

**Sag C-868/19****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

27. november 2019

**Forelæggende ret:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tyskland)

**Afgørelse af:**

21. november 2019

**Sagsøger:**

M-GmbH

**Sagsøgt:**

Finanzamt für Körperschaften

**Hovedsagens genstand**

Direktiv 2006/112 – artikel 11 – lovligheden af en begrænsning af det personelle anvendelsesområde for artikel 11, stk. 1, ved en national bestemmelse – betingelser for berettigelsen af en sådan bestemmelse i henhold til artikel 11, stk. 2

**Den præjudicielle forelæggelses genstand og retsgrundlag**

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

**Præjudicielle spørgsmål**

- 1) Skal artikel 11, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) fortolkes således, at den er til hinder for bestemmelsen i § 2, stk. 2, nr. 2), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift), for så vidt som denne forbyder et personselskab (her et GmbH & Co. KG), hvor

selskabsdeltagerne ud over det beherskende selskab ikke kun er personer, som i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er finansielt indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab, at være et behersket selskab inden for rammerne af en momsretlig Organschaft-enhed?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende:
  - a) Skal momsdirektivets artikel 11, stk. 2, – under hensyntagen til proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet – fortolkes således, at den kan begrunde udelukkelsen af personselskaber som omhandlet i det første spørgsmål fra en momsretlig Organschaft-enhed, fordi der for så vidt angår personselskaber ikke gælder nogen formkrav i henhold til national lovgivning for indgåelse og ændring af vedtægterne og det i tilfælde af kun mundtlige aftaler i enkelttilfælde kan være vanskeligt at dokumentere det beherskede selskabs finansielle indlemmelse?
  - b) Er det til hinder for anvendelsen af momsdirektivets artikel 11, stk. 2, hvis den nationale lovgiver ikke allerede havde til hensigt at forebygge momssvig og momsunddragelse, da foranstaltningen blev truffet?

#### **Anførte EU-retlige forskrifter**

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

#### **Anførte nationale forskrifter**

Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift), navnlig § 2

#### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb**

- 1 Sagsøgeren er efterfølger til PD GmbH & Co. KG. Dette selskabs deltagere var i den relevante periode A-GmbH som komplementar samt D-GbR, C, D, E og M-GmbH som kommandantister. I henhold til vedtægterne havde hver selskabsdeltager én stemme; M-GmbH havde dog seks stemmer. Med enkelte undtagelser blev alle selskabets beslutninger truffet ved simpelt flertal.
- 2 Komplementaren i PD GmbH & Co. KG og M-GmbH havde i den relevante periode den samme direktør. Desuden bestod der et omfattende ydelsesforhold mellem PD GmbH & Co. KG og M-GmbH.
- 3 Efter at PD GmbH & Co. KG ikke havde indgivet nogen momsangivelse for december 2017 til sagsøgte, traf sagsøgte afgørelse om et skøn over

beskatningsgrundlaget den 9. maj 2018 og fastsatte samtidig et tillæg af morarenter. Efter uden held at have klaget anlagde PD GmbH & Co. KG søgsmål ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

### **Hovedsagens parter væsentligste argumenter**

- 4 Sagsøgeren har gjort gældende, at PD GmbH & Co. KG og M-GmbH fra december 2017 havde et Organschaft-forhold [et forhold som behersket og beherskende selskab] som omhandlet i § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift. Dette medførte ifølge sagsøgeren, at al omsætning og alle fradragsbeløb for december 2017 ikke skulle tilregnes PD GmbH & Co. KG, men derimod M-GmbH, og at sidstnævnte skulle have indgivet den omtvistede momsangivelse.
- 5 Sagsøgte har derimod gjort gældende, at PD GmbH & Co. KG og M-GmbH i december 2017 ikke havde et Organschaft-forhold. Der forelå ifølge sagsøgte ikke nogen finansiel indlemmelse af PD GmbH & Co. KG i M-GmbH i december 2017. En sådan indlemmelse forudsætter ifølge national lovgivning, at selskabsdeltagerne i personselskabet ud over det beherskende selskab kun er personer, som i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er finansielt indlemmet i den virksomhed, der udøves af »Organträger« [det beherskende selskab]. Herefter kan ingen fysiske personer ifølge sagsøgte være deltagere i personselskabet, som skal være finansielt indlemmet. Eftersom der udover M-GmbH også var fysiske personer blandt kommanditisterne i PD GmbH & Co. KG, var en finansiel indlemmelse af dette selskab ifølge sagsøgte ikke mulig.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for den præjudicielle forelæggelse**

