

Mål C-269/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

18 juni 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

7 maj 2020

Klagande:

Finanzamt T

Motpart:

S

Saken i det nationella målet

Omsättningsskatt – Artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 – Varje medlemsstat kan 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 – Artikel 6.2 b i direktiv 77/388 – Myndighetsutövning vid sidan av ekonomisk verksamhet

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Tolkningsfrågor

1. Ska den befogenhet som ges medlemsstaterna enligt artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter att såsom en enda

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

a) att endast en av dessa personer ska anses såsom skattskyldig, vilket innebär att personen är skattskyldig för samtliga de transaktioner som utförs av dessa personer, eller på så sätt

b) att den omständigheten att en enda person ska anses såsom skattskyldig nödvändigtvis innebär att det bildas en mervärdesskattegrupp, åtskild från de nära förbundna personerna, som är en fiktiv enhet som inrättats särskilt för mervärdesskatteändamål, vilket orsakar stora förluster av skatteintäkter?

2. Om fråga 1 ska besvaras i enlighet med a): Följer det av Europeiska unionens domstols praxis med avseende på andra ändamål än rörelsen i den mening som avses i artikel 6.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (Europeiska unionens domstols dom av den 12.02.2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88) att en skattskyldig person

a) som bedriver en ekonomisk verksamhet och därvid tillhandahåller tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter,

b) och samtidigt utövar en verksamhet som denne bedriver i egenskap av offentlig myndighet (myndighetsutövning), vilket innebär att denne inte anses såsom skattskyldig person enligt artikel 4.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17.05.1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter,

inte ska beskattas för den del av sin ekonomiska verksamhet som avser tjänster som denne tillhandahåller utan vederlag för sin offentligrättsliga verksamhet enligt artikel 6.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17.05.1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, särskilt artiklarna 4.4 andra stycket och 6.2

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 11

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningskatt, nedan kallad UStG), särskilt 2 § stycke 2 punkt 2 och 3 § stycke 9a

Abgabenordnung (lagen om skatter och avgifter, nedan kallad AO), 73 § första meningen

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 S är en offentligrättslig stiftelse och leder ett universitet som även driver ett universitetssjukhus. S är en skattskyldig person och tillhandahåller tjänster mot vederlag (patientvård). Samtidigt utför S, i egenskap av offentligrättslig juridisk person, uppgifter som utgör myndighetsutövning (studenternas utbildning), vilka S inte är skattskyldig för.
- 2 Enligt 2 § stycke 2 punkt 2 UStG är S det dominerande bolaget i förhållande till U-GmbH. U-GmbH tillhandahöll S bland annat städtjänster. Tjänsterna tillhandahölls för samtliga de byggnader som ingår i universitetssjukhuset, det vill säga såväl de lokaler som är avsedda för patientvård (patientrum, korridorer och operations-salar), och som utgör en del av den ekonomiska verksamhet som S bedriver i egenskap av skattskyldig person, som de lokaler som omfattas av S: offentligrättsliga del, nämligen de lokaler som används för studenternas utbildning (föreläsningssalar och laboratorier), för vilken S inte är skattskyldig.
- 3 I samband med en kontroll fann Finanzamt T (Skattekontoret T) att de olika verksamheter som S bedrev utgjorde ett enda företag. Härvidlag ansåg Finanzamt T att U-GmbH:s städtjänster som tillhandahölls för den offentligrättsliga delen tillhandahölls inom den skattemässiga enhet som hade bildats mellan S och U-GmbH. Enligt Finanzamt T användes städtjänsterna för andra ändamål än rörelsen och medförde för S en vederlagsfri förmån enligt 3 § stycke 9a punkt 2 UStG (artikel 6.2 b i direktiv 77/388). Finanzamt T beräknade att den del av de rengjorda ytorna som kunde hänföras till den offentligrättsliga delen av verksamheten gav upphov till en högre omsättningskatt på 841,12 euro. Begäran om omprövning föranledde inte någon ändring av beslutet.
- 4 Finanzgericht (Skattedomstolen) biföll överklagandet. Den skattemässiga enheten innebar att S, i egenskap av dominerande bolag, och U-GmbH, i egenskap av underordnat bolag, utgjorde ett enda företag. Den skattemässiga enheten omfattade även S:s offentligrättsliga del. Villkoren för att det skulle föreligga en vederlagsfri förmån enligt 3 § stycke 9a punkt 2 UStG ansågs emellertid inte vara uppfyllda. Finanzamt T överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Fråga 1

Den nationella lagstiftningen

- 5 Artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 har införlivats med nationell rätt i **2 § stycke 2 punkt 2 UStG** där det föreskrivs att en juridisk person (ett bolag som ingår som underordnat bolag i en skattemässig enhet), som i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende är integrerad med en annan person (det dominerande bolaget i en skattemässig enhet), inte självständigt bedriver sin ekonomiska verksamhet. Enligt 2 § stycke 2 punkt 2 UStG med stöd av artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 anses transaktioner mellan ett underordnat bolag och ett dominerande bolag utföras av en enda skattskyldig person (2 § stycke 2 punkt 2 tredje meningen UStG). Sådana så kallade interna transaktioner omfattas inte av skattetillämpningsområdet. I förevarande fall utgör de städtjänster som U-GmbH tillhandahåller S sådana interna transaktioner. **I 73 § första meningen AO** föreskrivs med avseende på det dominerande bolagets egenskap som skattskyldig person att det underordnade bolaget i den skattemässiga enheten är ansvarigt för det dominerande bolagets skatteskuld.

