



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

LAILA MEDINA

13 päivänä tammikuuta 2022¹

Asia C-141/20

Finanzamt Kiel

vastaan

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Arvonlisäveroryhmät –
Arvonlisäveroryhmän jäsenen nimeäminen verovelvolliseksi – Itsenäisesti harjoitettu
taloudellinen toiminta – Tuomio Larentia + Minerva (C-108/14 ja C-109/14)

1. Tämä Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö liittyy kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY² 4 artiklan 1 ja 4 kohdan sekä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan tulkintaan. Sen pohjana on Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH:n (jäljempänä NGD) ja Finanzamt Kielin (Kielin verovirasto, Saksa; jäljempänä Finanzamt) välinen riita-asia, joka koskee arvonlisäveroryhmän nimeämistä verovelvolliseksi.

2. Arvonlisäveroryhmä on kuudennen direktiivin mukainen oikeudellinen fiktio arvonlisäverotustarkoituksiin, jotta kyseisiä ryhmiä voidaan käsitellä samoin kuin yksittäistä itsessään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyttä verovelvollista. Tarkoituksena on yksinkertaistaa arvonlisäverosääntöjen noudattamista (eli helpottaa merkittävästi yritysryhmien arvonlisäveroilmoituksia, kun nämä voivat antaa yhden ainoan konsolidoidun arvonlisäveroilmoituksen, joka kattaa kaikkien ryhmän jäsenten toiminnan) ja torjua veroväärinkäytöksiä. Sitä paitsi arvonlisäveroa ei lasketa ryhmän jäsenten välillä toimitetuille tavaroille ja palveluille.

3. Arvonlisäveroryhmiä koskevan Saksan järjestelmän on kuitenkin oikeuskirjallisuudessa kuvattu olevan sukua Grimmin veljesten saduille: ”[tuosta järjestelmästä] tulee mieleen myrkytetty omena, jonka paha kuningatar antoi suloiselle Lumikille. Arvonlisäveroryhmien muodostaminen on suunniteltu helpottavaksi toimenpiteeksi, mutta siitä on tullut Saksan veroviranomaisten

¹ Alkuperäinen kieli: englanti.

² Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1) sellaisena kuin se on muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL 2000, L 269, s. 44; jäljempänä kuudes direktiivi).

tarkastusten polttopiste – – johtanut lukuisiin oikeudenkäynteihin – – tuloksena on byrokraattinen viidakko, johon veronmaksajat usein eksyvät miettiessään, mahtaako heidän oletettu arvonlisäveroryhmänsä läpäistä tarkastuksen”.³

4. Tätä ratkaisuehdotusta olisi luettava yhdessä toisen, rinnakkaisessa asiassa C-269/20, Finanzamt T, esittämäni ratkaisuehdotuksen kanssa, erityisesti koska Bundesfinanzhofin XI jaoston ensimmäinen kysymys tässä asiassa vastaa saman tuomioistuimen V jaoston ensimmäistä kysymystä asiassa C-269/20.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Euroopan unionin oikeus

5. Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen neuvoston direktiivillä 2006/112/EY.⁴ Kuudetta direktiiviä on edelleen *ratione temporis* sovellettava pääasiassa.

6. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa, jonka otsikko on ”Verovelvolliset”, säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

– –

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta ’itsenäisesti’ sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

– –”

7. Kuudennen direktiivin 21 artiklassa, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta b ja c alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.

– –

³ Müller-Lee, J. ja Imhof, P., ”VAT group requirements: a German fairy tale”, *International Tax Review*, 2014, s. 48. Arvonlisäveroryhmistä yleisesti, ks. Pfeiffer, S., ”VAT Grouping from a European Perspective”, *IBFD Doctoral Series*, nide 34, 2015.

⁴ Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

3. Jäsenvaltiot voivat määrätä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.

– –”

B Kansallinen oikeus

8. Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 2 §:ssä, jonka otsikko on ”Elinkeinonharjoittajat, yritykset”, säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti elinkeino- tai ammattitoimintaa. Yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken elinkeino- ja ammattitoiminnan. Elinkeino- tai ammattitoiminnalla tarkoitetaan kaikkea tulojen hankkimiseksi harjoitettavaa jatkuvaa toimintaa, vaikkei toiminnan tarkoituksena olisikaan voiton saaminen tai vaikka henkilöiden yhteenliittymä harjoittaisi vain jäseniinsä kohdistuvaa toimintaa.

(2) Elinkeino- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, jos

– –

2. oikeushenkilö on tosiseikkojen kokonaisarvostelun perusteella rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu pääjäsenen yritykseen (yhteisverotusyksikkö, Organschaft). Yhteisverotusyksikön vaikutukset koskevat vain Saksassa sijaitsevien yrityksen osien välisiä sisäisiä suoritteita. Mainittuja osia on kohdeltava yhtenä yrityksenä. Jos pääjäsenen johto on ulkomailla, vastaavana elinkeinonharjoittajana pidetään taloudellisesti suurinta Saksassa sijaitsevaa yrityksen osaa.

– –”

II Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, muodostivatko A pääjäsenenä ja NGD (kantaja pääasiassa) yksikön jäsenenä vuonna 2005 (riidanalainen vuosi) arvonlisäveroryhmän.

10. NGD on rajavastuuyhtiö (Gesellschaft mit beschränkter Haftung), johon sovelletaan Saksan lakia ja joka on perustettu notaarin vahvistamalla asiakirjalla 29.8.2005. Sen osakkaat ovat A (51 %) ja C e.V. (49 %). A on julkisoikeudellinen laitos, ja C e.V. on rekisteröity yhdistys. Riidanalaisena vuonna NGD:n ainoa johtaja oli E, joka oli myös A:n ainoa johtaja ja C e.V:n hallituksen puheenjohtaja.

11. Ennen kuin NGD perustettiin, Finanzamtille esitettiin NGD:n yhtiöjärjestyksestä kaksi versiota, jotta virasto voisi ottaa kantaa siihen, muodostavatko A ja C e.V. yhteisverotusyksikön. Finanzamt ilmoitti NGD:lle, että vain jälkimmäinen noista kahdesta yhtiöjärjestyksestä täyttäisi rahoitukselliseen integraatioon sovellettavat edellytykset. NGD perustettiin kuitenkin yhtiöjärjestyksen ensimmäisen version perusteella. Yhtiöjärjestyksen toinen versio vahvistettiin vasta vuonna 2010 notaarin asiakirjalla ja vietiin kaupparekisteriin.

12. Finanzamt totesi NGD:n ulkoisen tarkastuksen aikana, etteivät NGD ja A muodostaneet riidanalaisena vuonna arvonlisäveroryhmää, koska NGD:tä ei ollut rahoituksellisesti integroitu A:n yhtiöön. Vaikka A:lla oli 51 prosentin enemmistöosuus NGD:n osakepääomasta, sillä ei kuitenkaan ollut yhtiöjärjestyksen määräysten mukaan äänienemmistöä eikä se näin ollen voinut käyttää päätösvaltaa NGD:ssä.

13. NGD teki vuotta 2005 koskevan arvonlisäveroilmoituksen 30.12.2013. Ilmoituksessa NGD varasi oikeuden ottaa kantaa mahdollisen jälkitarkastuksen tulokseen siitä, muodostiko NGD A:n kanssa yhteisverotusyksikön.

14. Finanzamt vahvisti päätöksellään 30.5.2014 ulkoisen tarkastajan kannan ja poisti sen seurauksena jälkitarkastusta koskevan varauman.

