2 Umsatzsteuergesetz (mervärdessskattelagen) (nedan kallad UStG), (vilken införlivar artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet). Eftersom det sammanlagda vederlaget för de städtjänster som U-GmbH utfört åt S uppgick till 76 065,48 euro under det aktuella året, ansåg Finanzamt T, med tanke på att den yta som avdelats för den verksamhet som S bedrev i egenskap av offentlig myndighet utgjorde 7,6 procent av den totala yta som städats, att 5 782,50 euro motsvarade städning av de ytor som användes för myndighetsverksamhet. Finanzamt T fastställde, efter avdrag för ett vinstpåslag som uppskattades till 525,66 euro, det skattepliktiga beloppet för naturaförmånen till 5 257 euro och höjde därmed omsättningsskatten med 841,12 euro.

12. S invändning mot denna taxering avsågs av samma Finanzamt. I målet i första instans vid Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland) biföll denna domstol dock S överklagande. Enligt denna domstol var det obestridligt så, att S, såsom kontrollerande företag, och U-GmbH, såsom kontrollerat företag, utgjorde en enda skattemässig enhet (mervärdesskattegrupp). Även den verksamhet som S bedrev i egenskap av offentlig myndighet räknades till denna mervärdesskattegrupp. Villkoren för att det skulle föreligga en naturaförmån i den mening som avses i 3 § punkt 9a led 2 UStG var inte uppfyllda.

13. Begäran om förhandsavgörande har framställts med anledning av Finanzamt T:s överklagande avseende en rättsfråga i det nationella målet till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen).

14. Mot bakgrund av denna talan har Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1. Ska den rätt som medlemsstaterna tillerkänns i artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet]

att såsom en enda skattskyldig anse sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, utövas på så sätt

- a) att en av dessa personer ska anses såsom enda skattskyldig person, som är skattskyldig för samtliga de transaktioner som utförs av dessa personer, eller på så sätt
- b) att den omständigheten att en person ska anses såsom enda skattskyldig med nödvändighet medför att det bildas en mervärdesskattegrupp, skild från de personer som är nära förbundna med varandra, som utgör en fiktiv enhet som inrättats specifikt för mervärdesskatteändamål, och därmed även om detta medför betydande förluster av skatteintäkter?

2. Om det korrekta svaret på den första frågan är a): Följer det av EU-domstolens praxis vad avser andra ändamål än för rörelsen i den mening som avses i artikel 6.2 i [sjätte direktivet] (dom av den 12 februari 2009, VNLTO – C-515/07, EU:C:2009:88) att en skattskyldig person som

- a) dels bedriver ekonomisk verksamhet och därvid tillhandahåller tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i [sjätte direktivet], och
- b) dels samtidigt bedriver en verksamhet som åligger vederbörande vid dennes myndighetsutövning (en verksamhet som vederbörande utför i egenskap av offentlig myndighet), för vilken denne inte anses såsom skattskyldig enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet,

inte ska beskattas för en tjänst som faller inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet och som vederbörande utför utan vederlag i sin egenskap av offentlig myndighet enligt artikel 6.2 [första stycket] b i [sjätte direktivet]?

III. **Bedömning**

A. **Kortfattad redogörelse för parternas argument**

1. ***Denförstafrågan***

15. Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga i huvudsak för att få klarhet i huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat till skattskyldig person i mervärdesskattehänseende inte utser mervärdesskattegruppen som sådan ("Organkreis"), utan en viss medlem av denna grupp, nämligen det kontrollerande företaget ("Organträger").

16. Den tyska regeringen har vad avser den första frågan framfört argument som motsvarar dem som den anförde i det parallella målet C-141/20.(4) Nämnade regering har i huvudsak gjort gällande att den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet att såsom en enda skattskyldig anse sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, kan utövas så, att (endast) en av dessa personer (det vill säga det kontrollerande företaget) anses såsom enda skattskyldig person, som är skattskyldig för dessa personers samtliga transaktioner.

