Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
LAILA MEDINA
föredraget den 13 januari 2022 [1]

Mål C-141/20

Finanzamt Kiel
mot
Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

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

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Mervärdesskattegrupper – Utseende av en medlem av en mervärdesskattegrupp till skattskyldig person – Ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt – Domen Larentia + Minerva (C-108/14 och C-109/14)”

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) avser tolkningen av artikel 4.1 och 4.4 samt artikel 21.1 a och 21.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. [2] Den uppstod inom ramen för en talan mellan Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (nedan kallat NGD) och Finanzamt Kiel (Skattemyndigheten i Kiel, Tyskland) (nedan kallad Finanzamt) om utseendet av en mervärdesskattegrupp till skattskyldig person.

2. Mervärdesskattegrupper är en juridisk fiktion för mervärdesskatteändamål enligt sjätte direktivet och innebär att sådana grupper ska behandlas på samma sätt som en enda skattskyldig person som är registrerad för mervärdesskatt. De syftar till att förenkla efterlevnad av mervärdesskattebestämmelserna (det vill säga att avsevärt underlätta mervärdesskatterapporteringen för grupper av bolag som därmed kan lämna in en enda konsoliderad mervärdesskattedeklaration för samtliga gruppmedlemmars verksamhet) och till att bekämpa skattemissbruk. Dessutom ska mervärdesskatt inte redovisas för varor och tjänster som tillhandahålls mellan gruppmedlemmar.

3. Det tyska systemet med mervärdesskattegrupper har emellertid i doktrinen beskrivits som i stil med bröderna Grimms sagor: ”[det systemet] påminner om [ett av] de förgiftade äpplen som den elaka drottningen gav till vackra Snövit. Mervärdesskattegrupper infördes som en förenklingsåtgärd men har hamnat i brännpunkten för de tyska skattemyndigheternas revisioner

[1] Originalspråk: engelska.

[2] Rådets sjätte direktiv 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 (EGT L 269, 2000, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

… lett till ett stort antal rättsfall … vilket har resulterat [i] en byråkratisk djungel för skattebetalare som ofta är helt vilsna när de undrar om deras grupp som de antar vara en mervärdesskattegrupp kan klara en revision”. [3]

4. Detta förslag till avgörande ska läsas tillsammans med ett annat förslag till avgörande från mig i ett parallellt mål, nämligen C-269/20, Finanzamt T, särskilt eftersom den första tolkningsfrågan från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) (elfte avdelningen) i förevarande mål motsvarar den första tolkningsfrågan från den domstolen (femte avdelningen) i mål C-269/20.

I. Rättslig ram

A. Unionsrätt

5. Sjätte direktivet har, från och med den 1 januari 2007, ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG. [4] Sjätte direktivet är fortfarande tillämpligt i tiden (*ratione temporis*) på målet vid den nationella domstolen.

6. I artikel 4 i sjätte direktivet, med rubriken ”Skattskyldiga personer”, 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.

…”

7. I artikel 21 i sjätte direktivet, med rubriken ”Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna”, föreskrevs bland annat följande:

”1. Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet.

a) Skattskyldiga personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster, med undantag av sådana tillhandahållanden som avses i b och c.

[3] Müller-Lee, J., Imhof, P., ”VAT group requirements: a German fairy tale”, *International Tax Review*, 2014, s. 48. Om mervärdesskattegrupper i allmänhet, se följande publikation: Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, vol. 34, 2015.

[4] Direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

…

3. I de fall som avses i punkt 1 och punkt 2 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

…”

B. Nationell rätt

8. I 2 § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG), med rubriken ”Företagare och företag”, föreskrivs följande:

”1) Näringsidkare är den som självständigt bedriver näringsverksamhet eller yrkesmässig verksamhet. Med rörelse avses näringsidkarens hela näringsverksamhet eller yrkesmässiga verksamhet. Med näringsverksamhet eller yrkesmässig verksamhet avses all varaktig verksamhet som utövas för att erhålla en intäkt, även om det saknas ett vinstsyfte eller om det rör sig om en sammanslutning av personer som endast utövar sin verksamhet i förhållande till sina medlemmar.

2) Näringsverksamheten eller den yrkesmässiga verksamheten anses inte bedrivas självständigt,

…

2. om det vid en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna framgår att en juridisk person är integrerad i det dominerande bolagets verksamhet i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende (skattemässig enhet; *Organschaft*). Skatteintegreringen omfattar endast interna transaktioner mellan företagsdelar som har hemvist i [Tyskland]. Dessa företagsdelar ska anses ingå i ett och samma företag. Om det dominerande bolaget har sin ledning i utlandet, så ska den ekonomiskt sett viktigaste företagsdelen i landet anses vara den som bedriver näringsverksamheten.

…”

II. Bakgrunden till målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9. Parterna tvistar om huruvida A i egenskap av dominerande bolag och klaganden i det nationella målet, NGD, i egenskap av underordnat bolag, utgjorde en enhet i mervärdesskattehänseende år 2005 (nedan kallat det aktuella året).

10. NGD är ett bolag med begränsat ansvar (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) som lyder under tysk rätt och som bildades genom en notariell urkund av den 29 augusti 2005. Dess delägare är A (till 51 procent) och C eV. (till 49 procent). A är ett offentligrättsligt organ, och C eV. är en registrerad förening. Ensam verkställande direktör för NGD var det aktuella året E, som samtidigt var ensam verkställande direktör för A och verkställande direktör för C eV.

11. Innan NGD bildades lades två versioner av dess bolagsordning fram för Finanzamt för att den sistnämnda skulle ta ställning till huruvida A och C eV utgjorde en skattemässig enhet. Finanzamt informerade NGD om att endast den andra versionen av bolagsordningen uppfyllde de tillämpliga

kraven på finansiell integrering. NGD bildades dock på grundval av den första versionen av bolagsordningen. Det var först år 2010 som den andra versionen av bolagsordningen blev föremål för en notariell urkund och fördes in i handelsregistret.

12. I samband med en extern revision av NGD kom revisorn fram till att NGD och A inte utgjorde någon enhet i mervärdesskattehänseende det aktuella året, eftersom NGD inte var finansiellt integrerat i A:s företag. A innehade en majoritetsandel på 51 procent av NGD:s aktiekapital, men innehade på grundval av bestämmelserna i bolagsordningen inte en majoritet av rösterna och kunde därmed inte genomdriva beslut gentemot NGD.

13. NGD lämnade sin mervärdesskattedeklaration för år 2005 den 30 december 2013. I den deklarationen reserverade sig NGD för att dess ståndpunkt var avhängig av en eventuell efterhandskontroll av huruvida bolaget utgjorde en enda skattemässig enhet tillsammans med A.