15. Finanzamt hylkäsi 3.2.2017 kyseistä päätöstä koskevan NGD:n oikaisuvaatimuksen perusteettomana sillä perusteella, että NGD ja A eivät muodostaneet yhteisverotusyksikköä, koska rahoituksellista integraatiota ei ollut.

16. Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Schleswig-Holsteinin verotuomioistuin, Saksa), hyväksyi kuitenkin NGD:n kanteen kyseisestä päätöksestä 6.2.2018 antamallaan tuomiolla, jossa yhtiöltä vaadittavan arvonlisäveron määräksi vahvistettiin 0 euroa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan myös NGD:n yhtiöjärjestyksen ensimmäinen versio, joka oli voimassa kyseisenä vuonna, täytti rahoituksellista integraatiota pääjäsen A:n kanssa koskevan ehdon. Finanzamt oli siis virheellisesti katsonut, ettei yhteisverotusyksikköä ollut olemassa. Finanzgericht viittasi tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen 16.7.2015 antaman tuomion Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrts (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496; jäljempänä tuomio Larentia + Minerva) 44 ja 45 kohtaan. Sen takia Finanzgericht ratkaisi, että Finanzamtin vaatimus, jonka mukaan pääjäsenellä on oltava paitsi enemmistö NGD:n osakkeista myös enemmistö sen äänioikeuksista, ylittää sen, mikä on tarpeellista väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.

17. Finanzamt teki kyseisestä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofille eli ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

18. Bundesfinanzhofin XI jaosto totesi valitusta käsitellessään aluksi, että jos pääasiaa arvioidaan yksinomaan sovellettavan kansallisen oikeuden perusteella, Revision-valitus on perusteltu. Tämä johtuu siitä, että yhteisverotusyksiköksi luokittelu riippuu rahoituksellisen integraation ehdosta, jossa edellytetään, että pääjäsenellä on enemmistö äänioikeuksista. Lainsäädäntöä ei ole muutettu tuomion Larentia + Minerva jälkeen. Saksan laissa edellytetään edelleen, että pääjäsenellä on määräysvalta alisteisessa asemassa olevaan jäseneseen, huolimatta unionin tuomioistuimen mainitussa tuomiossa tekemästä selvennyksestä.

19. Edellä sanottujen tekijöiden pohjalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele ensimmäiseksi, onko yhteisverotusyksiköitä (Organschaft) koskeva Saksan järjestelmä unionin oikeuden mukainen ja voidaanko erityisesti rahoituksellista integraatiota koskeva ehto, joka asetetaan liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä, säilyttää sellaisenaan.⁵ Toiseksi Bundesfinanzhof tiedustelee, voidaanko yhteisverotusyksiköitä koskevaa Saksan järjestelmää perustella kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ja 4 kohdan ensimmäisen alakohdan kannalta.⁶

⁵ Ennakkoratkaisupyyntöön kolme ensimmäistä kysymystä käsittelevät näitä ongelmia.

⁶ Tämä kysymys tuli esiin ennakkoratkaisupyyntöön neljännessä kysymyksessä.

20. Bundesfinanzhofin XI jaosto päätti siis lykätä asian käsittelyä ja pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

- ”1) Onko [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa, luettuna yhdessä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, tulkittava siten, että sen mukaan on sallittua, että jäsenvaltio nimeää verovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän jäsenen (pääjäsenen) arvonlisäveroryhmän (yhteisverotusyksikön) sijaan?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voidaanko tältä osin vedota [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan luettuna yhdessä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa?
- 3) Onko [tuomion Larentia + Minerva 44 ja 45 kohdan mukaisesti tehtävässä] tarkastuksessa siitä, onko liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetty vaatimus rahoituksellisesta integraatiosta sallittu toimenpide, joka on tarpeellinen väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuva, käytettävä tiukkaa vai suurpiirteistä mittapuuta?
- 4) Onko [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 1 kohtaa ja 4 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava niin, että jäsenvaltio voi määrittää, että henkilö ei toimi [kyseisen direktiivin] 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla itsenäisesti, jos tämä on rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu toisen yrityksen (pääjäsenen) yritykseen siten, että pääjäsen voi saada tahtonsa läpi kyseiseen henkilöön nähden ja estää siis tämän poikkeavan tahdonmuodostuksen?”

III Asian tarkastelu

21. Keskityn unionin tuomioistuimen pyynnön mukaisesti tarkastelemaan pelkästään ensimmäistä ja neljättä ennakkoratkaisukysymystä.

A Tiivistelmä asianosaisten lausumista

22. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet NGD, Saksan ja Italian hallitukset sekä Euroopan komissio.

1. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

23. NGD katsoo ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen aivan oikein huomauttaneen, että tuomion Larentia + Minerva 45 ja 46 kohdan mukaisella tarkastuksella – sen määrittämiseksi, onko Saksan laissa asetettu rahoituksellisen integraation edellytys tarpeellinen toimenpide väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi – on merkitystä vain siinä tapauksessa, että Saksan liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäinen virke ei ole unionin oikeuden vastainen (kun siinä annetaan unionin oikeudesta poikkeava verovelvollisen määritelmä). Jos tällainen lähestymistapa hyväksyttäisiin, Finanzamtin Revision-valitus olisi suoralta kädeltä hylättävä sillä perusteella, että säännös on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

24. Saksan hallitus vastustaa ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottamista. Saksan hallituksen mukaan kysymys on merkityksetön pääasian ratkaisemisen kannalta, sillä riita-asiassa on ensisijaisesti kyse siitä, onko NGD:n ja pääjäsen A:n välinen rahoituksellinen integraatio riittävää.

25. Vaihtoehtoisesti Saksan hallitus esittää huomautuksia sekä kysymyksestä, joka koskee kansallisen yhteisverotusyksikköjärjestelmän (Organschaft) unionin oikeuden mukaisuutta, että kysymyksestä, joka koskee kyseisen järjestelmän laillisuutta siltä osin, kuin siinä nimetään arvonlisäveroryhmän yksi tietty jäsen ryhmää edustavaksi verovelvolliseksi.

26. Saksan hallitus huomauttaa edellä olevassa kohdassa mainitusta ensimmäisestä kysymyksestä, että Saksan yhteisverotusyksikköjärjestelmä, josta säädetään liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa, vastaa kaikilta osin järjestelmää, josta säädetään kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, ja jossa kaikkia arvonlisäveroryhmän jäseniä on pidettävä yhtenä verovelvollisena ja ryhmän on annettava yhteinen arvonlisäveroilmoitus. Sillä seikalla, että yhteisverotusyksikkö (arvonlisäveroryhmä) ei itse hoida edellä mainittuja tehtäviä vaan sen tekee pääjäsen, ei ole merkitystä unionin oikeuden noudattamisen kannalta.

27. Saksan hallitus huomauttaa tämän ratkaisuehdotuksen 25 kohdassa mainitusta toisesta kysymyksestä, että arvonlisäveroryhmäjärjestelmän käyttöönotto on jäsenvaltioille vapaaehtoista ja että tällaisen järjestelmän toimintaa koskevat yksityiskohtaiset säännöt on jätetty jäsenvaltioiden harkintavaltaan.

28. Tätä näkökantaa on Saksan hallituksen mukaan kannatettu myös kuudennen direktiivin laadintaprosessissa. Sitä paitsi on tarkoituksenmukaista nimetä pääjäsen verovelvolliseksi, kun otetaan huomioon, että hierarkkisesti ylempänä elimenä se on ainoa, joka pystyy varmistamaan koko ryhmän verovelvoitteiden tehokkaan täyttämisen. Verorasitteen kannalta ei joka tapauksessa ole mitään merkitystä sillä, nimetäänkö verovelvolliseksi arvonlisäveroryhmä vai sen pääjäsen.