17. I sin bedömning av den första tolkningsfrågan har kommissionen anfört samma argument som i det parallella målet C-141/20. Den har i huvudsak gjort gällande att artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder för nationella bestämmelser som föreskriver att det endast är det kontrollerande företaget i mervärdesskattegruppen som blir skattskyldig person i gruppen, med uteslutande av de övriga medlemmarna.

2. **Denandrafrågan**

18. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga i huvudsak för att få klarhet i huruvida det, när det gäller en enhet som dels bedriver ekonomisk verksamhet för vilken den är skattskyldig, dels utför verksamhet vid sin myndighetsutövning, för vilken den är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet, är möjligt att med stöd av artikel 6.2 i sjätte direktivet beskatta tjänster som tillhandahålls utan vederlag inom ramen för enhetens ekonomiska verksamhet och som är avsedda för dess verksamhet i egenskap av offentlig myndighet.

19. Den tyska regeringen anser att denna fråga ska besvaras jakande. Nämda regering har i huvudsak gjort gällande att det, när det gäller en skattskyldig person som dels bedriver ekonomisk verksamhet och därmed tillhandahåller tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, dels samtidigt utför verksamhet i egenskap av offentlig myndighet, för vilken den inte anses såsom skattskyldig enligt artikel 4.5 i nämnda direktiv, är möjligt att med stöd av artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet beskatta en tjänst som tillhandahålls utan vederlag inom ramen för denna skattskyldiga persons ekonomiska verksamhet.

20. Den tyska regeringen har i synnerhet anfört att "icke-ekonomiska" behov, i motsats till den ansats som valts i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, ska anses ingå i uttrycket "andra ändamål än för hans rörelse" i den mening som avses i artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet, och ska således falla inom tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

21. Nämda regering har i detta avseende gjort gällande att dess synsätt inte motsägs av EU-domstolens praxis vad avser uttrycket "andra ändamål än för hans rörelse" i domar som rör artikel 6.2 första stycket a, jämförd med artikel 17.2 i sjätte direktivet.(5)

22. För det fall att naturaförmånen inte kan beskattas enligt artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet, har den tyska regeringen i andra hand gjort gällande att det under alla omständigheter är motiverat att beskatta de tjänster som tillhandahålls inom ramen för den icke-ekonomiska delen av verksamheten inom en enhet, såsom S, i enlighet med artikel 6.2 andra stycket i nämnda direktiv, enligt vilken medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt.

23. Enligt kommissionen behöver den andra frågan inte besvaras för att den hänskjutande domstolen ska få ett användbart svar som tillåter den att avgöra det nationella målet.

B. **Bedömning**

24. I förevarande mål har EU-domstolen att ta ställning till följande två huvudfrågor, nämligen i) vem som enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska anses vara den skattskyldige i en mervärdesskattegrupp (den första tolkningsfrågan), och ii) hur tjänster som tillhandahålls av en juridisk person som är verksam inom både den offentliga och den privata sektorn ska behandlas i mervärdesskattehänseende när denna person, tillsammans med en annan person, utgör en skattemässig enhet (en mervärdesskattegrupp). Frågan är särskilt huruvida städtjänster som en medlem i en mervärdesskattegrupp tillhandahåller ett offentligrättsligt organ vars verksamhet inte är skattepliktig – ett organ som för sin del ingår i och är kontrollerande företag i nämnda mervärdesskattegrupp – ska anses utgöra a) interna tjänster som inte är skattepliktiga inom ramen för mervärdesskattegruppen, eller b) tjänster som tillhandahålls "utan vederlag" (naturaförmåner) för vilka mervärdesskatt ska betalas (den andra tolkningsfrågan).

1. **Angående den först tolkningsfrågan**

25. Den första tolkningsfrågan rör kvalificeringen som enda skattskyldiga person inom ramen

för en mervärdesskattegrupp enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. Denna fråga motsvarar i huvudsak den första tolkningsfrågan i det parallella målet C-141/20.