#### ***Vurdering af tvisten i henhold til national lovgivning***

- 6 Tvisten vedrører spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for at være en Organschaft-enhed som omhandlet i § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er opfyldt. I så fald vil den erhvervsdrivende ikke være PD GmbH & Co. KG, men derimod det beherskende selskab (her M-GmbH), således at kun M-GmbH vil være forpligtet til at indgive en momsangivelse for december 2017.
- 7 § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift bestemmer følgende: »Der udøves ikke selvstændig erhvervsvirksomhed eller selvstændigt erhverv [...] hvis en juridisk person ud fra en samlet helhedsvurdering af de faktiske forhold finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i den virksomhed, der udøves af »Organträger« [det beherskende selskab]. Det beherskende selskabs virkning begrænser sig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i landet. Disse underafdelinger skal behandles som én enkelt virksomhed.«

- 8 Herefter kan kun »juridiske personer« være beherskede selskaber. I forbindelse med en vurdering af hensigt og formål har femte afdeling ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fastslået, at også personselskaber kan betragtes som beherskede selskaber, hvis selskabsdeltagerne udover det beherskende selskab kun er personer, som i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er finansielt indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab. Dette kan ikke være fysiske personer.
- 9 Eftersom der også var fysiske personer blandt selskabsdeltagerne i PD GmbH & Co. KG, skal der i henhold til national lovgivning ikke gives medhold i søgsmålet, selv om de øvrige betingelser for selskabets finansielle indlemmelse – udover den økonomiske og organisatoriske indlemmelse af PD GmbH & Co. KG, som der ikke er uenighed om – var opfyldt. Denne finansielle indlemmelse forudsætter nemlig, at det beherskende selskab kan gennemtrumfe sin vilje ved flertalsbeslutninger i det beherskede selskab. Dette er tilfældet i den foreliggende sag, eftersom M-GmbH som beherskende selskab havde et flertal af stemmerne, når der blev truffet beslutninger på generalforsamlingen i PD GmbH & Co. KG (seks af elleve stemmer), og dermed kunne gennemtrumfe sin vilje i PD GmbH & Co. KG.

***Vurdering af tvisten i henhold til EU-retten***

- 10 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den konklusion, som kan udledes af den nationale lovgivning, er forenelig med momsdirektivets artikel 11.

***Det første spørgsmål***

- 11 I henhold til Domstolens praksis fastsætter momsdirektivets artikel 11, stk. 1, ikke udtrykkeligt muligheden for, at medlemsstaterne kan pålægge erhvervsdrivende andre betingelser for at kunne udgøre en momsgruppe og navnlig muligheden for, at medlemsstaterne kan kræve, at alene enheder, som er juridiske personer, kan være medlemmer af en momsgruppe (jf. dom af 16.7.2015, C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, præmis 38, af 25.4.2013, C-480/10, Kommissionen mod Sverige, EU:C:2013:263, præmis 35, og af 9.4.2013, C-85/11, Kommissionen mod Irland, EU:C:2013:217, præmis 36). Det kan udledes af præmisserne til Larentia + Minerva-dommen, at det kun er lovligt for medlemsstaterne at foretage en begrænsning af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 11, stk. 1, ved gennemførelsen i national lovgivning, såfremt de i momsdirektivets artikel 11, stk. 2, nævnte betingelser er opfyldt eller hvis Domstolen har givet medlemsstaterne en præciseringsbeføjelse. Det følger heraf, at en begrænsning af det personelle anvendelsesområde for momsdirektivets artikel 11, stk. 1, kun er mulig i de i momsdirektivets artikel 11, stk. 2, nævnte tilfælde.
- 12 De afdelinger ved Bundesfinanzhof, som har kompetence til at påkende sager om momsspørgsmål, har imidlertid divergerende retsopfattelser for så vidt angår

