

Sag C-269/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

18. juni 2020

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

7. maj 2020

Sagsøgt og revisionsappellant:

Finanzamt T

Sagsøger og revisionsindstævnt:

S

Hovedsagens genstand

Moms – artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 – medlemsstaternes mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person – artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388 – udøvelse af en myndighedsopgave ved siden af en økonomisk virksomhed

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal den bemyndigelse, som tildeles medlemsstaterne i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, for at betragte personer,

som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person, udøves således,

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

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

2. Såfremt alternativ a) er det korrekte svar på det første spørgsmål: Følger det af Den Europæiske Unions Domstols retspraksis vedrørende virksomheden uvedkommende formål som omhandlet i artikel 6, stk. 2, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (Domstolens dom af 12.2.2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), at en afgiftspligtig person,

a) som dels udøver en økonomisk aktivitet og i denne forbindelse leverer ydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter og

b) dels samtidig udøver en aktivitet, som påhviler ham som offentlig myndighed, og for hvilke han i henhold til artikel 4, stk. 5, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ikke anses som afgiftspligtig person,

i henhold til artikel 6, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ikke skal pålægges afgift for levering af en vederlagsfri tjenesteydelse fra den pågældende afgiftspligtige persons økonomiske aktivitetsområde til området for dennes myndighedsopgaver som omhandlet i artikel 6, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, navnlig artikel 4, stk. 4, andet afsnit, og artikel 6, stk. 2

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 11

Anførte nationale bestemmelser

Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«), navnlig § 2, stk. 2, nr. 2, og § 3, stk. 9a

Abgabenordnung (lov om afgifter, herefter »AO«), § 73, første punktum

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren er en offentligretlig stiftelse og forestår et universitet, som også har en universitetsmedicinsk afdeling. Stiftelsen er afgiftspligtig og udfører tjenesteydelser mod vederlag (behandling af patienterne). Samtidig udfører den som offentligretlig juridisk person myndighedsopgaver (uddannelse af studerende), for hvilke den ikke anses for at være en afgiftspligtig person.
- 2 Sagsøgeren er i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, ledende selskab for U-GmbH. U-GmbH udførte bl.a. rengøringsydelser for sagsøgeren. Disse rengøringsydelser vedrørte hele bygningskomplekset i den universitetsmedicinske afdeling, dvs. såvel lokaler i det område, som anvendes til behandling af patienterne (sengestuer, gangarealer og operationsstuer), og som dermed må henføres til sagsøgerens økonomiske aktivitetsområde, hvor denne handler som afgiftspligtig person, som lokaler hørende til området for virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed, dvs. lokaler, som benyttes til uddannelsen af de studerende (auditorier og laboratorier), og for hvilke sagsøgeren ikke anses som afgiftspligtig person.
- 3 Efter en ekstern kontrol lagde afgiftsmyndigheden til grund, at sagsøgerens virksomheder udgør en samlet virksomhed. I denne forbindelse betragtede afgiftsmyndigheden de rengøringsydelser, som U-GmbH leverede til området for virksomhed, som denne udfører i egenskab af offentlig myndighed, som leveret inden for koncernstrukturen mellem sagsøgeren og U-GmbH. Efter afgiftsmyndighedens opfattelse tjente rengøringsydelserne en aktivitet, som var virksomheden uvedkommende, og udløste en vederlagsfri afgivelse af værdi som omhandlet i UStG's § 3, stk. 9a, nr. 2 [artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388] hos sagsøgeren. På grundlag af den del af de rengjorte arealer, som hører under området for dennes myndighedsopgaver, beregnede afgiftsmyndigheden en moms, der var 841,12 EUR højere. Sagsøgeren fik ikke medhold i sin administrative klage over afgørelsen.
- 4 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav sagsøgeren medhold. Den nævnte ret anførte, at der foreligger en koncernstruktur, som fører til, at sagsøgeren som ledende selskab og U-GmbH som koncernselskab sammenfattes til én enkelt virksomhed. Denne koncernstruktur omfatter også området for sagsøgerens myndighedsopgaver. Betingelserne for vederlagsfri afgivelse af værdi som omhandlet i UStG's § 3, stk. 9a, nr. 2, er imidlertid ikke opfyldt. Sagsøgte har iværksat revisionsappel til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Det første præjudicielle spørgsmål

De nationale bestemmelser

- 5 **UStG's § 2, stk. 2, nr. 2**, gennemfører artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 i national ret og fastsætter, at en juridisk person (»koncernselskab«), som finansielt, økonomisk og organisatorisk er integreret i en anden persons virksomhed (»ledende selskab«), ikke udøver selvstændig økonomisk aktivitet. Transaktioner mellem koncernselskabet og det ledende selskab anses i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, på grundlag af artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 for leveret inden for én enkelt afgiftspligtig person (UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, tredje punktum). Disse såkaldte interne transaktioner er ikke omfattet af anvendelsesområdet for afgiften. I den foreliggende sag udgør de rengøringsydelser, som U-GmbH udførte for sagsøgeren, sådanne interne transaktioner. **AO's § 73, første punktum**, fastsætter for så vidt angår det ledende selskabs egenskab som afgiftspligtig person og det ledende selskabs afgiftsskyld, som følger heraf, en hæftelse for koncernselskabet.