29. Italian hallitus toteaa ennen muuta, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa on tulkittava niin, että jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena erillistä yhtiötä, vaikka sillä olisi läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toisiin yhtiöihin, jos se on perusteltua veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.

30. Euroopan komissio katsoo lähinnä, että vaikka arvonlisäveroryhmän pääjäsen saattaa olla verovelvollinen ja kyseisen ryhmän ainoa yhteystaho, Saksan lain vaatimus, jonka mukaan pääjäsenellä on oltava ryhmässä äänienemmistö, on kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan vastainen.

2. Neljäs ennakkoratkaisukysymys

31. NGD katsoo, että neljänteen kysymykseen olisi vastattava kielteisesti eli niin, että kuudennessa direktiivissä ei sallita jäsenvaltioiden tyypittämällä määrittää tiettyjä yksiköitä epäitsenäisiksi, jos ne on integroitu arvonlisäveroryhmän pääjäsenen rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti.

32. Saksan hallitus toteaa pääasiallisesti, että myöskään neljättä ennakkoratkaisukysymystä ei pitäisi ottaa tutkittavaksi, koska se ei mahdollista päätelmien tekemistä rahoituksellisen integraation riittävydestä tilanteessa, jossa, kuten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, pääjäsenellä ei ole äänenemmistöä, vaikka sillä on enemmistö osakkeista. Siksi kysymys ei Saksan hallituksen näkemyksen mukaan ole ratkaiseva pääasian ratkaisemisen kannalta.

33. Vaihtoehtoisesti Saksan hallitus katsoo, että jos unionin tuomioistuin päättää ottaa kysymyksen tutkittavaksi, siihen olisi vastattava myöntävästi. Näin on, koska kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ja 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa annetaan jäsenvaltiolle mahdollisuus kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaisesti luokitella tyypittelemällä epäitsenäiseksi yhteisö, joka on integroitu toiseen yhtiöön (pääjäseneseen) rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti sillä tavoin, että jälkimmäinen pystyy määräämään edellistä ja estämään kyseistä yhteisöä valitsemaan vaihtoehtoista toimintasuuntaa. Saksan hallitus lisää, että jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa, kun ne määrittävät yhteisön taloudellisen toiminnan itsenäisyyden astetta saattaessaan kyseisen säännöksen osaksi kansallista lainsäädäntöä.

34. Italian hallitus toteaa ensisijaisesti, että neljättä ennakkoratkaisukysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska sillä ei ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikastoon. Siinä tapauksessa, että kysymys kuitenkin katsotaan voitavan ottaa tutkittavaksi, vastauksen pitäisi kuulua siten, ettei kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan voida katsoa estävän pitämästä verovelvollisena yhteisöä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa oikeudellisesti itsenäisellä tavalla, vaikka sillä olisikin läheiset suhteet toiseen yhteisöön rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti siten, että syntyy riippuvuussuhde tai taloudellinen integroituminen kyseiseen yhteisöön.

35. Euroopan komissio on käsitellyt kaikkia ennakkoratkaisukysymyksiä yhdessä, joten se ei ole esittänyt erikseen tätä kysymystä koskevia huomautuksia.

B Asian arviointi

1. Tutkittavaksi ottaminen

36. Saksan hallitus vastustaa ensimmäisen ja neljännen ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottamista (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 24 ja 32 kohta), kun taas Italian hallitus toteaa, että neljättä kysymystä ei pidä ottaa tutkittavaksi.

37. Nämä väitteet on mielestäni hylättävä. Ensinnäkin vastaukset ennakkoratkaisukysymyksiin ovat selvästi tarpeen pääasian ratkaisemiseksi. Toiseksi se seikka, että Bundesfinanzhofin kaksi jaostoa (XI jaosto tässä asiassa ja V jaosto asiassa C-269/20) on esittänyt täysin vastakkaiset tulkinnat kuudennen direktiivin asianomaisista säännöksistä,⁷ osoittaa olevan todellista tarvetta sille, että unionin tuomioistuin antaa kyseisiä säännöksiä koskevia ohjeita. Se näkyy myös näiden kahden huomattavan korkeaan oikeusasteeseen kuuluvan jaoston kansallisen oikeuskäytännön huomattavissa eroavuuksissa (erityisesti sen tavan suhteen, jolla kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta olisi pantava täytäntöön kansallisessa oikeudessa). Sama korostuu myös oikeuskirjallisuudessa, johon Bundesfinanzhof on kahdessa ennakkoratkaisupyyntössään viitannut.

⁷ Ks., ex multis, Geraats, M., ”Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19”, *Steueranwaltsmagazin*, nro 3/2021, s. 87.

2. Aineelliset kysymykset

38. Ensimmäisessä kysymyksessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee ensisijaisesti, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa luettuna, yhdessä saman direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, tulkittava siten, että direktiivissä kielletään nimeämästä arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän (Organkreis) sijasta ryhmän jäsen, erityisesti kyseisen ryhmän pääjäsen (Organträger).

39. Neljännessä kysymyksessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee ensisijaisesti, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä 4 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa, tulkittava siten, että jäsenvaltion sallitaan tyypittelemällä määrittää tietyt yhteisöt epäitsenäisiksi, jos kyseiset yhteisöt ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroituneet arvonlisäveroryhmän pääjäseneksi.

40. Näitä kysymyksiä on aiheellista tarkastella yhdessä, ja tarkastelen niiden taustalla olevia ongelmakohtia kolmessa vaiheessa. Vaiheessa 1 selvitän, mitä edellytyksiä unionin oikeudessa asetetaan arvonlisäveroryhmän muodostamiselle. Vaiheessa 2 käsittelen perustettuun ja toimivaan arvonlisäveroryhmään ja sen asemaan liittyviä sääntöjä, myös ryhmän suhteita veroviranomaisiin, sekä sitä, mille jäsenelle ryhmän arvonlisävelka kuuluu. Lopuksi vaiheessa 3 tarkastelen sitä, voiko Saksan hallitus poiketa arvonlisäveroryhmiä koskevista unionin oikeuden säännöistä säilyttääkseen oman arvonlisäveroryhmäjärjestelmänsä.

a) Alustavat huomautukset

41. Saksassa yhteisverotusyksikön olemassaolon perustelut liittyvät käsitteellisesti ja historiallisesti sekä Saksan lainsäädännön yleisen systematiikan kannalta taloudellisen toiminnan harjoittamisen itsenäisyyden käsitteeseen, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään selkeästi päättellyt.

42. Saksan liikevaihtoverolain asianomaisten säännösten ristiriitaisuutta kuudennen direktiivin kanssa on epäilty sekä Saksan tuomioistuinten oikeuskäytännössä⁸ että oikeuskirjallisuudessa⁹ useiden vuosien ajan. Nämä epäilykset ovat perusteltuja, kuten ratkaisuehdotuksessani osoitetaan.

43. Osa tämän asian kannalta merkityksellisestä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä koskee direktiivin 2006/112 11 artiklaa, sillä kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohta vastaa kyseistä säännöstä.

44. Todettakoon heti aluksi, että unionin oikeussäännön ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tavoitteet.¹⁰

⁸ Ks. Geraats, M., op. cit. s. 87. Tämä näkyy osittain myös ennakkoratkaisupyynnöissä, jotka ovat tuomion Larentia + Minerva ja 15.4.2021 annetun tuomion M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285; jäljempänä tuomio M-GmbH) taustalla.