spørgsmålet om, hvordan Domstolens anvisninger i Larentia + Minerva-dommen skal gennemføres.

- 13 11. afdeling ved Bundesfinanzhof har uden forbehold anset Domstolens anvisninger i Larentia + Minerva-dommen for at være bindende. I overensstemmelse med Domstolens formuleringer har den fortolket momsdirektivets artikel 11 således, »at den er til hinder for, at en national lovgivning forbeholder muligheden for at danne en gruppe af personer, der kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, som fastsat i denne bestemmelse, alene for de enheder, som er juridiske personer og knyttet til denne gruppes beherskende selskab i et over-underskudsforhold, medmindre disse to krav udgør nødvendige og passende foranstaltninger til at opfylde de tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve« (dom af 16.7.2015, C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, punkt 2 i domskonklusionen). Det følger heraf, at 11. afdeling anser enhver begrænsning på grundlag af selskabsformen af kriteriet »behersket selskab« i § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift for at være uforenelig med momsdirektivets artikel 11, stk. 1, medmindre de i momsdirektivets artikel 11, stk. 2, nævnte betingelser undtagelsesvist er opfyldt.
- 14 Ifølge femte afdeling ved Bundesfinanzhof er det derimod nødvendigt at begrænse begrebet »personer« i momsdirektivets artikel 11, stk. 1, som omhandlet i præmis 7 af retssikkerhedsmæssige grunde. Retssikkerheden vil berøres, hvis personselskaber nødvendigvis skal anses for et behersket selskab som omhandlet i § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift. Der gør sig nemlig ifølge afdelingen for så vidt angår personselskaber en forskel gældende i forhold til juridiske personer med hensyn til muligheden for retssikkert at forudsige stemmeretsforholdene, hvilket har betydning for vurderingen af den finansielle indlemmelse, som kræves i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift.
- 15 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt en sådan henvisning til det EU-retlige retssikkerhedsprincip med henblik på at begrænse det personelle anvendelsesområde for momsdirektivets artikel 11, stk. 1, på baggrund af Larentia + Minerva-dommen er lovlig.
- 16 For det første synes Domstolen allerede at have foretaget en vurdering af muligheden for at begrænse begrebet »personer« i momsdirektivets artikel 11, stk. 1, og konkluderet, at en sådan begrænsning kun er mulig i de i artikel 11, stk. 2, nævnte tilfælde (jf. præmis 10). Dermed synes Domstolen også allerede endeligt at have truffet afgørelse om, hvorvidt en begrænsning er mulig alene med henvisning til retssikkerhedsprincippet.
- 17 For det andet er det ikke lovligt, hvis en medlemsstat påberåber sig bestemmelser, fremgangsmåder eller forhold i sin nationale retsorden til støtte for, at forpligtelser og frister, der følger af EU-retten, ikke overholdes (herom udtrykkeligt f.eks. dom

af 12.11.2019, C-261/18, Kommissionen mod Irland, EU:C:2019:955, præmis 89). Dette vil imidlertid være tilfældet, hvis – således som femte afdeling ved Bundesfinanzhof antager – en begrænsning af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 11, stk. 1, er mulig i henhold til den nationale selskabslovgivning.