14. Finanzamt anslöt sig till den externa revisorns slutsats genom beslut av den 30 maj 2014 och hävde reservationen om efterhandskontrollen.

15. Den invändning som NGD gjorde mot detta beslut avslogs av Finanzamt den 3 februari 2017, eftersom NGD och A inte utgjorde någon skattemässig enhet på grund av avsaknaden av finansiell integrering.

16. NGD:s överklagande av det beslutet bifölls emellertid av Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Schleswig-Holstein, Tyskland) genom en dom av den 6 februari 2018, där det mervärdesskattebelopp som det bolaget skulle betala fastställdes till 0 euro. Enligt den domstolen uppfylldes kravet på finansiell integrering med det dominerande bolaget A även i den första versionen av NGD:s bolagsordning, som var i kraft under det aktuella beskattningsåret. Finanzamt gjorde således en felaktig bedömning när den ansåg att det inte fanns någon skattemässig enhet. Den domstolen hänvisade i detta avseende till punkterna 44 och 45 i domen av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrts (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496) (nedan kallad domen i målet Larentia + Minerva). Nämnda domstol fann som en följd härav att Finanzamts krav – att det dominerande bolaget inte bara måste inneha en majoritetsandel i bolaget utan även måste inneha en majoritet av rösterna i NGD – gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär maktmissbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande.

17. Finanzamt överklagade den domen till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), som är den hänskjutande domstolen.

18. Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) (elfte avdelningen) slog inledningsvis fast att överklagandet skulle vinna bifall om tvisten i det aktuella målet enbart prövades mot bakgrund av tillämplig nationell rätt. Skälet till detta är att klassificeringen som skattegrupp är beroende av kravet på finansiell integrering, som innebär att ett dominerande bolag måste inneha en majoritet av rösterna. Lagstiftningen har inte ändrats sedan domen i målet Larentia + Minerva. Kravet på att det ska finnas ett hierarkiskt förhållande mellan det dominerande bolaget och det underordnade bolaget är fortfarande ett krav enligt tysk rätt, trots det förtydligande som EU-domstolen gjorde i detta avseende i den domen.

19. Mot bakgrund av dessa omständigheter vill den hänskjutande domstolen för det första få klarhet i huruvida det tyska systemet med skattemässiga enheter (*Organschaft*) är förenligt med EU-rätten och, i synnerhet, huruvida kravet på finansiell integrering, enligt 2 § punkt 2 led 2

första meningen UStG, fortfarande kan göras gällande som sådant.[5] För det andra vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det tyska systemet med skattemässiga enheter kan motiveras av artikel 4.1 i sjätte direktivet jämförd med artikel 4.4 första stycket i detta.[6]

20. Bundesfinanzhof (elfte avdelningen) (Federala skattedomstolen) beslutade således att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet], jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i samma direktiv, tolkas på så sätt att de tillåter att en medlemsstat utser en medlem (*Organträger* [det dominerande bolaget]) i en mervärdesskattegrupp (*Organkreis*) i stället för mervärdesskattegruppen till skattskyldig person?

2) Om fråga 1 besvaras nekande: Kan artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet], jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i samma direktiv, åberopas i detta avseende?

3) Ska ett strikt eller ett generöst kriterium tillämpas vid den bedömning som enligt [punkterna 44 och 45 i dom Larentia + Minerva] ska företas för att avgöra huruvida kravet på finansiell integrering i 2 § [punkt] 2 led 2 första meningen [UStG] utgör en tillåten åtgärd som är ägnad att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande?

4) Ska artikel 4.1 och 4.4 första stycket i [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att den tillåter att en medlemsstat bestämmer att en person typiskt sett ska anses såsom icke självständig i den mening som avses i artikel 4.1 i [det direktivet], om denna person är integrerad i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende i en annan näringsidkares (ett dominerande bolags) rörelse på ett sådant sätt att det dominerande bolaget kan genomdriva sin vilja gentemot personen och därigenom förhindra avvikande viljeyttringar från denna person?”

III. Analys

21. I enlighet med EU-domstolens begäran kommer jag endast att koncentrera mig på den första och den fjärde tolkningsfrågan.

A. Kortfattad sammanfattning av parternas argument

22. Skriftliga yttranden inlämnades av NGD, den tyska och den italienska regeringen samt av Europeiska kommissionen.

1. Första tolkningsfrågan

23. NGD anser att den hänskjutande domstolen med rätta har påpekat att bedömningen i punkterna 45 och 46 i dom Larentia + Minerva – för fastställande av huruvida kravet på finansiell integrering, som uppställs i tysk rätt, framstår som nödvändigt och lämpligt för att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skattebedrägeri och skatteundandragande – endast är relevant så länge som 2 § punkt 2 led 2

[5] Dessa punkter tas upp i de första tre tolkningsfrågorna.

[6] Denna fråga tas upp inom ramen för den fjärde tolkningsfrågan.

första meningen UStG inte strider mot unionsrätten (när den utser den skattskyldiga personen genom att avvika från EU-rätten). Om detta synsätt skulle godtas skulle Finanzamts överklagande ogillas direkt, eftersom den bestämmelsen strider mot EU-rätten.

24. Den tyska regeringen har invänt mot att den första frågan kan tas upp till sakprövning. Den har hävdat att den är irrelevant för utfallet av målet vid den nationella domstolen, vilket i huvudsak rör frågan huruvida det föreligger en tillräcklig finansiell integrering mellan NGD och det dominerande bolaget A.

25. Den tyska regeringen har även yttrat sig både över frågan huruvida det nationella systemet med skattemässiga enheter (*Organschaft*) är förenligt med EU-rätten och över frågan rörande lagligheten av systemet att betrakta en specifik medlem av mervärdesskattegruppen som den enda skattskyldiga person som företräder den gruppen.

26. När det gäller den första frågan i föregående punkt motsvarar det tyska systemet med ett enda skattesubjekt, såsom föreskrivs i 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG, i alla avseenden det system som föreskrivs i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i det direktivet, där det anges att alla medlemmar av en mervärdesskattegrupp ska anses som en enda skattskyldig person och ska lämna in en gemensam mervärdesskattedeklaration. Den omständigheten att det enligt nationell rätt inte är skattegruppen (mervärdesskattegruppen) som sådan utan dess dominerande bolag som fyller dessa funktioner medför inga konsekvenser vad gäller förenligheten med EU-rätten.

27. Vad gäller den andra frågan i punkt 25 i detta förslag till avgörande har den tyska regeringen påpekat att det är frivilligt för medlemsstaterna att införa ett system för beskattning av mervärdesskattegrupper och att det ankommer på dem att fastställa de utförliga bestämmelserna om hur ett sådant system ska fungera.