⁹ Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee artikkelin Birkenfeld, W., "Organschaft als Mehrwertsteuergruppe", *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, s. 120 ja 126. Lisäksi voin mainita seuraavat: Stadie, H., "§ 2", teoksessa Rau, G. ja Dürrwächter, E. (toim.), *Umsatzsteuergesetz*, heinäkuu 2011, kohdat 915 ja 993; Reiss, W., "§ 2 UStG", teoksessa Reiss, W., Kraeusel, J. ja Langer, M., *UStG*, kohdat 98.6 ja 98.17; Klenk, M., "§ 2 UStG", teoksessa Sölch, O. ja Ringleb, K., *UStG*, kohta 89; Korn, C., "§ 2 UStG", teoksessa Bunjes, J., *UStG*, 2013, kohta 110; Scharpenberg, B., "§ 2 UStG", teoksessa Hartmann, A. ja Metzenmacher, *UStG*, kohta 325; Radeisen, R.-R., "§ 2 UStG", teoksessa Schwarz, B., Widmann, W. ja Radeisen, R.-R., *UStG*, 2011, kohta 179; Meyer, B., "§ 2 UStG", teoksessa Offerhaus K., Söhn, H. ja Lange, H.-F., *UStG*, 2011, kohta 64; Korf, R., *MwStR*, 2016, s. 257, ja Lange, H.-F., "Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und das Unionsrecht", *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, s. 297, 299 ja 302. Ks. myös Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der Umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 18.5.2021.

¹⁰ Tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

b) Vaihe 1. Euroopan unionin oikeudessa asetetut arvonlisäveroryhmiä koskevat edellytykset

45. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuoto kuuluu seuraavasti: ”Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.”

46. Kuudennessa direktiivissä annetaan yleisesti jäsenvaltioille melko vähän ohjeistusta sen suhteen, miten arvonlisäveroryhmä olisi niiden kansallisessa lainsäädännössä toteutettava. Monet yksityiskohdat on jätetty jäsenvaltioiden harkintavaltaan, mihin liittyy riski arvonlisäveron yhtenäisen soveltamisen häiriytymisestä Euroopan unionissa. Tilanne ei ole korjautunut direktiivin 2006/112 myötä, vaan jäsenvaltioiden välillä on todettu laajoja eroavuuksia.¹¹

47. Saksan lainsäädännössä (liikevaihtoverolaissa) ongelma aiheutuu erityisesti siitä, että itsenäiset yhtiöt, joilla on toisiinsa läheiset suhteet arvonlisäverotarkoituksiin, eivät kuudennen direktiivin mukaisesti menetä ominaislaatuun verovelvollisina pelkästään niitä yhdistävän suhteen vuoksi. Arvonlisäveroryhmän käsite ei millään lailla johda siihen, että ryhmän yksi jäsen asetettaisiin jokaisen ryhmään kuuluvan verovelvollisen sijaan.

Kyseessä olevien säännösten asiayhteys ja sanamuoto

48. Unionin tuomioistuin on jo selkeästi todennut seuraavaa: ”Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ja arvonlisäverodirektiivin [direktiivi 2006/112] 9 artiklan 1 kohdassa käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla ’jokaista’, annetaan käsitteelle ’verovelvollinen’ *laaja määritelmä*, jossa korostetaan taloudellisen toiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä siten, että kaikkia niin julkisia kuin yksityisiäkin luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä sekä yksiköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä mutta jotka täyttävät objektiivisesti tässä säännöksessä säädetyt edellytykset, on pidettävä arvonlisäverovelvollisina.”¹²

49. Lisäksi asianomaisen henkilön on toimittava omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, ja henkilön on kannettava missä tahansa itsenäisesti harjoittamaansa toimintaan luontaisesti kuuluva taloudellinen riski.¹³

50. Sitä paitsi kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollinen on se, joka harjoittaa itsenäisesti missä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

¹¹ Ks. Gryziak, B., ”VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis”, *International VAT Monitor*, nide 32, 2021, s. 205. Ks. komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa (entinen kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohta) säädetyistä ryhmärekisteröintimahdollisuudesta (KOM(2009) 325 lopullinen, s. 1).

¹² Tuomio 12.10.2016, Nigl ym. (C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), kursivointi tässä.

¹³ Ks. vastaavasti tuomio 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, 18 kohta), ja tuomio 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, 23 kohta).

51. Koska ilmauksen ”*itsenäisesti*” harjoittaa – – taloudellista toimintaa” soveltamisala määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa sekä 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa,¹⁴ viittauksella arvonlisäveroryhmän käsitteeseen 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa edellytetään, että käsitteen on ymmärrettävä antavan konkreettinen muoto taloudellisen toiminnan harjoittamiselle *itsenäisesti*.

52. Toisin sanoen kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa määritellään tarkemmin sanaa ”*itsenäisesti*”, minkä jälkeen toisessa alakohdassa viitataan arvonlisäveroryhmän käsitteeseen, mutta sen toteuttaminen on siirretty jäsenvaltioille niiden harkinnanvaraiseen täytäntöönpanovaltaan.

53. Arvonlisäveroryhmän käsitteen sisällyttäminen kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan edellyttää käsitteen ymmärtämistä yhdenmukaisesti direktiivin yleisen järjestelmän kanssa itsenäisyyden käsitteen konkreettisena ilmauksena. Myös oikeudellisesti itsenäisiä henkilöitä voidaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan mukaisesti käsitellä yhtenä verovelvollisena tilanteessa, jossa verovelvollisuutta ei muutoin voitaisi perustella kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaisesti riittävän yhteyden puuttuessa henkilöiden väliltä.

54. Seuraavaksi on tärkeää verrata Saksan liikevaihtoverolain asianomaisten säännösten sanamuotoa kuudennen direktiivin säännösten sanamuotoon.

55. Liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä ei oteta huomioon sitä seikkaa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa ei aseteta lisäehtoja arvonlisäveroryhmän eri jäsenten verovelvollisasemalle. Viime mainitussa säännöksessä ei liioin edellytetä, että kyseisen ryhmän nimissä ja sen lukuun toimiva jäsen voisi olla vain emoyhtiö, jolla olisi enemmistö sekä osakkeista että äänioikeuksista, eikä siinä itse asiassa aseteta mitään muitakaan ehtoja, jotka koskevat jäsenten oikeuskelpoisuutta tai omistajuutta taikka oikeushenkilön omistajuuteen kuuluvia oikeuksia.

56. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaan ”jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa”.

57. Saksan liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään sitä vastoin seuraavaa: ”Elinkeino- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, – – 2. jos *oikeushenkilö* [(i)] on toiseikkojen kokonaisarvostelun perusteella rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti *integroitunut* [(ii)] *pääjäsenen yritykseen* [(iii)] (yhteisverotusyksikkö, Organschaft). Yhteisverotusyksikön vaikutukset koskevat vain Saksassa sijaitsevien yrityksen osien välisiä sisäisiä suoritteita. Mainittuja osia on kohdeltava yhtenä yrityksenä. – –”¹⁵

58. On selvää, että Saksan toimenpide, jolla kuudes direktiivi on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, on liian rajoittava, kun siinä säädetään, että arvonlisäveroryhmä (ja pääjäsen, kuten säädetään direktiivin täytäntöön panemiseksi) on ainoa verovelvollinen, kun taas kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta on yleisempi sikäli, että siinä sallitaan vain arvonlisäverotarkoituksiin käsitellä yhtenä verovelvollisena henkilöitä, jotka ovat itsenäisiä mutta joilla on toisiinsa rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet.

¹⁴ Kursivointi tässä.

¹⁵ Kursivointi tässä.

59. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan sanamuoto kuuluu seuraavasti: ”jäsenvaltio voi *käsitellä yhtenä verovelvollisena [(iii)]* sellaisia maan alueelle sijoittautuneita *henkilöitä [(i)]*, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on *läheiset* rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset *suhteet toisiinsa [(ii)]*”.¹⁶

60. Sanamuotoon perustuva analyysillä paljastuu eroja seuraavien välillä: ”oikeushenkilö” ja ”henkilö” (i);¹⁷ alisteisessa asemassa olevan jäsenen *integrointi* pääjäsenen yritykseen” ja ”oikeudellisesti itsenäiset oikeushenkilöt, joilla on läheiset *suhteet toisiinsa*” (ii); sekä ”vain pääjäsenen yritys” ja ”arvonlisäveroryhmä yhtenä verovelvollisena” (iii).

61. Kaikki kolme edellä mainittua vertailukohtaa Saksan säännösten ja kuudennen direktiivin todellisen sanamuodon välillä osoittavat, että Saksan liikevaihtoverolaissa mennään pitemmälle kuin kuudennessa direktiivissä säädetään.

62. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa tässä suhteessa, että kun jäsenvaltiot käyttävät niille kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa annettua valinnanmahdollisuutta ja vahvistavat arvonlisäveroryhmille tiettyjä edellytyksiä ja menettelytapoja, ne eivät saa keskeisellä tavalla muuttaa arvonlisäveroryhmän käsitteen¹⁸ luonnetta ja kyseisen säännöksen tarkoitusta.¹⁹ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä²⁰ voidaan analogisesti päätellä, että kun jäsenvaltiot saattavat kuudennen direktiivin osaksi kansallista lainsäädäntöä ja määrittävät järjestelyt, joiden mukaisesti direktiivin 4 artiklan 4 kohdasta johtuvat arvonlisäveroryhmien ja henkilöiden oikeudet toteutuvat, niiden lainsäädännöstä ei saa seurata, että jotkin arvonlisäveroryhmät ja henkilöt, jotka muutoin täyttävät direktiivin asianomaiset vaatimukset, jäävät kyseisten oikeuksien ulkopuolelle (kuten nyt käsiteltävässä asiassa ja asiassa C-269/20 kyseessä oleville henkilöille on käynyt). Kuten oikeuskirjallisuudessa on huomautettu, jäsenvaltioiden olisi harkittava niille direktiivissä jätetyn lainsäädäntävapauden ulottuvuutta pannessaan täytäntöön arvonlisäveroryhmävaihtoehdon, jotta ne eivät ylittäisi tuon vapauden rajoja.²¹

63. Se seikka, että Saksan liikevaihtoverolaki ja kansallinen oikeuskäytäntö ovat liian rajoittavia, on jo osoitettu toisessa arvonlisäveroryhmiin liittyvässä tilanteessa: sen jälkeen, kun tämä ennakkoratkaisupyyntö esitettiin unionin tuomioistuimelle, unionin tuomioistuin totesi, että liikevaihtoverolaissa evätään laittomasti mahdollisuus olla arvonlisäveroryhmän jäsen sellaisilta henkilöyhtiöiltä, joissa yhtiömiehinä on muitakin kuin pääjäsenen yritykseen rahoituksellisesti integroituja henkilöitä. Tämä oli tuomion M-GmbH aineellinen sisältö.

c) Vaihe 2. Arvonlisäveroryhmän ja sen jäsenten asemaan liittyvät säännöt sen jälkeen, kun ryhmä on perustettu ja toiminnassa, myös ryhmän suhteet veroviranomaisiin

64. Kuudennen direktiivin mukaisista arvonlisäveroryhmän ja sen jäsenten asemaan liittyvistä säännöistä seuraa, että arvonlisäveroryhmään kuuluvat verovelvolliset ovat silti edelleen myös yksilöllisesti verovelvollisia. Arvonlisäverovelvoitteet koskevat jokaista henkilöä itsenäisesti (toisin sanoen muutoin kuin arvonlisäveroryhmän yhteydessä). Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaisen arvonlisäveroryhmän tarkoituksena on

¹⁶ Kursivointi tässä.

¹⁷ Ks. tuomio Larentia + Minerva, 45 ja 46 kohta.

¹⁸ Ks. vastaavasti tuomio 4.10.2001, ”Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, 34 kohta), ja tuomio 5.7.2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, 34 kohta).

¹⁹ Sterzinger, C., ”Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis”, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, s. 139.

²⁰ Ks. analogisesti tuomio 26.7.2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²¹ Korf, R., ”Organschaft – quo vadis?”, *Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht*, 2008, s. 179.

ainoastaan yksinkertaistaa arvonlisäveron käsittelyä. Käytännössä veroviranomaisten pitäisi saada yksi ainoa arvonlisäveroilmoitus eli kooste jokaisen ryhmään kuuluvan veronmaksajan yksilöllisistä ilmoituksista.

1) Lainsäädännöllinen tausta

65. Toisen direktiivin²² antamiseen johtaneen komission ehdotuksen²³ 2 artiklaan (sellaisena kuin se oli ehdotuksessa) viittaavassa liitteen A 2 kohdassa unionin lainsäätaja vahvisti, että yhteisverotusyksikköjärjestelmiä ei pitäisi direktiivin nojalla samastaa itsenäisyyden puuttumiseen.

66. Kohdassa todetaan seuraavasti: ”Ilmauksella ’omaan lukuunsa’ on erityisesti tarkoitus sulkea verotuksen ulkopuolelle palkansaajat, joiden suhde työnantajaan perustuu työsopimukseen, kotonaan työskentelevät henkilöt mukaan luettuina. Tämä sanamuoto antaa myös jäsenvaltioille vapauden käsitellä erillisten veronmaksajien sijasta yhtenä veronmaksajana oikeudellisesti itsenäisiä henkilöitä, joita yhdistävät toisiinsa taloudelliset, rahoitukselliset tai organisatoriset siteet. Jäsenvaltion, joka ehdottaa tällaista käsittelyä, on aloitettava 13 artiklassa tarkoitettujen neuvottelut.”

67. On totta, että toisen direktiivin antamisajankohtana jäsenvaltioiden säännöt, kuten Saksan yhteisverotusyksikköjärjestelmä, pyrittiin saattamaan unionin oikeuden mukaisiksi, jotta Saksan oikeuteen ei tarvitsisi luoda arvonlisäveroryhmän käsitettä.

68. Edellä mainitun toista direktiiviä koskevan komission ehdotuksen kohdassa ”2 artiklasta” selvitettiin seuraavaa:

”Tietyissä jäsenvaltioissa nykyisin voimassa olevan lainsäädännössä henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta elimellisesti sidottuja toisiinsa taloudellisin, rahoituksellisin ja organisatorisin sitein, käsitellään yhtenä verovelvollisena, minkä seurauksena kyseisten henkilöiden väliset liiketoimet eivät yleensä ole verollisia liiketoimia. Sen takia yritykset, jotka muodostavat ’Organschaft’-yksikön, saavat saman verokohtelun kuin integroitu yritys, joka muodostaa yhden oikeushenkilön.

Huomattakoon, että jos arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan oikein, edellä tarkoitettu verojärjestelmä ei tarjoa kilpailuetua verrattuna verojärjestelmään, jossa Organschaftin jäseniä käsitellään erillisinä verovelvollisina.

Näin ollen siitä ei selvästi aiheudu merkittävää haittaa, jos toiset jäsenvaltiot käsittelevät edelleen Organschaftia yhtenä verovelvollisena, vaikka toiset jäsenvaltiot eivät teekään niin. Ensimmäisessä tapauksessa asianomaisen jäsenvaltion on kuitenkin käytävä alustavia neuvotteluja, joissa tutkitaan, ettei jäsenvaltion suosima järjestelmä väärin jäsenvaltioiden välistä kilpailua” (COM(65) 144 final, s. 7 ja 8).