Tvivel om hur unionsrätten ska tolkas bör förtydligas

- 6 Den hänskjutande domstolen anser i princip att fråga 1 ska besvaras i enlighet med alternativ a). Det råder dock tvivel om vad som är den rätta tolkningen av unionsrätten, eftersom det – särskilt mot bakgrund av domen av den 17 september 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 28), angående en ”mervärdesskattegrupp” – bör förtydligas huruvida medlemsstaterna, på grundval av direktivets bestämmelser, såsom skattskyldig får anse en medlem i mervärdesskattegruppen (det dominerande bolaget) i stället för mervärdesskattegruppen (bolagsgruppen). Den hänskjutande domstolen har i detta avseende tidigare ställt en tolkningsfråga till domstolen (mål C-141/20).

Ordalydelsen i och syftet med artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388

- 7 Det krav på att anses såsom en enda skattskyldig person som följer av ordalydelsen i artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 är uppfyllt när endast en av de personer som är nära förbundna med varandra blir skattskyldig. För ett liknande resonemang talar även syftet med denna bestämmelse, nämligen att förenkla administrationen, vilket framgår av domstolens praxis (dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37). Den nationella lagstiftningen förenklar tillämpningen av mervärdesskatterätten. I 2 § stycke 2 punkt 2 tredje meningen UStG föreskrivs nämligen att flera personer kan anses såsom en enda skattskyldig person och följaktligen att endast en av dessa personer kommer att beskattas, och därmed utan vidare blir skattskyldig.

Om fråga 1 besvaras i enlighet med alternativ b)

- 8 Om fråga 1 ska besvaras i enlighet med alternativ b), innebär det att det inte har bildats någon **skattemässig enhet** mellan S, som dominerande bolag, och U-GmbH, som underordnat bolag. Artikel 6.2 b i direktiv 77/388 blir i så fall över huvud taget inte tillämplig i förevarande fall. Om de inte finns någon skattemässig enhet, ska U-GmbH anses såsom en självständig skattskyldig person som har tillhandahållit S tjänster, som då omfattas av tillämpningsområdet för skatteplikt och för vilka U-GmbH är skattskyldig. Möjligheten att bilda en **mervärdesskattegrupp** har hittills inte reglerats i nationell rätt, vare sig för det aktuella beskattningsåret eller för andra år. En sådan mervärdesskattegrupp med solidariskt ansvar för nära förbundna personer kan inte heller införas i nationell rätt genom en tolkning av 2 § stycke 2 punkt 2 UStG.
- 9 Svaret på fråga 1 är av stor betydelse, inte bara för det aktuella målet, utan även för skatteintäkterna i Tyskland, eftersom den skatt som betalas av samtliga de dominerande bolag, i den mening som avses i 2 § stycke 2 punkt 2 UStG, utgör 10 procent av de sammanlagda skatteintäkter som är hänförliga till omsättningsskatt i Tyskland.
- 10 Om fråga 1 ska besvaras i enlighet med b) medför detta betydande skattemässiga effekter. I sådant fall **föreligger det inte någon skatteskuld som belastar det dominerande bolag**, som kan göra gällande att 2 § stycke 2 punkt 2 UStG, på grundval av vilken det dominerande bolaget kan belastas med skatteskuld, är oförenlig med unionsrätten, vilket innebär att det bolaget åtminstone inte ska betala skatt för de transaktioner som utförs av det underordnade bolaget. En **mervärdesskattegrupp eller gruppmedlemmarna skulle i så fall inte heller belastas med skatteskuld**, eftersom den nationella lagstiftaren inte har lagstiftat därom och unionsrätten inte direkt kan tillämpas på en "fiktiv" enhet som, i avsaknad av lagstadgat krav, inte finns. Slutligen **belastas det underordnade bolaget inte med någon skatteskuld**, eftersom detta bolag, trots vad som föreskrivs i 73 § första meningen AO (eftersom det i den bestämmelsen endast föreskrivs ett ansvar i egenskap av "underordnat bolag"), kan hävda att 2 § stycke 2 punkt 2 UStG är tillämplig.
- 11 Skatteintäkter förloras även vid tillämpningen av direktiv 2006/112, eftersom artikel 11 i direktivet i huvudsak motsvarar artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388.

Fråga 2

Definitionen av skattskyldig person

- 12 Den verksamhet som personen bedriver i egenskap av skattskyldig person är en ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388. Verksamheten utmärker sig på så sätt att den skattskyldiga personen levererar eller avser att leverera varor, tillhandahåller eller avser att tillhandahålla tjänster mot vederlag i

den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388 (dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 21).