28. Denna ståndpunkt har även stöd i förarbetena till sjätte direktivet. Dessutom är det lämpligt att fastställa att det dominerande bolaget är enda skattskyldig person eftersom det, i egenskap av ett hierarkiskt överordnat bolag, är den enda enhet som kan säkerställa att skattskyldigheterna för gruppen som helhet i själva verket fullgörs. I vilket fall som helst finns det ingen skillnad i skattebördan om den enda skattskyldiga personen utses i egenskap av mervärdesskattegrupp eller dess dominerande bolag.

29. Den italienska regeringen har i huvudsak hävdat att artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att medlemsstaterna får anse att ett bolag separat betraktat utgör en enda skattskyldig person, även om det är nära förbundet med andra bolag ur ett finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt perspektiv, i fall där detta är motiverat av skäl som hänför sig till målet att förhindra skattebedrägeri, skatteflykt och skatteundandragande.

30. Kommissionen anser i huvudsak att även om det dominerande bolaget i en mervärdesskattegrupp kan vara den skattskyldiga personen och den enda interlokutören för den gruppen, strider kravet i den tyska rätten att det dominerande bolaget ska inneha en majoritet av rösterna i den gruppen mot artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

2. Fjärde tolkningsfrågan

31. NGD anser att den fjärde frågan ska besvaras nekande, det vill säga att sjätte direktivet inte tillåter en medlemsstat att, genom kategorisering, fastställa att vissa enheter inte är självständiga när de är integrerade i det dominerande bolaget i en mervärdesskattegrupp i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

32. Den tyska regeringen har i första hand gjort gällande att den fjärde tolkningsfrågan inte heller kan tas upp till prövning, eftersom det inte går att dra några slutsatser huruvida kravet på finansiell integrering är uppfyllt i en situation, som den i förevarande fall, där det dominerande bolaget visserligen innehar en majoritetsandel men inte innehar majoriteten av rösterna. Enligt den tyska regeringen är frågan således inte avgörande för lösningen av tvisten vid den nationella domstolen.

33. Den tyska regeringen anser i andra hand att frågan bör besvaras jakande om EU-domstolen skulle finna att frågan kan tas upp till prövning. Skälet till detta är att enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet och artikel 4.4 första stycket i detta får en medlemsstat, genom kategorisering, betrakta en enhet som icke självständig enligt artikel 4.1 i det direktivet i fall där den enheten är integrerad i ett annat bolag (det dominerande bolaget) i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende på ett sådant sätt att det sistnämnda bolaget kan genomdriva sin vilja gentemot den förstnämnda och därigenom förhindra avvikande viljeyttringar från den enheten. Den tyska regeringen har i detta sammanhang även påpekat att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vid införlivandet av den bestämmelsen när de fastställer i vilken grad en enhet är självständig vid utövandet av en ekonomisk verksamhet.

34. Den italienska regeringen har i huvudsak gjort gällande att den fjärde tolkningsfrågan inte kan tas upp till prövning, eftersom den inte har något samband med de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. För det fall att den anses vara tillåtlig bör svaret vara att artikel 4.1 i sjätte direktivet inte kan anses kunna utgöra hinder mot att en enhet som bedriver ekonomisk verksamhet på ett juridiskt oberoende sätt betraktas som en skattskyldig person, även om den är nära förbunden med någon annan enhet i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende, så att det uppstår en situation av beroende eller ekonomisk integrering i förhållande till den enheten.

35. Kommissionen har behandlat alla tolkningsfrågor tillsammans och har således inte inkommit med några separata yttranden i denna fråga.

B. Bedömning

1. Upptagande till prövning

36. Den tyska regeringen har invänt mot att den första och den fjärde tolkningsfrågan (se punkterna 24 och 32 i förevarande förslag till avgörande) kan tas upp till prövning, medan den italienska regeringen har hävdat att den fjärde frågan inte kan tas upp till prövning.

37. Jag anser att dessa argument inte kan godtas. För det första är det uppenbart att tolkningsfrågorna är nödvändiga för att avgöra målet vid den nationella domstolen. För det andra visar den omständigheten att två avdelningar vid Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen; elfte avdelningen i förevarande mål och femte avdelningen i mål C-269/20) har hänvisat till

diametralt olika tolkningar av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet[7] att det finns ett verkligt behov av vägledning från EU-domstolen vad dessa bestämmelser beträffar. Detta återspeglas även i de stora skillnaderna i nationell praxis från dessa båda avdelningar vid en så hög domstol (framför allt när det gäller hur artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska genomföras i nationell rätt). Detta understryks dessutom i den doktrin som Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har hänvisat till i de båda begärandena om förhandsavgörande.

2. Saken

38. Genom sin första fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i det direktivet, ska tolkas så, att den hindrar en medlemsstat från att utse en medlem av en mervärdesskattegrupp, närmare bestämt det dominerande bolaget i den gruppen (*Organträger*), till skattskyldig person i mervärdesskattehänseende i stället för mervärdesskattegruppen som sådan (*Organkreis*).

39. Genom sin fjärde fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 4.1 i sjätte direktivet, jämförd med artikel 4.4 första stycket i det direktivet, ska tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat fastställer, genom kategorisering, att vissa enheter är icke självständiga när dessa enheter är integrerade, i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende, i det dominerande bolaget i en mervärdesskattegrupp.

40. Jag kommer att behandla frågorna tillsammans och göra en trestegsbedömning av de underliggande frågorna. Steg ett kommer att återspegla de villkor som fastställs i EU-rätten för bildandet av en mervärdesskattegrupp. I steg två kommer jag att behandla bestämmelserna om mervärdesskattegruppens och dess medlemmars ställning så snart en sådan grupp har bildats och tagits i drift, inbegripet gruppens kontakter med skattemyndigheterna, och vilken medlem som ansvarar för gruppens mervärdesskatteskuld. Jag kommer att avsluta med steg tre, där jag kommer att undersöka huruvida den tyska regeringen får avvika från de EU-rättsliga bestämmelserna om mervärdesskattegrupper för att bibehålla sitt system med mervärdesskattegrupper.

a) Inledande anmärkningar

41. I enlighet med den hänskjutande domstolens fasta slutsatser i begäran om förhandsavgörande är det resonemang som har följts för att motivera förekomsten av en skattegrupp i Tyskland begreppsmässigt och historiskt kopplat, även sett till den tyska lagstiftningens allmänna systematik, till särdraget självständighet vid utövandet av en ekonomisk verksamhet.

[7] Se, bland annat, Geraats, M., ”Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19”, *Steueranwaltsmagazin*, nr 3, 2021, s. 87.

42. Under ett antal har år har det uppkommit betydande tvivel om huruvida de relevanta bestämmelserna i UStG är förenliga med sjätte direktivet, vilket framgår både av de tyska domstolarnas rättspraxis [8] och av doktrinen. [9] Såsom kommer att framgå av mitt förslag till avgörande är dessa tvivel berättigade.