26. I mitt parallella förslag till avgörande i det målet förklarade jag i huvudsak att i) medlemmarna i en mervärdesskattegrupp inte förlorar sin ställning som "skattskyldig person" så länge dessa medlemmar inte upphör med att bedriva oberoende ekonomisk verksamhet; ii) medlemsstaterna, när de utnyttjar den valmöjlighet som de har enligt artikel 4.4 i sjätte direktivet och när de fastställer vissa villkor och former för mervärdesskattegrupper, inte i grunden får ändra karaktären på begreppet mervärdesskattegrupp eller ändamålet med denna bestämmelse. Vidare får medlemsstaternas lagstiftning som införlivar detta direktiv och fastställer formerna för hur de rättigheter som mervärdesskattegrupper och personer har enligt artikel 4.4 ska ges effekt inte ha den verkan att vissa mervärdesskattegrupper och personer, som i övrigt uppfyller motsvarande krav i sjätte direktivet, berövas möjligheten att dra nytta av dessa rättigheter (vilket faktiskt är fallet med de personer som är aktuella i förevarande mål respektive i mål C-141/20), eftersom iii) syftet med artikel 4.4 andra stycket är att förhindra missbruk och bekämpa skatteflykt och skatteundandragande samt att förenkla administrationen genom att undanta gruppinterna transaktioner från mervärdesskatt.

27. Följaktligen drog jag i det förslaget till avgörande slutsatsen att denna bestämmelse i sjätte direktivet bör tolkas så, att den i) *tillåter* att personer som är nära förbundna med varandra och ingår i en mervärdesskattegrupp betraktas som en enda skattskyldig person vad gäller skyldigheter i mervärdesskattehänseende, men samtidigt ii) *utgör hinder* för lagstiftning i en medlemsstat (såsom 2 § punkt 2 led 2 UStG), enligt vilken endast den medlem som kontrollerar gruppen – som innehar såväl majoriteten av rösträtterna som aktiemajoriteten i det kontrollerade företaget i gruppen av skattepliktiga personer – anses såsom företrädare för mervärdesskattegruppen och som skattskyldig person i gruppen, med uteslutande av de övriga gruppmedlemmarna.

28. Jag drar samma slutsats i förevarande mål, i den mån den omtvistade relevanta bestämmelsen i tysk lag är densamma som i mål C-141/20 (det vill säga 2 § punkt 2 led 2 UStG).

29. Såsom jag förklarar i mitt parallella förslag till avgörande, anser jag att ovannämnda bestämmelse i UStG uppenbart går för långt i sin förenkling av beskattningen av företag som är nära förbundna med varandra genom att föreskriva att det kontrollerande företaget utgör den skattskyldiga personen. Denna utformning av UStG bortser dels från att de nära förbundna företagen är självständiga juridiska personer, dels från deras eventuella särdrag som offentliga organ (såsom stiftelsen S i det nationella målet). Dessutom begränsar den ovannämnda bestämmelsen i UStG skattegruppsarrangemangets (mervärdesskattegruppen) frihet att utse sin företrädare.

30. Såsom kommissionen har framhållit är målet med den administrativa förenkling som eftersträvas i artikel 4.4 i sjätte direktivet att, för kontakterna med skattemyndigheterna, utse en skattskyldig person som ska lämna in skattedeklarationen och betala mervärdesskatten. I detta avseende tillskapas en enda skattskyldig person i mervärdesskattegruppen, i den mening som avses i denna bestämmelse, som ansvarar för att gruppens skattedeklaration inges, dock utan att skattskyldigheten för medlemmarna i gruppen försvinner.

31. Den tyska offentligrättsliga stiftelsen S och företaget U-GmbH var förbundna med varandra som en enda enhet i skattehänseende (mervärdesskattegrupp).