Tvivl om fortolkningen af EU-retten, som kræver afklaring

- 6 Den forelæggende ret er principielt af den opfattelse, at det første spørgsmål skal besvares i overensstemmelse med alternativ a). Der hersker imidlertid tvivl om den korrekte fortolkning af EU-retten, da der – navnlig i betragtning af dom af 17. september 2014, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 28), vedrørende en »momsgruppe« – er behov for en afklaring af, om direktivets bestemmelser tillader en medlemsstat i stedet for momsgruppen (koncernen) at fastsætte et medlem af momsgruppen (det ledende selskab) som afgiftspligtig person. Den forelæggende ret har allerede forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål herom (C-141/20).

Ordlyden af og formålet med artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388

- 7 Behandlingen som én enkelt afgiftspligtig person, som kræves ifølge ordlyden i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388, er realiseret med sammenfatningen hos en af personer, der er nært knyttet til hinanden. Dette understøttes også af formålet med denne bestemmelse, som er at opnå en administrativ forenkling, som det fremgår af Domstolens praksis (dom af 25.4.2013, *Kommissionen mod Sverige*, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 37). Den nationale lovgivning forenkler anvendelsen af momsreglerne, idet den i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, tredje punktum, regulerer behandlingen af de flere personer som én enkelt afgiftspligtig person og dermed koncentrerer afgiftspåleggelsen hos en af disse personer, som i forvejen er en afgiftspligtig person.

Besvarelse af det første spørgsmål i henhold til alternativ b)

- 8 Såfremt det første spørgsmål skal besvares i henhold til alternativ b), foreligger der ikke en **koncernstruktur** mellem sagsøgeren som ledende selskab og U-GmbH som koncernselskab, og artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388 finder ikke anvendelse på tvisten. Uden koncernstruktur skal U-GmbH anses for en selvstændig afgiftspligtig person, som har leveret ydelser til sagsøgeren, som i så fald er omfattet af afgiften, og som U-GmbH er den afgiftspligtige person for. For det omtvistede år, og i øvrigt frem til i dag, fastsætter national ret ikke, at der skal dannes en **momsgruppe**. En sådan momsgruppe, hvor de personer, der er nært knyttet til hinanden, hæfter solidarisk, kan heller ikke etableres i national ret ved fortolkning af UStG's § 2, stk. 2, nr. 2.
- 9 Besvarelsen af det første spørgsmål er, ud over for hovedsagen, af stor betydning for afgiftsprovenuet i Tyskland, da de ledende selskaber som omhandlet i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, som helhed yder afgiftsbetalinger svarende til 10% af det samlede momsprovenu i Tyskland.
- 10 Hvis det første spørgsmål skal besvares i henhold til alternativ b), har dette derfor store fiskale konsekvenser, da **afgiften i så fald hverken skyldes af det ledende selskab** – som kan anfægte den skyldige afgift i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, under påberåbelse af, at denne bestemmelse er i strid med EU-retten, og dermed i hvert fald ikke længere skal betale afgift af koncernselskabets transaktioner – **eller af en momsgruppe eller medlemmer af denne gruppe** – da den nationale lovgiver ikke har vedtaget bestemmelser herom, og det ikke er muligt at anvende EU-retten direkte til ulempe for en struktur, som er »fiktiv«, og som i mangel af et lovgrundlag dermed heller ikke eksisterer – **eller af koncernselskabet** – som uanset AO's § 73, første punktum (da denne bestemmelse kun indeholder en hæftelse som »koncernselskab«) kan insistere på, at UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, finder anvendelse.
- 11 Disse afgiftstab opstår også i henhold til direktiv 206/112, da dette direktivs artikel 11 i det væsentlige svarer til artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388.

Det andet præjudicielle spørgsmål*Definition af den afgiftspligtige person*

- 12 Den afgiftspligtige persons virksomhed i egenskab af afgiftspligtig person er den økonomiske virksomhed, der er nævnt i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388. Denne virksomhed er kendetegnet ved, at den afgiftspligtige person leverer eller har til hensigt at levere goder og tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, i direktiv 77/388 (dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 21).