- 18 Bortset herfra synes der under alle omstændigheder ikke at foreligge nogen tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet, således som femte afdeling ved Bundesfinanzhof antager, for så vidt angår personselskaber.
- 19 I denne forbindelse skal det for det første tages i betragtning, at det EU-retlige retssikkerhedsprincip ikke har til hensigt at beskytte forvaltningen ved anvendelsen af lovgivningen, men derimod den skatte- og afgiftspligtige person, som berøres af lovgivningen. Dette princip kræver i henhold til Domstolens relevante praksis, at de rettigheder, som tillægges borgerne ved EU-retten, gennemføres tilstrækkeligt præcist, klart og forudsigeligt, med henblik på at gøre det muligt for de pågældende personer nøjagtigt at kende deres rettigheder og forpligtelser og at handle derefter samt i givet fald at håndhæve disse rettigheder ved de nationale domstole (jf. dom af 7.10.2019, C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, præmis 25 og den deri anførte retspraksis). Den skatte- og afgiftspligtige person ved imidlertid for så vidt angår personselskaber, om den finansielle indlemmelse foreligger, og udsættes således ikke for nogen retlig usikkerhed.
- 20 For det andet forekommer den antagelse, at mundtlige aftaler – som kun er lovlige i forbindelse med personselskaber, men ikke i forbindelse med juridiske personer – medfører mere retlig usikkerhed end skriftlige aftaler og retssikkerhedsprincippet derfor tilsidesættes, tvivlsom, eftersom dette vil medføre, at mundtlige aftaler vil være helt uden momsretlig betydning. En så vidtgående konklusion kan imidlertid ikke udledes af det EU-retlige retssikkerhedsprincip.

*Det andet spørgsmål, litra a)*

- 21 Domstolen har fastslået, at de i momsdirektivets artikel 11, stk. 2, nævnte foranstaltninger alene kan træffes under overholdelse af EU-retten og at det kun med dette forbehold er tilladt medlemsstaterne at begrænse anvendelsen af den ordning, der er fastsat i nævnte artikel 11, for at bekæmpe momssvig eller momsunddragelse (jf. dom af 25.4.2013, C-480/10, Kommissionen mod Sverige, EU:C:2013:263, præmis 38). Det andet spørgsmål vedrører fortolkningen af dette forbehold.
- 22 De krav, som femte afdeling ved Bundesfinanzhof har fastsat, kan udgøre en tilsidesættelse af det EU-retlige proportionalitetsprincip og neutralitetsprincip.
- 23 Proportionalitetsprincippet kræver, at den nationale foranstaltning er egnet til at opnå det ønskede formål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt herfor. Den må navnlig ikke anvendes på en sådan måde, at den anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem,

der er indført ved fællesskabslovgivningen på området (jf. dom af 27.9.2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, præmis 26 og den deri anførte retspraksis).