43. En del av domstolens praxis som är relevant för förevarande mål avser artikel 11 i direktiv 2006/112, eftersom ordalydelsen i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet motsvarar den bestämmelsen.

44. Det ska inledningsvis erinras om att det vid fastställandet av en EU-rättslig bestämmelses räckvidd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som dess sammanhang och ändamål. [10]

b) Steg 1: Villkoren i EU-rätten för mervärdesskattegruppen

45. I artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande: ”Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse som 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.”

46. Sjätte direktivet ger överlag ganska begränsad vägledning till medlemsstaterna om hur de ska genomföra systemet med mervärdesskattegrupper i sin inhemska lagstiftning. Många detaljer överlåts till medlemsstaterna, vilket riskerar att orsaka störningar i den enhetliga tillämpningen av mervärdesskatt i hela Europeiska unionen. Direktiv 2006/112 har inte medfört några förbättringar av den situationen. Det har i själva verket konstaterats stora skillnader mellan medlemsstaterna. [11]

47. Vad den tyska lagstiftningen (UStG) beträffar är kärnan i problemet med den lagstiftningen att enligt sjätte direktivet förlorar inte självständiga bolag som är nära förbundna med varandra för mervärdesskatteändamål sin egenskap av skattskyldiga personer enbart på grund av det bandet. Begreppet mervärdesskattegrupp innebär inte på något sätt att varje skattskyldig person i den gruppen ersätts av en enda medlem av den gruppen.

De aktuella bestämmelsernas sammanhang och ordalydelse

48. Domstolen har redan klargjort att ”[d]en formulering som används i artikel 4.1 i sjätte direktivet och i artikel 9.1 i [direktiv 2006/112], särskilt uttrycket ’varje person’ respektive ’den som’ innebär att begreppet ’beskattningsbar person’ ges *en vid definition* som fokuserar på

[8] Se Geraats, M., ovan, s. 87. Detta återspeglas även i viss mån i de förhandsavgöranden som ligger till grund för dom Larentia + Minerva och domen av den 15 april 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285) (nedan kallad dom M-GmbH).

[9] Den hänskjutande domstolen har hänvisat till Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, s. 120 och 126. Jag hänvisar även till Stadie i Rau/Dürrwächter (utg.), Umsatzsteuergesetz, § 2, juli 2011, punkterna 915 och 993, Reiss in Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG, punkterna 98.6 och 98.17, Klenk i Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG, punkterna 89, Korn i Bunjes, UStG, § 2 UStG, 2013, punkt 110, Scharpenberg i Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG, punkt 325, Radeisen i Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 2 UStG, 2011, punkt 179, Meyer i Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 UStG, 2011, punkt 64, Korf, MwStR, 2016, s. 257 och Lange, Umsatzsteuer-Rundschau, 2016, s. 297, 299 och 302. Se, även, Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

[10] Dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

[11] Se Gryziak, B., ”VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis”, *International VAT Monitor*, vol. 32, 2021, s. 205. Se meddelandet från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG [tidigare artikel 4.4 i sjätte direktivet] om ett gemensamt system för mervärdesskatt (COM(2009) 325 final, s. 1).

självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att samtliga fysiska och juridiska personer, både offentligrättsliga och privaträttsliga, och till och med enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller villkoren i denna bestämmelse, anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt". [12]

49. Dessutom måste den berörda personen handla i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar och stå för den ekonomiska risken i den verksamhet som vederbörande självständigt någonstans bedriver. [13]

50. I artikel 4.1 i sjätte direktivet anges även att en "skattskyldig person" självständigt någonstans bedriver sin ekonomiska verksamhet, oberoende av syfte eller resultat.

51. Med hänsyn till att innebörden av uttrycket *"självständigt … bedriver … ekonomisk verksamhet"* [14] definieras i artikel 4.1 i sjätte direktivet samt artikel 4.4 första stycket i detta, innebär hänvisningen till begreppet mervärdesskattegrupp i artikel 4.4 andra stycket att det begreppet ska förstås som en konkretisering av begreppet *självständigt* utövande av en ekonomisk verksamhet.

52. Artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet definierar med andra ord dessutom begreppet "självständigt", varpå den i andra stycket hänvisar till begreppet mervärdesskattegrupp, vars genomförande har överlåtits åt medlemsstaterna på grund av deras diskretionära genomförandebefogenheter.

53. Införlivandet av begreppet mervärdesskattegrupp i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet innebär att det begreppet ska tolkas på ett sätt som är förenligt med direktivets allmänna systematik, nämligen som en konkretisering av begreppet självständigt. Enligt artikel 4.4 i det direktivet får rättsligt oberoende personer tillsammans behandlas som en skattskyldig person i en situation där skattskyldighet inte annars skulle kunna motiveras enligt artikel 4.1 i direktivet på grund av att ett tillräckligt band saknas mellan dessa personer.

54. Det är dessutom viktigt att jämföra ordalydelsen i de relevanta bestämmelserna i UStG med den i sjätte direktivet.

55. Vad gäller 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG bortser den bestämmelsen från det faktum att artikel 4.4 i sjätte direktivet inte föreskriver ytterligare villkor för att de olika medlemmarna av mervärdesskattegruppen ska ha ställning som skattskyldig person. Den sistnämnda bestämmelsen innehåller dessutom inga krav på att den medlem som agerar i gruppens namn och för dess räkning enbart får vara ett moderbolag som innehar såväl en majoritetsandel som en majoritet av rösterna eller några andra villkor rörande deras rättskapacitet, ägande eller rättigheter förknippade med ägandet av en juridisk person.

56. I enlighet med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet "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".

[12] Dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl. (C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 27 och där angiven rättspraxis), min kursivering.

[13] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18), och dom av den 18 oktober 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punkt 23).

[14] Min kursivering.

57. I 2 § punkt 2 led 2 UStG föreskrivs däremot att ”[n]äringsverksamheten eller den yrkesmässiga verksamheten anses inte bedrivas självständigt … 2. om det vid en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna framgår att en *juridisk person* [i)] är *integrerad* [ii)] i det *dominerande bolagets verksamhet* i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende [iii)] (skattemässig enhet; *Organschaft*). Skattegruppen omfattar endast interna transaktioner mellan företagsdelar som har hemvist i [Tyskland]. Dessa företagsdelar ska anses ingå i ett och samma företag. …” [15]

58. Det är uppenbart att den tyska bestämmelse som införlivar sjätte direktivet är alltför restriktiv, eftersom det i den föreskrivs att mervärdesskattegruppen (och, som ett resultat av införlivandet, det dominerande bolaget) är enda skattskyldig person, medan artikel 4.4 i sjätte direktivet andra stycket är mer allmänt hållen och enbart tillåter, i mervärdesskattehänseende, att personer som är självständiga men som är förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band anses såsom en enda skattskyldig.