69. Toinen direktiivi korvattiin kuudennella direktiivillä, ja samat toteamukset pätevät edelleen (kuten ne vieläkin pätevät kuudennen direktiivin vuorostaan korvanneen direktiivin 2006/112 suhteen).

²² Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 71, 14.4.1967, s. 1303).

²³ Ehdotus neuvoston toiseksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ja yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteesta ja soveltamissäännöistä (komissiolta neuvostolle) (COM(1965) 144 final).

70. Kuudennen direktiivin 4 artiklan lainsäädännöllisestä taustasta ilmenee selvästi, että yhteisverotusyksikköjärjestelmän käsite ei aiheuta sitä, että yksikön muodostavat jäsenet lakkaisivat harjoittamasta itsenäistä taloudellista toimintaa eikä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohta estä sitä, että jäsen pysyy arvonlisäverovelvollisena, vaikka se olisi toisen jäsenen määräysvallassa tai omistuksessa.

2) Käytännön esimerkki arvonlisäveroryhmästä

71. Komission antama yksinkertaistettu esimerkki arvonlisäveroryhmästä, joka koostuu vain kahdesta jäsenestä, on tässä suhteessa valaiseva. Jäsen B on jäsen A:n määräysvallassa; B ostaa tavaraa kolmannelta verovelvolliselta 100 eurolla, josta 20 euroa on vähennyskelpoista arvonlisäveroa (arvonlisäverokanta on 20 %). B myy tavarat edelleen A:lle hankintahintaan. Seuraavaksi A myy tavarat 200 eurolla luonnollisille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, ja laskuttaa 40 euroa arvonlisäveroa. Arvonlisäveroryhmän muodostavien eri yritysten maksettava arvonlisävero määritetään seuraavasti, jos ryhmä suorittaa yhden maksun.

72. i) B vähentää 20 euroa kolmansilta osapuolilta ostamiensa tavaroiden perusteella (miinus 20 euroa); ii) B myy tavarat A:lle hankintahintaan ja saa 20 euroa (plus 20 euroa); iii) A merkitsee kirjanpitoonsa B:lta ostamansa tavarat ja vähentää 20 euroa (miinus 20 euroa); A merkitsee kirjanpitoonsa tavaroiden myynnistä kolmansille osapuolille laskutetun arvonlisäveron ($200 \times 20\% = 40$; eli plus 40 euroa). Siitä seuraa, että arvonlisäveroryhmän maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärä on 20 euroa.

73. A huolehtii arvonlisäveroryhmän verovelvoitteista ja maksaa arvonlisäveron, jonka ryhmä on velkaa. Edellä ii ja iii kohdassa tarkoitetut verovelvollisten väliset liiketoimet neutraloidaan täysin. Kun B myy tavarat A:lle, B:n laskuttama arvonlisävero vastaa arvonlisäveroa, jonka A saa vähentää. Siksi kyseisiä liiketoimia ei oteta huomioon, kun maksettavan arvonlisäveron määrää määritetään. A harjoittaa taloudellista toimintaa itsenäisesti kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Verovelvollisena A laskuttaa arvonlisäveroa 40 euroa. Se myy tavarat loppukuluttajille ja pystyy vähentämään hankinnasta 20 euroa. A:n on maksettava liiketoimesta 20 euroa arvonlisäveroa. B ei joudu maksamaan arvonlisäveroa jälleenmyyntiliiketoimesta, koska liiketoimi toteutui hankintahintaan.

74. Kaikki arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat yhteisvastuussa ryhmän arvonlisäverovelasta, vaikka käytännössä vain yhteystahona toimiva jäsen maksaa (yhteisen) arvonlisäverovelan määrän. Kuudennessa direktiivissä ei säännellä vastuun jakautumista arvonlisäverovelan määrän suhteen arvonlisäveroryhmien jäsenten kesken eikä vastuuta koskevia yksityiskohtaisia menettelytapoja.

75. Kuudennessa direktiivissä vahvistetun arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti jokainen verovelvollinen vastaa omista arvonlisäverovelvoitteistaan. Koska arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan sääntöjen mukaisesti edelleen yksilöllisesti verovelvollisia, arvonlisäverovelvoitteiden jakaminen arvonlisäveroryhmän jäsenten kesken on asia, josta on säädettävä kansallisessa velvoiteoikeudessa.

76. Toisin kuin kuudennen direktiivin mukaisessa arvonlisäveroryhmäjärjestelmässä, Saksan liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa vahvistetun järjestelmän mukaisesti arvonlisäveroryhmän jäsenten ei enää katsota olevan verovelvollisia – siinäkin tapauksessa, että ne edelleen myyvät tavaroita ja tarjoavat vastikkeellisia palveluja itsenäisesti, jolloin jokainen jäsen on verovelvollinen ja toimii tässä ominaisuudessa kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

77. Tältä osin olen samaa mieltä komissio, jonka mukaan kansallisessa järjestelmässä edellä annetussa esimerkissä jäsentä B ei (lainkaan) pidettäisi arvonlisäverovelvollisena. Sitä käsiteltäisiin yksinkertaisesti jäsenen A tytäryrityksenä. Silti B ostaa tavaroita verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaisesti. A olisi arvonlisäveroryhmän ainoa verovelvollinen. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa ei kuitenkaan sallita, että B:tä ei arvonlisäveroryhmän jäsenenä enää katsottaisi verovelvolliseksi, jos se edelleen harjoittaa taloudellista toimintaa itsenäisesti mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

78. Siksi on tärkeää muistaa, että arvonlisäveroryhmän jäsenet eivät menetä asemaansa verovelvollisina niin kauan, kuin arvonlisäveroryhmän jäsenet edelleen harjoittavat itsenäistä taloudellista toimintaa. Kuten edellä huomautin, kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ei suljeta pois sitä mahdollisuutta, että yhtiö on edelleen verovelvollinen tilanteessa, jossa se on toisen yhtiön määräysvallassa tai osittain tai kokonaan viimeksi mainitun omistuksessa.

79. Jos arvonlisäveroryhmän useat oikeudellisesti itsenäiset jäsenet muodostavat yhden verovelvollisen, ryhmällä on oltava yksi ainoa yhteystaho, joka ottaa hoitaakseen ryhmän arvonlisäverovelvoitteet veroviranomaisiin nähden. Pääjäsen voi hoitaa tämän tehtävän (kuten Saksan oikeudessa säädetään). Katson kuitenkin (samoin kuin komissio), että vaatimus, jonka mukaan pääjäsenellä on arvonlisäveroryhmää varten oltava veroyksikössä enemmistö äänioikeuksista ja enemmistö osakkeista, on kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan vastainen.

80. Kuten edellä mainittiin, pääjäsen saattaa täyttää arvonlisäveroryhmän eri verovelvollisten verovelvoitteet. Kuudennen direktiivin mukaisesti arvonlisäveroryhmän jäsenen, jonka määräysvallassa ryhmä on, ei kuitenkaan ole pakko olla yhteystaho, joka edustaa ryhmää veroviranomaisiin nähden. Edellä 71–73 kohdassa kuvatussa yksinkertaistetussa esimerkissä saattaisi muun muassa olla, että jäsen B:n maksuvalmius on parempi. Jos muiden ryhmän jäsenten maksuvalmius on heikompi, on siis niiden edun mukaista, että B maksaa arvonlisäveron ryhmän puolesta. Ryhmän jäsenten kesken saatetaan myös tehdä sopimus veroviranomaisten yhteystahona toimimista koskevasta palkkiosta.