Juridisk person i egenskap av skattskyldig person

- 13 I likhet med en fysisk person kan en juridisk person bedriva annan än ekonomisk verksamhet. Domstolen har betecknat sådan verksamhet som ”icke-ekonomisk verksamhet” (dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 (nedan kallat målet VNLTO), punkt 35 och följande punkter). Även en offentligrättslig juridisk person, såsom S, kan vara delvis skattskyldig för en viss verksamhet, och samtidigt bedriva annan verksamhet som åligger den i egenskap av offentlig myndighet (myndighetsutövning) (utan att det påverkar konkurrensen), varför den verksamheten inte utgör ekonomisk verksamhet.

Artikel 6.2 i direktiv 77/388 och målet VNLTO

- 14 Artikel 6.2 i direktiv 77/388 innehåller två delar, nämligen användningen av varor som ingår i en rörelses tillgångar i artikel 6.2 a, och tillhandahållandet av tjänster utan vederlag i artikel 6.2 b. Endast led a uppställer dock ytterligare villkor, utöver det att användningen av varan eller tjänsten ska ske för särskilda ändamål, för rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som avser den använda varan.
- 15 När en juridisk person förvärvar en vara både för sin ekonomiska verksamhet som skattskyldig person och för sin ”icke-ekonomiska verksamhet”, exempelvis för ideella ändamål, tillerkänner domstolen inte den juridiska personen rätt att göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt, till skillnad från enskilda näringsidkare (se målet VNLTO, punkterna 37-39). Domstolen underkände det fall som avses i artikel 6.2 a i direktiv 77/388 med motiveringen att en användning för ”icke-ekonomisk verksamhet” inte utgör någon användning för andra ändamål än rörelsen i den mening som avses i denna bestämmelse. I målet VNLTO slog domstolen fast att artiklarna 6.2 a och 17.2 a i direktiv 77/388 inte var tillämpliga på användning av varor och tjänster som en rörelse har anskaffat för annan verksamhet än den som den skattskyldiga personen beskattas för. Den mervärdesskatt som belöper på dessa varor och tjänster är nämligen, när de är hänförliga till sådan verksamhet, inte avdragsgill.
- 16 I förevarande mål uppkommer därför frågan huruvida denna praxis från domstolen endast avser omfattningen av avdraget för ingående mervärdesskatt eller om denna rättspraxis även gäller när artikel 6.2 b i direktiv 77/388 tillämpas självständigt, utan att ha något samband med avdraget för ingående mervärdesskatt. Detta skulle nämligen innebära att en ”icke-ekonomisk verksamhet” inte heller vid tillämpning av artikel 6.2 b i direktiv 77/388 kan anses vara ”för andra ändamål än för rörelsen” och att denna bestämmelse inte är tillämplig på tjänster som tillhandahålls utan vederlag för ideella ändamål eller vid myndighetsutövning.

Krav på beskattning i överensstämmelse med gällande ordning

- 17 Om den skattskyldiga personen exempelvis använder den personal som är anställd i den ekonomiska verksamheten för att tillhandahålla tjänster för andra ändamål, uppkommer frågan huruvida det kan finnas en skillnad i beskattningen mellan skattskyldiga som är fysiska personer och skattskyldiga som är juridiska personer.
- 18 I de fall då den skattskyldiga personen är en fysisk person som till exempel driver en städfirma och använder personalen i sin rörelse för att tillhandahålla städtjänster för privat bruk i sin egen bostad, finner den hänskjutande domstolen att den skattskyldiga personen tillhandahåller tjänster utan vederlag för privat bruk i den mening som avses i artikel 6.2 b i direktiv 77/388.
- 19 Det finns anledning att fråga sig huruvida de fall då den skattskyldiga personen är en juridisk person som också driver en städfirma och som använder sin personal för att rengöra lokaler som används för offentlighetsrättsliga ändamål, såsom i förevarande fall, i likhet med en användning för privat bruk av en enskild firma, även medför att artikel 6.2 b i direktiv 77/388 blir tillämplig, eftersom den skattskyldiga personens vederlagsfria tillhandahållande av tjänster då kan utföras för andra ändamål än rörelsen.
- 20 Ur skattesynpunkt kan artikel 6.2 b i direktiv 77/388 tillämpas i båda situationerna. Enligt denna bestämmelse ska en användning för ”icke-ekonomisk verksamhet”, som kan avse en användning för den offentlighetsrättsliga del av en offentlighetsrättslig juridisk persons verksamhet, anses utgöra en användning för andra ändamål än rörelsen i den mening som avses i artikel 6.2 b i direktiv 77/388. Detta kan emellertid anses strida mot domen i det ovannämnda målet VNLTO, eftersom domen, såsom påpekats ovan, är knuten till avdraget för ingående mervärdesskatt. Frågan uppkommer således huruvida domen även är relevant i de fall då artikel 6.2 b i direktiv 77/388 tillämpas självständigt, utan att ha något samband med avdraget för ingående mervärdesskatt.