59. Artikel 4.4 i sjätte direktivet har nämligen följande lydelse: ”kan varje medlemsstat *anse såsom en enda skattskyldig [iii)] sådana personer [i)]* som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är *nära förbundna med varandra [ii)]* genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. [16]

60. Vid den textuella analysen avslöjas skillnaderna i) mellan ”en juridisk person” och ”en person”, [17] ii) mellan ”integrering av ett underordnat bolag i det dominerande bolaget” och ”självständiga juridiska personer som är nära förbundna med varandra” och iii) mellan ”enbart det dominerande bolaget” och ”mervärdesskattegruppen” som en enda skattskyldig person.

61. Av samtliga tre delar av ovannämnda jämförelse, det vill säga mellan de tyska bestämmelserna och sjätte direktivets faktiska ordalydelse, framgår att UStG går utöver vad som föreskrivs i sjätte direktivet.

62. Det följer av domstolens praxis i detta avseende att medlemsstaterna, när de utnyttjar sin valfrihet enligt artikel 4.4 i sjätte direktivet och uppställer vissa krav och villkor för mervärdesskattegrupper, inte får ändra begreppet mervärdesskattegrupp till sin natur [18] och syftet med den bestämmelsen. [19] En jämförelse kan göras med domstolens praxis [20] så att medlemsstaternas lagstiftning, vid införlivandet av sjätte direktivet och vid fastställandet av tillämpningsföreskrifter för att ge verkan åt de rättigheter som mervärdesskattegrupper och personer kan ha enligt artikel 4.4 i direktivet, inte får leda till att vissa mervärdesskattegrupper och personer, som för övrigt uppfyller de aktuella kraven i det direktivet, förlorar dessa rättigheter (vilket i själva verket är fallet för personerna i förevarande mål och i mål C-269/20). Såsom påpekas i doktrinen bör medlemsstaterna beakta omfattningen av den återstående lagstiftningsfrihet som de har enligt det direktivet vid genomförandet av alternativet med mervärdesskattegrupper för att inte överskrida den. [21]

[15] Min kursivering.

[16] Min kursivering.

[17] Se dom Larentia + Minerva, punkterna 45 och 46).

[18] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2001, ”Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 34), och dom av den 5 juli 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, punkt 34).

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

[20] Se, analogt, dom av den 26 juni 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, punkt 52 och följande punkter).

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

63. Den omständigheten att UStG och nationell rättspraxis är alltför restriktiva har i själva verket redan visat sig i en annan situation rörande mervärdesskattegrupper. Efter det att det aktuella målet hade hänskjutits till domstolen fick domstolen tillfälle att slå fast att UStG utgjorde ett rättsstridigt hinder mot partnerskap – som inte enbart utgjordes av finansiellt integrerade personer i det dominerande bolagets verksamhet – som medlem av en mervärdesskattegrupp. Detta var föremålet för prövning i domen M-GmbH.

c) Steg 2: Bestämmelserna om mervärdesskattegruppens och dess medlemmars ställning så snart gruppen har bildats och tagits i drift, inbegripet gruppens kontakter med skattemyndigheterna

64. Det följer av bestämmelserna i sjätte direktivet om mervärdesskattegruppens och dess medlemmars ställning att skattskyldiga som ingår i en mervärdesskattegrupp också fortsätter att vara skattskyldiga personer var för sig. Varje person har egna mervärdesskatteskyldigheter (det vill säga utanför mervärdesskattegruppen). Den mervärdesskattegrupp som inrättas genom artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet syftar enbart till att förenkla behandlingen av mervärdesskatt. Skattemyndigheten bör i praktiken erhålla en gemensam mervärdesskattedeklaration som utgör en sammanställning av de enskilda mervärdesskattedeklarationerna för varje skattebetalare inom gruppen.

1) Förarbeten

65. I punkt 2 (med hänvisning till artikel 2 – såsom den framgår av förslaget) i bilaga A till kommissionens förslag,[22] som ledde till antagandet av andra direktivet,[23] fastställde unionslagstiftaren att system med skattemässiga enheter inte får likställas med bristande självständighet.

66. I den punkten anges att ”uttrycket ’för egen räkning’ särskilt syftar till att från beskattning undanta löntagare som är bundna till sin arbetsgivare genom ett anställningsavtal, inbegripet personer som arbetar i deras eget hem. Denna formulering ger också varje medlemsstat frihet att behandla personer som är rättsligt oberoende men förbundna med varandra genom ekonomiska, finansiella eller organisatoriska band som en enda skattebetalare och inte som separata skattebetalare. En medlemsstat som ämnar införa en sådan behandling ska dock inleda samråd enligt artikel 13.”

67. Det är riktigt att syftet när andra direktivet antogs var att i EU-rätten legitimera medlemsstaternas bestämmelser, såsom den tyska lagstiftningen om enda skattesubjekt, för att undvika behovet av att införa begreppet mervärdesskattegrupp i tysk rätt.

[22] Förslag till ett andra direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, beträffande formen för och metoderna för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (ingivet av kommissionen till rådet) (KOM(1965) 144 slutlig).

[23] Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303; engelsk specialutgåva, serie I, volym 1967, s. 1303).

68. I ovannämnda förslag från kommissionen till andra direktivet lämnades följande förklaring i artikel 2:

”Enligt nu gällande lagar i vissa medlemsstater ska personer som är rättsligt oberoende men som är organisatoriskt förbundna med varandra genom ekonomiska, finansiella och organisatoriska band betraktas som en enda skattskyldig person, varför de transaktioner som görs mellan dem i allmänhet inte utgör skattepliktiga transaktioner. Mot denna bakgrund omfattas bolag som utgör en *Organschaft* således av samma skattevillkor som ett integrerat bolag som utgör en enda juridisk person.

Det bör noteras att om mervärdesskattesystemet tillämpas korrekt medför inte den skattelagstiftning som avses ovan några konkurrensfördelar i förhållande till en skattelagstiftning där medlemmarna av en *Organschaft* behandlas som separata skattskyldiga personer.

Under dessa omständigheter förefaller det inte finnas några större nackdelar med att vissa medlemsstater fortsätter att betrakta en *Organschaft* som enda skattskyldig, medan andra inte gör detta. I det förstnämnda fallet måste dock den berörda medlemsstaten hålla preliminära samråd för att få det prövat huruvida den rekommenderade lagstiftningen orsakar störningar av konkurrensen mellan medlemsstaterna [(KOM(65) 144 slutlig, s. 7 och 8)].”

69. Andra direktivet ersattes av sjätte direktivet, och dessa argument förblev giltiga (vilket de fortfarande för övrigt är inom ramen för direktiv 2006/112, som i sin tur ersatte sjätte direktivet).