En juridisk person som afgiftspligtig person

- 13 En juridisk person kan, ligesom en fysisk person, udøve anden virksomhed end økonomisk virksomhed. Domstolen betegner denne virksomhed som »ikke-økonomisk virksomhed« (dom af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 (herefter »VNLTO-dommen«), præmis 35 f.). Også en offentligretlig juridisk person – som sagsøgeren – kan være afgiftspligtig person på et delområde, men sideløbende hermed også udøve virksomhed (uden konkurrencemæssig relevans), som påhviler den som offentlig myndighed (myndighedsopgaver), således at der for denne virksomheds vedkommende ikke er tale om økonomisk virksomhed.

Artikel 6, stk. 2, i direktiv 77/388 og VNLTO-dommen

- 14 Artikel 6, stk. 2, i direktiv 77/388 indeholder to kriterier, nemlig anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, i litra a), og vederlagsfrie tjenesteydelser i litra b). Det er imidlertid kun litra a), der med retten til fradrag af merværdiafgiften med hensyn til det anvendte gode opstiller en yderligere betingelse foruden betingelsen om, at anvendelsen af godet eller tjenesteydelsen skal ske til bestemte formål.
- 15 Hvis en juridisk person erhverver et gode til såvel sin økonomiske virksomhed som til sin »ikke-økonomiske virksomhed« og f.eks. til ideelle formål, indrømmer Domstolen ikke den juridiske person fuldt fradrag, til forskel fra den individuelle erhvervsdrivende (jf. VNLTO-dommen, præmis 37-39). Domstolen afviser dermed kriteriet i artikel 6, stk. 2, litra a), i direktiv 77/38 med den begrundelse, at anvendelsen til »ikke-økonomisk virksomhed« ikke er en anvendelse til virksomheden uvedkommende formål i denne bestemmelses forstand. I VNLTO-dommen fastslog Domstolen, at artikel 6, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388 ikke finder anvendelse på goder og tjenesteydelser, som virksomheden anvender til andre transaktioner end den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, idet den merværdiafgift, der erlægges ved erhvervelse af disse goder og tjenesteydelser, ikke kan fradrages, da den vedrører sådanne transaktioner.
- 16 I den foreliggende sag er spørgsmålet imidlertid, om denne praksis fra Domstolen kun vedrører fradragets omfang, eller om denne praksis også finder anvendelse i forbindelse med en selvstændig anvendelse af artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388 uden relation til fradraget. Sidstnævnte medfører, at en »ikke-økonomisk virksomhed« heller ikke med hensyn til anvendelsen af artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388 skal anses for »virksomheden uvedkommende«, og at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på en vederlagsfri tjenesteydelse, som leveres med henblik på en ideel virksomhed eller i forbindelse med udførelsen af myndighedsopgaver.

Kravet om en afgiftspålæggelse i overensstemmelse med momsordningen

- 17 Hvis den afgiftspligtige person f.eks. anvender de medarbejdere, der er ansat til hans økonomiske virksomhed, til andre formål, er spørgsmålet, om de afgiftsmæssige konsekvenser kan være forskellige for afgiftspligtige personer, som er fysiske personer, og afgiftspligtige personer, som er juridiske personer.
- 18 Hvis den afgiftspligtige person er en fysisk person, som f.eks. driver et rengøringsfirma, og som anvender medarbejderne i virksomheden til at udføre rengøringsydelser til sine private formål i sin private bolig, fører dette efter den forelæggende rets opfattelse til en vederlagsfri levering af tjenesteydelser fra den afgiftspligtige persons side til eget formål som omhandlet i artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388.
- 19 Hvis den afgiftspligtige person er en juridisk person, som ligeledes driver et rengøringsfirma og i denne forbindelse anvender medarbejderne i sin virksomhed til – som i hovedsagen – rengøring af lokaler, som benyttes til formål i forbindelse med udførelsen af myndighedsopgaver, er spørgsmålet, om dette – lige som det er tilfældet ved den individuelle erhvervsdrivendes anvendelse til eget brug – ligeledes fører til anvendelse af artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388, da der i så fald kan foreligge vederlagsfri levering af en tjenesteydelse fra den afgiftspligtige persons side til virksomheden uvedkommende formål.
- 20 Afgiftssystematisk er det i begge tilfælde muligt at bekræfte, at artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388 finder anvendelse. Dermed skal anvendelsen til en »ikke-økonomisk aktivitet«, som kan være anvendelsen til en offentligretlig juridisk persons myndighedsopgaver, anses for en anvendelse til virksomheden uvedkommende formål som omhandlet i artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388. Dette kan imidlertid anses for at være i strid med VNLTO-dommen, idet denne dom som allerede nævnt blev afsagt i forbindelse med fradrag af indgående afgift, og det dermed er tvivlsomt, om den også er afgørende i forbindelse med en selvstændig anvendelse af artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388.