- 24 Det momsretlige neutralitetsprincip er navnlig til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. dom af 29.11.2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, præmis 32 og den deri anførte retspraksis).
- 25 På baggrund heraf er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt en udelukkelse af personselskaber, hvor selskabsdeltagerne ud over det beherskende selskab ikke kun er personer, som i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er finansielt indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab, fra en momsretlig Organschaft-enhed udgør en proportional begrænsning af neutralitetsprincippet. Med hensyn til transaktioner er der nemlig ingen momsretlig forskel mellem på den ene side personselskaber, hvor selskabsdeltagerne ud over det beherskende selskab kun er personer, der i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er finansielt indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab, og på den anden side personselskaber, hvor dette ikke er tilfældet. De konkurrerer desuden direkte med hinanden i forbindelse med udførelsen af sammenlignelige transaktioner.
- 26 Derudover er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt en foranstaltning truffet af en medlemsstat som omhandlet i momsdirektivets artikel 11, stk. 2, som medfører en generel udelukkelse af personselskaber, hvor selskabsdeltagerne ud over det beherskende selskab ikke kun er personer, som i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er finansielt indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab, fra Organschaft-enheden går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet om at forebygge momssvig og momsunddragelse. Det kan ikke udelukkes, at der findes mildere lovgivningsmæssige midler, som er lige så velegnede til at yde beskyttelse mod momssvig og momsunddragelse. Det vil f.eks. være muligt, at det beherskende selskabs virkning kun indtræder efter ansøgning eller efter tilladelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden.
- 27 Endelig skal det ønskede formål (forebyggelse af momssvig og momsunddragelse) opvejes mod neutralitetsprincippet begrænsninger. I denne forbindelse skal det tages i betragtning, at den tyske lovgivning fastsætter en generel udelukkelse af personselskaber, hvor selskabsdeltagerne ud over det beherskende selskab ikke kun er personer, som i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om omsætningsafgift er finansielt indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab, som beherskede selskaber, idet det ikke er afgørende, om det i det enkelte tilfælde er omtvistet eller svært at afgøre, om betingelserne for den finansielle indlemmelse er opfyldt. Desuden beror påberåbelsen af momsdirektivets artikel 11, stk. 2, i sidste ende på den antagelse, at mundtlige aftaler er retligt mere usikre end skriftlige aftaler og at der derfor er risiko for momssvig og momsunddragelse. Denne antagelse er imidlertid tvivlsom (jf. præmis 19). Endvidere foreligger der i forbindelse med et beherskende selskab – i modsætning til f.eks. leveringer eller leveringer til udførsel inden for fællesskabet

– ikke nogen faktiske omstændigheder af grænseoverskridende karakter, som kan medføre særlige vanskeligheder i forbindelse med sagsoplysningen. Det beherskende selskabs virkning begrænser sig nemlig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i landet [§ 2, stk. 2, nr. 2), i lov om sætningssafgift]. Dette er i overensstemmelse med den EU-retlige bestemmelse i momsdirektivets artikel 11, stk. 1.

*Det andet spørgsmål, litra b)*

- 28 Desuden er der tvivl om, hvorvidt de foranstaltninger, som kræves i henhold til momsdirektivets artikel 11, stk. 2, skal være truffet af lovgiver med den tydelige hensigt at være egnet til og nødvendig for at forebygge momssvig og momsunddragelse, eller hvorvidt det er tilstrækkeligt, at foranstaltningen – uafhængigt af, hvilket formål lovgiver havde til hensigt at opnå – objektivt er egnet til og nødvendig for at forebygge momssvig og momsunddragelse.
- 29 Ordlyden af momsdirektivets artikel 11, stk. 2, (*»træffe de nødvendige foranstaltninger for at«*) tyder på, at forebyggelse af momssvig og momsunddragelse skal være en tilsigtet følge af den lovgivningsmæssige foranstaltning. Dette bekræftes af den engelske og franske udgave af artikel 11, stk. 2.
- 30 Ved indførelsen af begrænsningen på grundlag af selskabsformen for beherskede selskaber, som er fastsat i § 2, stk. 2, nr. 2), i lov om sætningssafgift, havde lovgiver ikke til hensigt at forebygge momssvig og momsunddragelse. Som det fremgår af forarbejderne, var den derimod baseret på den antagelse, at personselskaber på grund af deres civile retlige struktur ikke var egnet til indlemmelse i et beherskende selskab. Heller ikke ved de senere ændringer af lov om sætningssafgift blev der henvist til et sådant formål.
- 31 Desuden er en efterfølgende udvidelse af formålet ikke forenelig med ordlyden af momsdirektivets artikel 11, stk. 2. Det forhold, at momsdirektivets artikel 11, stk. 1, bestemmer, at Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift skal høres, inden der indføres national lovgivning om Organschaft-enheder, taler også herfor. Dette høringskrav vil undergraves, hvis den nationale lovgiver efterfølgende kan påberåbe sig et formål om at forebygge momssvig og momsunddragelse.