70. Det framgår tydligt av förarbetena till artikel 4 i sjätte direktivet att begreppet system med skattemässiga enheter inte medför att medlemmarna upphör att bedriva självständig ekonomisk verksamhet och att artikel 4.1 i det direktivet inte utgör hinder mot att ett bolag förblir skattskyldig person i mervärdesskattehänseende ens i fall där bolaget kontrolleras eller ägs av ett annat bolag.

2) Ett praktiskt exempel på en mervärdesskattegrupp

71. Kommissionen har tagit fram ett förenklat exempel, som är instruktivt i detta avseende, på en mervärdesskattegrupp bestående av endast två medlemmar. Bolag A kontrollerar bolag B. B köper varor av skattskyldig tredje part för 100 euro, varav 20 euro i mervärdesskatt (med en mervärdesskattesats på 20 procent) får dras av. B säljer varorna vidare till A till självkostnadspris. Därefter säljer A varorna för 200 euro till icke skattskyldiga fysiska personer och fakturerar 40 euro i mervärdesskatt. Den mervärdesskatt som de olika bolagen i mervärdesskattegruppen ska betala fastställs till följande om en enda betalning görs för gruppen:

72. i) B har dragit av 20 euro för varor som köpts in från tredje part (minus 20 euro). ii) B säljer varorna till A till självkostnadspris och får 20 euro (plus 20 euro). iii) A har i sin bokföring redovisat köpet av de varor som köpts in från B och drar av 20 euro (minus 20 euro). A redovisar i sin bokföring mervärdesskatten för de varor som sålts vidare till tredje part (200 × 20 procent = 40, det vill säga 40 euro). Av detta följer att mervärdesskattegruppen ska betala totalt 20 euro i mervärdesskatt.

73. A fullgör skattskyldigheterna för medlemmarna av mervärdesskattegruppen och betalar den mervärdesskatt som mervärdesskattegruppen är skyldig att betala. Transaktionerna mellan de skattskyldiga personerna i ii) och iii) är helt neutraliserade. I fall där B säljer sina varor till A motsvarar den mervärdesskatt som B tar ut den mervärdesskatt som A kan dra av. Dessa

transaktioner beaktas således inte vid fastställande av det mervärdesskattebelopp som mervärdesskattegruppen ska betala. A bedriver ekonomisk verksamhet på självständig basis, i enlighet med artikel 4.1 i sjätte direktivet. I egenskap av skattskyldig har A erhållit 40 euro i mervärdesskatt. A har sålt varorna till slutkonsumenter och har kunnat dra av ingående skatt på 20 euro för det köpet. A måste betala 20 euro i mervärdesskatt för den transaktionen. B måste inte betala mervärdesskatt för återförsäljningstransaktionen, eftersom den transaktionen genomfördes till självkostnadspris.

74. Alla medlemmar av en mervärdesskattegrupp är solidariskt ansvariga för gruppens mervärdesskatteskulder även om det, i praktiken, enbart är den medlem som är interlokutör som betalar det (gemensamma) mervärdesskattebelopp som ska betalas. Vad gäller mervärdesskattegrupper regleras inte ansvarsfördelningen – när det gäller det mervärdesskattebelopp som gruppen ska betala – mellan medlemmarna eller villkoren för det ansvaret i sjätte direktivet.

75. Enligt det mervärdesskattesystem som fastställs i sjätte direktivet ska varje skattskyldig person ansvara för sina egna skyldigheter i fråga om mervärdesskatt. Eftersom medlemmarna av en mervärdesskattegrupp inte förlorar sin egenskap av enskilda skattskyldiga enligt bestämmelserna i artikel 4.4 i sjätte direktivet regleras fördelningen av mervärdesskatteskyldigheterna mellan mervärdesskattegruppens medlemmar i nationell avtals- och skadeståndsrätt.

76. I motsats till systemet med mervärdesskattegrupper enligt sjätte direktivet innebär det system som har införts genom 2 § punkt 2 led 2 UStG att medlemmar av mervärdesskattegrupper inte längre betraktas som skattskyldiga personer – även i fall där de fortsätter att sälja varor och tillhandahålla tjänster mot ersättning och gör detta på självständig basis och i fall där någon av dem är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet.

77. I det avseendet delar jag kommissionens ståndpunkt att enligt det nationella systemet skulle bolag B i exemplet ovan inte (alls) betraktas som en skattskyldig person i mervärdesskattehänseende. Bolag B skulle helt enkelt behandlas som ett dotterbolag till bolag A. B köper emellertid varor som skattskyldig person som agerar i denna egenskap i enlighet med artikel 2.1 i sjätte direktivet. A skulle vara den enda skattskyldiga personen för mervärdesskattegruppen. Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet tillåter emellertid inte att B, som medlem av en mervärdesskattegrupp, inte längre betraktas som en skattskyldig person, i den mån som B fortsätter att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i det direktivet.

78. Det är därför viktigt att komma ihåg att medlemmarna av en mervärdesskattegrupp inte förlorar sin ställning som ”skattskyldig person” så länge som medlemmarna av mervärdesskattegruppen inte upphör att bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Såsom jag har påpekat ovan utesluter inte artikel 4.1 i sjätte direktivet att ett bolag förblir skattskyldig person i en situation där det kontrolleras av ett annat bolag eller där det helt eller delvis ägs av detta.

79. När flera rättsligt oberoende medlemmar av en mervärdesskattegrupp tillsammans utgör en enda skattskyldig person måste det finnas en enda interlokutör som åtar sig gruppens mervärdesskatteskyldigheter gentemot skattemyndigheterna. Den uppgiften kan utföras av det dominerande bolaget (såsom anges i tysk rätt). Jag anser dock (liksom kommissionen) att kravet

att det dominerande bolaget ska inneha en majoritet av rösterna och en majoritetsandel i det underordnade bolaget i mervärdesskattegruppen strider mot artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

80. Såsom har nämnts ovan kan det dominerande bolaget fullgöra skattskyldigheterna för de olika skattskyldiga personerna i mervärdesskattegruppen. Enligt sjätte direktivet finns det emellertid inget krav på att endast den mervärdesskattemedlem som kontrollerar gruppen ska vara den interlokutör som företräder gruppen vid skattemyndigheterna. I det förenklade exempel som ges i punkterna 71–73 ovan kan exempelvis bolag B ha större likviditet. Bland de andra gruppmedlemmarna som kan ha tillgång till mindre likviditet kan det således finnas ett intresse av att B betalar den mervärdesskatt som gruppen är skyldig att betala. Medlemmarna kan nämligen också ingå ett avtal om ersättning till interlokutören för dess kontakter med skattemyndigheterna.