32. I 2 § punkt 2 led 2 i UStG stadgas att en juridisk person (det kontrollerade företaget) som till följd av finansiella, ekonomiska och organisatoriska band utgör en del av en annan persons (det kontrollerande företaget) verksamhet *inte självständigt bedriver sin ekonomiska verksamhet*. Enligt

tysk rätt betraktas det kontrollerade företaget, som självständigt sett är en skattskyldig person, på grund av dessa band i slutänden som en del av det kontrollerande företaget (likt ett dotterbolag).

33. Detta synsätt får återverkningar både för den verksamhet som bedrivs mellan det kontrollerade företaget och det kontrollerande företaget och för den verksamhet som dessa företag utför för tredje man. Det är inte det kontrollerade företaget utan det kontrollerande företaget som enligt tysk rätt anses vara den skattskyldiga person som är skyldig att betala mervärdesskatt för dessa transaktioner.

34. Jag hänvisar här till mitt förslag till avgörande i det parallella målet C-141/20 (punkterna 71–80), där jag ger ett praktiskt exempel på varför 2 § punkt 2 led 2 UStG utgör ett felaktigt införlivande av sjätte direktivet.

35. Såsom kommissionen har påpekat orsakar 2 § punkt 2 led 2 UStG, i den faktiska situation som råder i målet vid den nationella domstolen, ytterligare problem i förhållande till sjätte direktivet. I förevarande mål är S, det kontrollerande företaget, en offentlig myndighet som bedriver verksamhet som delvis är skattepliktig och delvis inte är det. Det kontrollerade företaget, U-GmbH, tillhandahåller städtjänster som är mervärdesskattepliktiga, både för den offentliga myndighetens skattepliktiga verksamhet och för dess egen icke skattepliktiga verksamhet. På grund av tillämpningen av 2 § punkt 2 led 2 UStG kan det kontrollerade företaget, eftersom det inte längre anses såsom en skattskyldig person utan snarare som ett dotterbolag, inte längre fakturera mervärdesskatt för sin annars skattepliktiga verksamhet.

36. Jag anser att städbolaget U-GmbH, i egenskap av självständig skattebetalare, i sin skattedeklaration redovisade den mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts såväl för S skattepliktiga verksamhet som för dennes icke skattepliktiga verksamhet. Faktum är att denna offentliga myndighet inte kan dra av den mervärdesskatt som debiterats för tjänster som tillhandahållits inom ramen för dess icke skattepliktiga verksamhet.(6)

37. Den mervärdesskattedeklaration som lämnas in för mervärdesskattegruppen bör vara en sammanslagning av alla gruppmedlemmarnas enskilda mervärdesskattedeklarationer. Det är därför inte längre nödvändigt att separat bokföra tillhandahållandet av tjänster i enlighet med artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet, eftersom motsvarande tjänster tillhandahålls som naturaförmåner. Om städföretaget enligt tysk lagstiftning betraktas som ett dotterbolag till den offentliga myndigheten bör följaktligen mervärdesskatten på varor som det köper in i syfte att tillhandahålla städtjänsterna stå i proportion till den offentliga myndighetens icke-ekonomiska verksamhet.

38. Av detta följer att de tyska bestämmelserna inte endast utgör en förenkling, utan skapar en extra skattebörda för personer och mervärdesskattegrupper och är oförenliga med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

39. Om unionsrätten utgör hinder för bestämmelserna i 2 § punkt 2 led 2 UStG, enligt vilka det kontrollerande företaget är ensamt skattskyldig för de kontrollerade företagen, ska de kontrollerade företagen betala skatt för sina transaktioner.

40. Om man, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat,(7) skulle dra slutsatsen att det inte finns något "Organschaft" (mervärdesskattegruppsförhållande) mellan S (det kontrollerande företaget) och U-GmbH (det kontrollerade företaget), skulle U-GmbH vara skyldigt att erlagga mervärdesskatt för den verksamhet som företaget bedriver, exempelvis för en offentlig myndighet eller för andra företag som inte har någon avdragsrätt.