3) Unionin oikeuden vaatimukset, jotka koskevat sitä, kuka on arvonlisäveroryhmän verovelvollinen

81. Komissio viittaa tiedonannossaan²⁴ arvonlisäveroryhmiin ”fiktiivisenä” rakenteena”.

82. Kuten kohta näemme, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on siis oikeassa pitäessään merkityksettömänä sitä seikkaa, että Saksan lainsäätäjä ei vielä ole vahvistanut arvonlisäveroryhmää yhtiömuodoksi kansallisessa oikeudessa.

83. Komissio toteaa edellä mainitussa tiedonannossaan seuraavasti: ”Alv-ryhmää voitaisiin tässä suhteessa pitää arvonlisäverotusta varten luotuna ’fiktiivisenä’ rakenteena, jossa taloudellista sisältöä pidetään tärkeämpänä kuin oikeudellista muotoa. Alv-ryhmä on erityisen tyyppinen verovelvollinen, joka on olemassa ainoastaan arvonlisäverotusta varten. Se perustuu yhtiöiden välisiin todellisiin rahoituksellisiin, taloudellisiin ja hallinnollisiin suhteisiin. Vaikka jokainen ryhmän jäsen säilyttää oman oikeudellisen muotonsa, alv-ryhmä asetetaan etusijalle esimerkiksi yksityisoikeuden tai yhtiöoikeuden mukaisiin oikeudellisiin muotoihin nähden, tosin vain

²⁴ Ks. komission tiedonannon 3.2 kohdan toinen alakohta (KOM(2009) 325 lopullinen).

arvonlisäverotuksessa – –”. Komissio toteaa siis aivan oikein, että unionin arvonlisävero-oikeus on etusijalla kansalliseen yksityis- tai yhtiöoikeuteen nähden (mikä on myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemys, ks. ennakkoratkaisupyyntö 58 kohta).

84. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on itse todennut, on ensinnäkin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön nojalla selvää, että jos jäsenvaltio käyttää sille kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa annettua valtaa, kansallisessa täytäntöönpanolainsäädännössä on huolehdittava, että verovelvollisia on vain yksi ja että konsernille myönnetään vain yksi arvonlisäverotunniste.²⁵ Vaikka kyseisestä oikeuskäytännöstä ei seuraa, että kyseessä olisi oltava tietty henkilö, unionin tuomioistuin on kuitenkin sittemmin todennut, että jos arvonlisäveroryhmä on olemassa, ryhmä itse on arvonlisäverovelvollinen.²⁶

85. Unionin oikeudessa kyseisestä verosta vastaa siis arvonlisäveroryhmä itse, ei pelkästään ryhmän pääjäsen eli ryhmän tietty jäsen, kuten Saksan oikeudessa on asian laita. Merkittävässä osassa Saksan vero-oikeutta koskevaa oikeuskirjallisuutta onkin huomautettu, että liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohta on kuudennen direktiivin vastainen.²⁷

86. Lisäksi katson, että edellä mainitussa liikevaihtoverolain säännöksessä mennään toisiinsa yhteyksissä olevien yritysten verotuksen yksinkertaistamista pitemmälle, kun siinä säädetään, että pääjäsen on verovelvollinen. Liikevaihtoverolain sanamuodossa ei oteta huomioon ensinnäkään toisiinsa yhteyksissä olevien yritysten itsenäistä oikeushenkilöyttä ja toiseksi niiden mahdollisia erityisominaisuuksia julkisoikeudellisina yhteisöinä (mikä asia on etualalla rinnakkaisessa ratkaisuehdotuksessani asiassa C-269/20). Sitä paitsi edellä mainitussa liikevaihtoverolain säännöksessä rajoitetaan yhteisverotusyksikköjärjestelmän (arvonlisäveroryhmän) vapautta nimetä oma edustajansa.

4) Verotuksen neutraalisuuden periaatteen mahdollinen loukkaaminen

87. Saksan liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohta lienee myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen, sillä periaate aiheuttaa sen, että ”toimijoiden on voitava valita se toimintamalli, joka tiukasti taloudelliselta kannalta katsoen soveltuu niille parhaiten, ilman sitä vaaraa, että niiden liiketoimet suljettaisiin kuudennen direktiivin [verovapautusten] ulkopuolelle”.²⁸

88. Unionin tuomioistuin onkin katsonut, että arvonlisäverotusta varten ”merkitystä ei lähtökohtaisesti ole sillä, kuka [palveluja] tarjoaa – –, eikä myöskään sillä, missä oikeudellisessa muodossa tätä toimintaa harjoitetaan”,²⁹ ellei kuudennessa direktiivissä tai oikeuskäytännössä toisin säädetä tai määrätä.

89. Olen tässä yhteydessä samaa mieltä kuin julkisasiamies Mengozzi: ”Minun on kuitenkin vaikea ymmärtää, millä perusteella kohtelun eriyttäminen yrityksen oikeudellisen muodon mukaan tai sen mukaan, onko yritys oikeushenkilö vai ei, olisi tarpeellista veropetosten ja veronkierron estämiseksi ja tähän tavoitteeseen soveltuva. – – tällaisen eron tekeminen loukkaa

²⁵ Tuomio 22.5.2008, Amplisientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 20 kohta).

²⁶ Tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29, 35 ja 37 kohta sekä tuomiolauselma).

²⁷ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteet 8 ja 9.

²⁸ Tuomio 3.4.2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös esim. tuomio 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta), ja tuomio 23.10.2003, komissio v. Saksa (C-109/02, EU:C:2003:586, 23 kohta).

²⁹ Ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 46 kohta). Ks. myös tuomio 17.2.2005, Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, 25 kohta).

myös verotuksen neutraalisuuden periaatetta – – Näiden etujen epääminen taloudellisilta toimijoilta sen perusteella, että yksi niistä harjoittaa toimintaansa jossakin tietyssä oikeudellisessa muodossa, merkitsee, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia liiketoimia kohdellaan eri tavalla, jolloin jätetään huomiotta se, että arvonlisäverovelvollisuus perustuu nimenomaan taloudelliseen toimintaan eikä oikeudelliseen muotoon. – – Arvonlisäveroryhmäjärjestelmän tulee edistää verotuksen neutraalisuutta kuvastamalla taloudellista todellisuutta. Se ei – – saa johtaa keinotekoisien erojen tekemiseen sen mukaan, missä oikeudellisessa muodossa taloudelliset toimijat harjoittavat toimintaansa.”³⁰ Siitä syystä katson oikeudellista muotoa ja oikeushenkilöyttä koskevista edellytyksistä samansuuntaisesti kuin edellä todetaan, että senkaltaiset edellytykset, joita Saksan liikevaihtoverolain mukaisesti tässä asiassa on (kun arvonlisäveroryhmän edustajaksi ja ryhmän verovelvolliseksi säädetään yksinomaan yritys, jonka määräysvallassa ryhmä on ja jolla on enemmistö ryhmän äänioikeuksista ja osakkeista, ja ryhmän muut jäsenet suljetaan pois) menevät selvästi pitemmälle kuin on tarpeellista ja soveltuvaa kuudennen direktiivin mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

d) Vaihe 3. Voiko Saksan hallitus perustella järjestelmäänsä poikkeuksella arvonlisäveroryhmiä koskevista unionin oikeussäännöistä?

90. Unionin oikeuden yleisen säännön mukaisesti verovelvollisen on oltava kuudennessa direktiivissä määritelty henkilö, joten tarkastelen, voidaanko Saksan toimenpiteiden, joissa täsmennetään, että veronmaksuvelvollinen voi olla vain pääjäsen, katsoa ehkäisevän veroväärinkäytöksiä.