3) EU-rättsliga krav i fråga om vem som är mervärdesskattegruppens skattskyldiga person

81. I sitt meddelande[24] beskriver kommissionen mervärdesskattegrupper som ”konstruktion[smässiga enheter]”.

82. Den hänskjutande domstolen har således korrekt ansett, såsom kommer att framgå nedan, att det är irrelevant att den tyska lagstiftaren ännu inte har angett i nationell rätt att mervärdesskattegrupper är en typ av bolag.

83. Kommissionens ståndpunkt i ovannämnda meddelande – att ”en mervärdesskattegrupp [kan] beskrivas som en ’konstruktion’ inrättad för mervärdesskatteändamål, där ekonomiska realiteter får företräde framför den rättsliga formen. En mervärdesskattegrupp är en särskild typ av beskattningsbar person som endast existerar för mervärdesskatteändamål. Den baseras på faktiska finansiella, ekonomiska och organisatoriska band mellan företag. Samtidigt som varje medlem i gruppen behåller sin egen rättsliga form får bildandet av en mervärdesskattegrupp företräde, för enbart mervärdesskatteändamål, framför de rättsliga former som finns enligt t.ex. civilrätt eller bolagsrätt …” – vittnar med rätta om att EU:s mervärdesskattelagstiftning har företräde framför nationell civilrätt eller bolagsrätt (detta är även den hänskjutande domstolens uppfattning; se punkt 58 i begäran om förhandsavgörande).

84. Såsom den hänskjutande domstolen själv har påpekat framgår det av domstolens praxis att de nationella införlivandebestämmelserna, i fall där en medlemsstat utövar sin befogenhet enligt artikel 4.4 i sjätte direktivet, måste tillåta att den skattskyldiga personen är gemensam för alla bolag i koncernen och att ett enda mervärdesskattenummer tilldelas koncernen som helhet.[25] Även om det inte följer av denna rättspraxis att det måste vara en specifik person, har domstolen emellertid senare slagit fast det är själva mervärdesskattegruppen, där en sådan grupp finns, som är betalningsskyldig för mervärdesskatten.[26]

[24] Se punkt 3.2 andra stycket i kommissionens meddelande (KOM(2009) 325 slutlig).

[25] Dom av den 22 maj 2008, Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 20).

[26] Dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkterna 29, 35 och 37 samt domslutet).

85. Enligt unionsrätten är det således den skattskyldiga person som är betalningsskyldig för den skatten mervärdesskattegruppen själv och inte enbart det dominerande bolaget i den gruppen, det vill säga en specifik medlem av den, såsom är fallet enligt tysk rätt. Det har nämligen påpekats i en betydande del av den tyska skattedoktrinen att 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG strider mot sjätte direktivet. [27]

86. Vidare anser jag att ovannämnda bestämmelse i UStG tydligt går längre än att förenkla beskattningen av bolag som är förbundna med varandra, genom att föreskriva att den skattskyldiga personen är det dominerande bolaget. UStG, såsom den är formulerad, bortser för det första från de förbundna bolagens oberoende rättskapacitet och för det andra från deras eventuella särdrag i egenskap av offentliga organ (detta hamnar i förgrunden i mitt parallella förslag till avgörande i mål C-269/20). Dessutom begränsar ovannämnda bestämmelse i UStG friheten för den skattemässiga enheten (mervärdesskattegruppen) att utse sin företrädare.

4) Eventuell överträdelse av principen om skatteneutralitet

87. Det kan också hävdas att 2 § punkt 2 led 2 UStG strider mot principen om skatteneutralitet, av vilken det följer att ”aktörerna måste kunna välja den organisation som ur rent ekonomisk synvinkel passar dem bäst, utan att riskera att deras transaktioner utestängs från de[t] undantag från skatteplikt som föreskrivs i … sjätte direktivet”. [28]

88. Domstolen har nämligen slagit fast att ”identiteten hos [aktörerna] … och den rättsliga form[en] … i princip saknar betydelse” i mervärdesskattehänseende, [29] om inte annat föreskrivs i sjätte direktivet eller i rättspraxis.

89. Jag delar generaladvokat Mengozzis uppfattning i detta sammanhang: ”[Jag] har … emellertid svårt att uppfatta hur en distinktion med utgångspunkt i den rättsliga formen eller huruvida företagen är juridiska personer är nödvändig och lämplig i syfte att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande … den distinktionen [skulle] … även strida mot principen om skatteneutralitet … Att frånta de ekonomiska aktörerna dessa fördelar på grund av att den rättsliga form i vilken en av aktörerna bedriver sin verksamhet innebär att analoga transaktioner som således befinner sig i konkurrens sinsemellan behandlas olika genom att det bortses från det faktum att vad som karaktäriserar en mervärdesskattepliktig person just är den ekonomiska verksamheten och inte den rättsliga formen … Mekanismen med mervärdesskattegrupper ska främja skatteneutraliteten genom att återspegla den ekonomiska verkligheten … [d]en får inte leda till att det görs konstlade distinktioner utifrån den rättsliga form som de ekonomiska aktörerna har när de bedriver sin verksamhet.” [30] På samma sätt som när det gäller ovannämnda krav på rättslig form och juridisk personlighet anser jag således att krav som dem som uppställs i UStG i förevarande fall (att utse endast den medlem av mervärdesskattegruppen som kontrollerar denna, vilken innehar en majoritet av rösterna och en majoritetsandel det underordnade bolaget i

[27] Se fotnoterna 8 och 9 i detta förslag till förhandsavgörande.

[28] Dom av den 3 april 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, punkt 28 och där angiven rättspraxis). Se även, exempelvis, dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), och dom av den 23 oktober 2003, kommissionen/Tyskland (C-109/02, EU:C:2003:586, punkt 23).

[29] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2011, The Rank Group (C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 46). Se även dom av den 17 februari 2005, Linneweber och Akritidis (C-453/02 och C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 25).

[30] Se förslag till avgörande av generaladvokaten Mengozzi föredraget den 26 mars 2015 i målet Larentia + Minerva (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:212, punkterna 80–83).

den gruppen, till gruppens företrädare och skattskyldig person för den gruppen, med uteslutande av de andra gruppmedlemmarna) förefaller gå utöver vad som är nödvändigt och lämpligt för att uppnå målen i sjätte direktivet.

d) Steg 3: Kan den tyska regeringen åberopa ett undantag i de EU-rättsliga bestämmelserna om mervärdesskattegrupper för att motivera sitt system?

90. Som en allmän EU-rättslig regel ska den skattskyldige vara en sådan person som definieras i sjätte direktivet, och jag kommer därför att pröva huruvida de tyska bestämmelserna, där det specificeras att den person som är betalningsskyldig för skatten endast kan vara det dominerande bolaget, är ägnade att förhindra skattemissbruk.