41. Slutligen vill jag beröra formuleringen av den första tolkningsfrågan och av beslutet om

hänskjutande som, såsom påpekades i doktrinen, är något överraskande⁽⁸⁾ i så måtto att den hänskjutande domstolen (femte kammaren vid Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen)) varnar för att det, om den första tolkningsfrågan besvaras med alternativ b) (det vill säga det svar som jag föreslår i detta förslag till avgörande), "skulle medföra betydande förluster av skatteintäkter" och eftersom "svaret på den första frågan är av stor betydelse inte bara för förevarande mål men även för Tysklands skatteintäkter" och att "ett svar på [denna fråga] i enlighet med alternativ b) skulle få betydande skattemässiga återverkningar".

42. Det räcker med att konstatera att det under åtskilliga år har uttryckts allvarliga tvivel i nationell rättspraxis, i unionens rättspraxis (exempelvis i dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrts*, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496), och i forskarkommentarer beträffande om det tyska systemet med mervärdesskattegrupper är förenligt med sjätte direktivet.⁽⁹⁾ Tyskland har således haft tillräckligt med tid på sig för att vidta åtgärder för att komma till rätta med de identifierade problemen med sitt system med mervärdesskattegrupper. En medlemsstat kan hursomhelst inte förbli passiv och bortse från sådan rättspraxis och sådana forskarkommentarer för att först därefter göra gällande att den skulle förlora betydande skatteintäkter om EU-domstolen skulle förklara dess lagstiftning oförenlig med unionsrätten.⁽¹⁰⁾ Under alla omständigheter har åtminstone några konkreta steg redan tagits i rätt riktning mot en reform av systemet med mervärdesskattegrupper i Tyskland.⁽¹¹⁾

43. Jag anser därför att den första frågan i huvudsak ska besvaras i linje med alternativ b), det vill säga att den rätt som medlemsstaterna tillerkänns i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska utövas på ett sådant sätt att den omständigheten att en person anses såsom enda skattskyldig med nödvändighet medför att det bildas en mervärdesskattegrupp, skild från de personer som är nära förbundna med varandra, som utgör en fiktiv enhet som inrättats specifikt för mervärdesskatteändamål.

2. *Angående den andra tolkningsfrågan*

44. Den hänskjutande domstolen har gjort svaret på den andra hänskjutna frågan avhängigt ett jakande svar på den första frågan⁽¹²⁾ och har samtidigt uteslutit möjligheten att det tyska systemet med en enda enhet för skatteändamål ska anses vara förenligt med sjätte direktivet för det fall att den första frågan besvaras nekande. Av detta följer att svaret på den andra frågan, med hänsyn till mitt förslag till svar på den första frågan, är hypotetiskt och inte är nödvändigt för att det nationella målet ska kunna avgöras.

45. För fullständighetens skull vill jag dock göra följande kommentarer till den andra tolkningsfrågan.

46. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak ställt denna fråga⁽¹³⁾ för att få klarhet i huruvida S (i sin egenskap av offentlig myndighet) kan beskattas med stöd av artikel 6.2 i sjätte direktivet i det nationella målet.

47. För det första klargjorde EU-domstolen i sin dom av den 12 februari 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 38) (även kallad domen i målet *VNLTO*), att det "inte har fastställts någon regel i artikel 6.2 [första stycket] a i [sjätte direktivet] enligt vilken det förutsätts att transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt [såsom icke-ekonomiska transaktioner⁽¹⁴⁾] kan anses utförda för 'andra ändamål' än för rörelsen i den mening som avses i denna bestämmelse. En sådan tolkning skulle nämligen få till följd att artikel 2.1 i detta direktiv förlorar sin innebörd."