91. Kuten unionin tuomioistuin on tuomiossa Larentia + Minerva (40 kohta) huomauttanut, ”kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen komission ehdotuksen (KOM(73) 950 lopullinen^[31]) perusteluista ilmenee, että antaessaan kyseisen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan unionin lainsäätäjä on halunnut hallinnon yksinkertaistamiseksi tai tietynlaisten väärinkäytösten – kuten esimerkiksi yhden yrityksen jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötymä erityisjärjestelystä – estämiseksi mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään systemaattisesti verovelvollisina henkilöitä, joiden itsenäisyys perustuu pelkästään lakitekhniseen seikkaan”.

92. Lisäksi unionin tuomioistuin totesi, että ”kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa on tulkittava niin, että se on esteenä sille, että kansallisessa säännöstössä varataan mahdollisuus muodostaa mainitussa säännöksessä säädetty arvonlisäveroryhmä vain sellaisille yksiköille, jotka ovat oikeushenkilöitä ja jotka ovat mainitun ryhmän pääjäseneneen nähden alisteisessa asemassa, paitsi siinä tapauksessa, että kyseiset kaksi edellytystä ovat tarpeellisia toimenpiteitä väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuvia” (tuomion Larentia + Minerva 46 kohta).³²

93. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan tavoitteita ovat väärinkäytösten sekä veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäiseminen ja hallinnollisten toimien yksinkertaistaminen vapauttamalla ryhmän sisäiset liiketoimet arvonlisäverosta.

³⁰ Ks. julkisasiamies Mengozzin 26.3.2015 esittämä ratkaisuehdotus Larentia + Minerva (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:212, 80–83 kohta).

³¹ Komission ehdotus neuvoston kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL 1973, C 80, s. 1).

³² Ks. myös tuomio M-GmbH, 47 kohta.

94. Säännöksen tavoitteena on siis määrittää arvonlisäveroryhmän ainoa verovelvollinen, jonka on täytettävä veroilmoitus ja maksettava arvonlisävero ryhmän puolesta, kuitenkin poistamatta ryhmän muiden jäsenten verovelvollisuutta. Säännöksessä ei silti täsmennetä kyseisen yhteenliittymän eri jäsenten yhteisvastuullisuutta. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella on kuitenkin tässä suhteessa selvää, että jäsenvaltiot voivat määrätä muun yhteisön kuin verovelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta. Siksi myös arvonlisäveroryhmän puolesta toimiva ryhmän jäsen voidaan katsoa yhteisvastuulliseksi kyseisen veron maksamisesta.

95. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on huomauttanut, kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa valtuutetaan jäsenvaltiot ainoastaan määräämään lisähenkilöitä yhteisvastuullisiksi arvonlisäveron maksamisesta. Siinä ei sallita poikkeavasti määräämään kyseisen veron verovelvolliseksi muuta kuin arvonlisäryhmää itseään. Oikeuskäytännöstä aiheutuu, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta lisätä direktiivin 2006/112 11 artiklaan lisäehtoja (eikä näin ollen myöskään kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohtaan).³³

96. Seuraavaksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko unionin tuomioistuimen tuomiossa Larentia + Minerva noudattamaa lähestymistapaa tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemiseksi nimetä arvonlisäveroryhmän puolesta toimivaksi jäseneksi ainoastaan ryhmän pääjäsenen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selvittää, että äänienemmistön hallussapitoa koskevan ehdon tarkoituksena oli helpottaa arvonlisäveroryhmän jäsenten yhteistyötä sen varmistamiseksi, että ne hoitavat verovelvoitteensa.

97. Katson (samoin kuin komissio), että ehdon, jonka mukaan pääjäsenellä on oltava enemmistö äänioikeuksista, tarkoituksena ei ole ehkäistä väärinkäytöksiä tai torjua veropetoksia ja veronkiertoa.

98. Ensinnäkään silloin, kun Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Schleswig-Holsteinin verotuomioistuin, Saksa) ratkaisi tämän asian, oikeudenkäynnissä ei esitetty väitteitä unionin oikeuden mukaisesta oletetusta perustelusta eli tarkoituksesta estää väärinkäytöksiä sekä torjua veropetoksia ja veronkiertoa, eivätkä kyseiselle tuomioistuimelle esitetyt asiakirjat sisältäneet mitään sellaista, mistä olisi käynyt ilmi kyseisen arvonlisäveroryhmän muodostavien yritysten tällainen toiminta.

99. Toiseksi olen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanssa samaa mieltä, kun tuomioistuin toteaa, että ”ei ole myöskään nähtävissä, miten väärinkäytöksiä tai veropetoksia ja veronkiertoa voitaisiin ehkäistä ennalta pitämällä verovelvollisena [tiettyä] ryhmän jäsentä arvonlisäveroryhmän [itsensä] sijaan, kun otetaan huomioon, että – – kyseisen ryhmän kaikki jäsenet olisivat [joka tapauksessa] vastuussa kyseisestä verosta yhteisvelallisina. On siis syytä epäillä, onko poikkeus ylipäättään mahdollinen kyseisen oikeuttamisperusteen nojalla” (ennakkoratkaisupyynnön 56 kohta). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa ennakkoratkaisupyynnössä myös, että ”kansallisen lainsäädännön mukaan yhteisverotusyksiköllä ei pyritä yksinkertaistamaan hallintoa vaan välttämään tarpeetonta hallinnollista työtä elinkeinotoiminnassa”.

³³ Ks. vastaavasti tuomio M-GmbH, 53 kohta.

100. Haluan lopuksi huomauttaa, että unionin tuomioistuin on jo tuomiossa M-GmbH hylännyt senkaltaiset yleiset perustelut, joita Saksan hallitus on esittänyt. Mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, että veronkierron ehkäisemisen tavoite ei ole peruste arvonlisäveroryhmiä koskevalle liiaksi rajoittavalle Saksan sääntelylle.

101. Unionin tuomioistuin totesi tuomiossaan seuraavasti: ”Väärinkäytösten toteaminen edellyttää, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen – – joten [direktiivin 2006/112] 11 artiklan [artikla vastaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohtaa] toisessa kohdassa tarkoitettu veropetoksen tai veronkierron riski ei saa olla pelkästään teoreettinen.”³⁴

102. Unionin oikeuskäytännöstä seuraa, että tarvitaan erityisiä perusteluja, jos pyritään osoittamaan, että Saksan liikevaihtoverolain mukaisen arvonlisäveroryhmäjärjestelmän rajoittavilla ehdoilla todella edistetään veropetosten tai veronkierron ehkäisemistä. Katson, että Saksan hallituksen esittämät argumentit eivät siltä osin ole vakuuttavia nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, kuten myös tuomiossa M-GmbH todettiin.

IV Päätelmät

103. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan käsiteltävän yhtenä verovelvollisena arvonlisäverovelvoitteiden täyttämistä varten henkilöitä, joilla on läheiset suhteet ja jotka ovat arvonlisäveroryhmän jäseniä.

Säännöksen on kuitenkin ymmärrettävä estävän jäsenvaltioiden sellaisen lainsäädännön, jossa nimetään arvonlisäveroryhmän edustajaksi ja kyseisen ryhmän verovelvolliseksi yksinomaan jäsen, jonka määräysvallassa ryhmä on – eli jonka hallussa on enemmistö äänioikeuksista ja jolla on osake-enemmistö verovelvollisten ryhmässä –, jolloin ryhmän muut jäsenet suljetaan pois.

³⁴ Ks. tuomio M-GmbH, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.