91. Såsom domstolen påpekade i domen i målet Larentia + Minerva (punkt 40) ”framgår [det] av skälen i kommissionens förslag (KOM(73) 950 slutlig[31]), som låg till grund för sjätte direktivet att unionslagstiftarens avsikt med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet var att medlemsstaterna – i syfte att förenkla administrationen eller för att bekämpa missbruk (till exempel i form av att ett företag delas upp i flera skattskyldiga personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning) – inte ska vara skyldiga att som skattskyldiga personer betrakta personer, vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet”.

92. Domstolen slog dessutom fast att ”[a]rtikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en nationell lagstiftning förbehåller möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp, såsom denna möjlighet är föreskriven i nämnda bestämmelse, åt enheter som har rättskapacitet och som är underordnade det dominerande bolaget i gruppen, såvida inte dessa båda krav utgör nödvändiga och lämpliga åtgärder för att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande” (punkt 46 i dom Larentia + Minerva).[32]

93. Målen med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet är att förebygga missbruk och bekämpa skatteflykt och skatteundandragande och att förenkla administrativa förfaranden genom att undanta koncerninterna transaktioner från mervärdesskatt.

94. Syftet med den bestämmelsen är således att definiera den enda skattskyldiga person för mervärdesskattegruppen som ska fylla i skattedeklarationen och betala mervärdesskatt för gruppens räkning, dock utan att undanröja skattskyldigheten för de övriga gruppmedlemmarna. Bestämmelsen säger dock ingenting om det solidariska ansvaret för de olika medlemmarna av konsortiet. I detta avseende framgår det emellertid av artikel 21.1 a i sjätte direktivet att medlemsstaterna får föreskriva att någon annan än den skattskyldiga personen ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten. Härav följer att en medlem av mervärdesskattegruppen, som agerar för den gruppens räkning, också kan hållas solidariskt ansvarig för betalningen av den skatten.

95. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat ger artikel 21.1 a i sjätte direktivet medlemsstaterna endast rätt att utse ytterligare personer till solidariskt ansvariga för betalningen av mervärdesskatt. Den ger inte medlemsstaterna rätt att göra en avvikande utnämning av en

31 Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT C 80, 1973, s. 1).

32 Se även dom M-GmbH, punkt 47.

person som är betalningsskyldig för den skatten i stället för själva mervärdesskattegruppen. Av rättspraxis följer nämligen att medlemsstaterna inte har rätt att uppställa kompletterande villkor till artikel 11 i direktiv 2006/112 (och därmed till artikel 4.4 i sjätte direktivet). [33]

96. Den hänskjutande domstolen vill vidare få klarhet i huruvida det synsätt som domstolen tillämpade i dom Larentia + Minerva ska tolkas så, att medlemsstaterna, för att förebygga missbruk eller bekämpa skatteflykt och skatteundandragande, endast får utse det dominerande bolaget i mervärdesskattegruppen till medlem som agerar för den gruppens räkning. Den hänskjutande domstolen har förklarat att syftet med kravet på innehav av en majoritet av rösterna var att underlätta samarbetet mellan mervärdesskattegruppens medlemmar för att säkerställa att de fullgör sina skattskyldigheter.

97. Jag anser (liksom kommissionen) att syftet med kravet att det dominerande bolaget innehar en majoritet av rösterna inte är att förebygga missbruk eller bekämpa skatteflykt och skatteundandragande.

98. För det första har det inte, såsom Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Schleswig-Holstein) har slagit fast i förevarande mål, lagts fram några argument i målet vid den nationella domstolen när det gäller den påstådda motiveringen enligt EU-rätten, nämligen att förhindra missbruk och bekämpa skatteflykt och skatteundandragande, och det fanns inte något i de handlingar som den domstolen hade tillgång till som visade på något sådant beteende hos de bolag som ingår i den aktuella mervärdesskattegruppen.

99. För det andra delar jag den hänskjutande domstolens uppfattning att den ”inte kan se hur den omständigheten att en [specifik] medlem av mervärdesskattegruppen betraktas som skattskyldig person, i stället för mervärdesskattegruppen [som sådan] kan utnyttjas för att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller för att bekämpa skattebedrägeri eller skatteflykt, eftersom … alla medlemmar av den gruppen [i vilket fall som helst] är betalningsskyldiga för den skatten som solidariska gäldenärer. Det är således befogat att ifrågasätta huruvida en sådan motivering tillåter ett undantag” (punkt 56 i begäran om förhandsavgörande). Den hänskjutande domstolen har även påpekat i begäran om förhandsavgörande att ”enligt nationell rätt syftar inte systemen med skattemässiga enheter till att förenkla det administrativa arbetet, utan till att undvika onödigt administrativt arbete i ekonomin”.

100. Avslutningsvis vill jag påpeka att domstolen redan har avvisat liknande allmänna argument, såsom de som den tyska regeringen har lagt fram, i domen M-GmbH, där domstolen slog fast att målet med att förhindra skatteundandragande inte rättfärdigar Tysklands alltför restriktiva reglering av mervärdesskattegrupper.

101. I det målet slog domstolen fast att ”för att kunna dra slutsatsen att det föreligger ett förfarande som innebär missbruk måste det av ett antal objektiva faktorer framgå att huvudsyftet med de berörda transaktionerna är att erhålla en skattefördel … och risken för skatteundandragande eller skatteflykt, enligt artikel 11 andra stycket i [direktiv 2006/112 (som motsvarar artikel 4.4 i sjätte direktivet)], får således inte vara rent teoretisk”. [34]

[33] Se, för ett liknande resonemang, dom M-GmbH, punkt 53.

[34] Se dom M-GmbH, punkt 61 och där angiven rättspraxis.

102. Det följer av domstolens praxis att särskilda motiveringar krävs när man försöker visa att de restriktiva villkor som ställs på mervärdesskattegrupper i det tyska systemet i UStG faktiskt tjänar syftet att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt. Liksom i dom M-GmbH anser jag att den tyska regeringens argument i det avseendet inte är övertygande i förevarande mål.

IV. Förslag till avgörande

103. Jag föreslår att domstolen besvarar den första och den fjärde tolkningsfrågan från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) på följande sätt:

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, ska tolkas på så sätt att den tillåter att personer som är nära förbundna med varandra och som är medlemmar av en mervärdesskattegrupp behandlas som en enda skattskyldig person i fråga om mervärdesskatteskyldigheter.

Den bestämmelsen ska emellertid tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken endast den medlem som kontrollerar gruppen – och som innehar en majoritet av rösterna och en majoritetsandel i det underordnade bolaget i gruppen av skattskyldiga personer – utses till företrädare för mervärdesskattegruppen och skattskyldig person för den gruppen, med uteslutande av de övriga gruppmedlemmarna.