48. Jag anser att detta övervägande i tillämpliga delar är tillämpligt såvitt avser artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet.
49. För det andra bör det beaktas att artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet endast avser transaktioner som sker "utan vederlag" och som i mervärdesskattehänseende likställs med transaktioner som sker mot vederlag.(15)
50. Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att U-GmbH, i det nationella målet, erhöll ersättning från S för sina städtjänster under det aktuella året, såväl inom ramen för S ekonomiska verksamhet som inom ramen för dennes verksamhet i egenskap av offentlig myndighet.(16)
51. Såsom Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen) fann i första instans i det nationella målet, utgörs nämligen verksamhet som bedrivs "för andra ändamål än" för rörelsen, enligt artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet, av tjänster som den skattskyldiga personen tillhandahåller *för [sitt] eget privata bruk* eller personalens.
52. Däremot faller ett företags verksamhetsområde inom tillämpningsområdet för *icke-ekonomisk verksamhet i strikt mening* (och inte inom tillämpningsområdet för "för andra ändamål än" för rörelsen) när en offentligrättslig juridisk person, såsom i förevarande mål, utför en tjänst som faller inom ramen för offentlig verksamhet.
53. Av detta följer att artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet i vart fall inte är tillämplig på S verksamhet i egenskap av offentlig myndighet, det vill säga dennes icke-ekonomiska verksamhet.
- IV. Förslag till avgörande**
54. Jag föreslår att EU-domstolen besvarar de frågor som hänskjutits av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) på följande sätt:
- Fråga 1:
- Enligt artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte direktivet) kan sådana personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, anses såsom en enda skattskyldig person med avseende på mervärdesskatt.
- Ovannämnda bestämmelse i sjätte direktivet hindrar emellertid inte att varje medlem av denna mervärdesskattegrupp fortsätter att vara en självständig skattskyldig person.
- Samma bestämmelse i sjätte direktivet utgör dock hinder för nationella bestämmelser som föreskriver att det endast är det kontrollerande företaget i mervärdesskattegruppen som blir skattskyldig person i mervärdesskattegruppen, medan de övriga medlemmarna i gruppen inte anses såsom skattskyldiga.
- Fråga 2:
- Det följer av svaret på den första frågan att det saknas anledning av besvara den andra frågan. Artikel 6.2 första stycket b i nämnda direktiv är i vart fall inte tillämplig på S verksamhet i egenskap av offentlig myndighet, det vill säga dennes icke-ekonomiska verksamhet.

- 1 Originalspråk: engelska.
- 2 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 3 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).
- 4 Se en sammanfattning av dessa argument i mitt förslag till avgörande i det målet, punkterna 24–28.
- 5 Den tyska regeringen har hänvisat till dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88), och dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687).
- 6 Artikel 6.2 b i sjätte direktivet.
- 7 Se punkt 28 i begäran om förhandsavgörande.
- 8 Se, exempelvis, Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft - jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH-56792, avsnitt II.
- 9 Se fotnot 8 (nationell rättspraxis) och fotnot 9 (forskarkommentar) i mitt parallella förslag till avgörande i mål C?141/20.
- 10 Vidare kan paralleller dras till EU-domstolens praxis, enligt vilken "[d]et framgår ... av en fast rättspraxis att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet". Se dom av den 7 september 2004, Manninen (C?319/02, EU:C:2004:484, punkt 49).
- 11 Den särskilda federala och delstatliga arbetsgruppen för "Reformering av systemet med mervärdesskattegrupper" har redan avslutat sitt arbete. Se <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (april 2021).
- 12 Den andra frågan inleds med "Om det korrekta svaret på den första frågan är a)", se punkt 14 i detta förslag till avgörande.
- 13 Se en sammanfattning av den andra frågan i punkt 18 i förevarande förslag till avgörande.
- 14 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 30), och dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 15 Dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, EU:C:2005:47, punkt 24).
- 16 Se punkterna 10 och 11 i förevarande förslag till avgörande.