

**Asia C-868/19**

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

27.11.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Saksa)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

21.11.2019

**Kantaja:**

M-GmbH

**Vastaaja:**

Finanzamt für Körperschaften

---

**Pääasian oikeudenkäynnin kohde**

Direktiivi 2006/112 – 11 artikla – Kansallisella säännöksellä toteutettavan 11 artiklan ensimmäisen kohdan henkilöllisen soveltamisalan rajoituksen hyväksyttävyys – Tällaisen säännöksen oikeuttamisen edellytykset 11 artiklan toisen kohdan nojalla

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

**Ennakkoratkaisukysymykset**

- 1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 11 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 2 §:n 2 momentin 2 kohdan kaltaiselle säännöstölle siltä osin kuin siinä evätään henkilöyhtiöltä (tässä

tapauksessa GmbH & Co. KG -muodossa perustettu rajavastuuyhtiö), jossa yhtiömiehinä on pääjäsenen lisäksi muitakin kuin henkilöitä, jotka on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisesti integroitu rahoituksellisesti pääjäsenen yritykseen, mahdollisuus olla yhteisverotusyksikköön kuuluva yhtiö liikevaihtoverolaissa tarkoitettussa yhteisverotusyksikössä?

- 2) Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi:
  - a) Onko arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toista kohtaa – kun otetaan suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaate huomioon – tulkittava siten, että se voi oikeuttaa ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä mainitun kaltaisten henkilöyhtiöiden sulkemisen liikevaihtoverolainsäädännössä tarkoitetun yhteisverotusyksikön ulkopuolelle, koska kansallisessa lainsäädännössä ei ole henkilöyhtiöitä koskevaa muotopakkoa yhtiösopimusten tekemistä ja muuttamista varten ja pelkästään suullisiin sopimuksiin saattaisi liittyä yksittäistapauksissa todisteluvaikeuksia selvitettäessä, onko yhteisverotusyksikköön kuuluva yhtiö integroitu rahoituksellisesti tähän yksikköön?
  - b) Onko arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisen kohdan soveltamisen esteenä se, jos kansallinen lainsäätävä ei ole asettanut veropetosten ja veronkierron estämisen tavoitetta jo toimenpidettä toteuttaessaan?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin on viitattu**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 11 artikla

### **Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu**

Liikevaihtovero (Umsatzsteuergesetz), erityisesti 2 §

### **Tiivistelmä tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä**

- 1 Kantaja on PD GmbH & Co. KG:n yleisseuraannon saaja. Sen yhtiömiehinä olivat asian kannalta merkityksellisen ajanjakson aikana A-GmbH vastuunalaisena yhtiömiehenä sekä D-GbR, yksityishenkilöt C, D ja E ja M-GmbH äänettöminä yhtiömiehinä. Yhtiösopimuksen mukaan jokaisella yhtiömiehellä oli yksi ääni, mutta siitä poiketen M-GmbH:lla oli kuusi ääntä. Vähäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta yhtiön kaikki päätökset tehtiin yksinkertaisella enemmistöllä.
- 2 PD GmbH & Co. KG:n vastuunalaisella yhtiömiehellä ja M-GmbH:lla oli asian kannalta merkityksellisen ajanjakson aikana sama johto. Tämän lisäksi PD GmbH & Co. KG:n ja M-GmbH:n välillä oli lukuisia suoritusuhteita.

- 3 Sen jälkeen kun PD GmbH & Co. KG ei ollut jättänyt joulukuulta 2017 liikevaihtoveroilmoitusta vastaajalle, tämä arvioi veron perusteen 9.5.2018 tekemällään päätöksellä ja vahvisti lisäksi viivästysmaksun. PD GmbH & Co. KG valitti menestyksettömäksi jääneen oikaisuvaatimuksen jälkeen tästä ennakkoratkaisua pyytävään tuomioistuimeen.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut**

- 4 Kantaja katsoo, että PD GmbH & Co. KG:n ja M-GmbH:n välillä on ollut UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettu yhteisverotusyksikkösuhde joulukuusta 2017 lähtien. Tästä seuraa, että liikevaihto ja ostoihin sisältyvä vero joulukuulta 2017 ei kuulu PD GmbH & Co. KG:lle vaan kokonaisuudessaan M-GmbH:lle, jonka olisi pitänyt antaa riidanalainen ilmoitus.
- 5 Vastaaja sitä vastoin katsoo, että PD GmbH & Co. KG:n ja M-GmbH:n välillä ei ollut yhteisverotusyksikköä joulukuussa 2017. PD GmbH & Co. KG:n rahoituksellinen integrointi M-GmbH:hon puuttuu. Tämä edellyttää kansallisen lainsäädännön mukaan sitä, että henkilöyhtiön yhtiömiehinä on pääjäsenen lisäksi vain henkilöitä, jotka on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla integroitu rahoituksellisesti pääjäsenen yritykseen. Sen mukaan rahoituksellisesti integroitavaan henkilöyhtiöön ei voisi kuulua luonnollisia henkilöitä. Koska PD GmbH & Co. KG:n äänettöminä yhtiömiehinä on M-GmbH:n lisäksi myös luonnollisia henkilöitä, sen rahoituksellinen integrointi ei ole mahdollista.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

#### ***Käsiteltävän asian arviointi kansallisen lainsäädännön perusteella***

- 6 Nyt käsiteltävässä asiassa esitetään kysymys siitä, täyttyvätkö UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaiset yhteisverotusyksikön edellytykset. Silloin elinkeinonharjoittajana ei olisi PD GmbH & Co. KG vaan pääjäsenen (tässä tapauksessa M-GmbH), joten vain M-GmbH olisi ollut velvollinen antamaan liikevaihtoveroilmoituksen joulukuulta 2017.
- 7 UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan sanamuoto on seuraava: ”*Elinkeino- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, jos – – oikeushenkilö on tosiseikkojen kokonaisarvostelun perusteella rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu pääjäsenen yritykseen (yhteisverotusyksikkö). Yhteisverotusyksikön vaikutukset koskevat vain Saksassa sijaitsevien yrityksen osien välisiä sisäisiä suoritteita. Mainittuja osia on kohdeltava yhtenä yrityksenä.*”
- 8 Tällä perusteella vain ”oikeushenkilöt” voivat olla yhteisverotusyksikköön kuuluvia yhtiöitä. Teleologisen laajentamisen perusteella Bundesfinanzhofin (jäljempänä BFH) V jaosto on todennut, että myös henkilöyhtiöitä voidaan pitää yhteisverotusyksikköön kuuluvina yhtiöinä, jos niiden yhtiömiehinä on pääjäsenen

lisäksi vain henkilöitä, jotka on integroitu rahoituksellisesti pääjäsenen yritykseen UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla. Nämä eivät voi olla luonnollisia henkilöitä.

- 9 Koska PD GmbH & Co. KG:n yhtiömiehiin kuului myös luonnollisia henkilöitä, valitus on hylättävä kansallisen lainsäädännön perusteella, vaikka – PD GmbH & Co. KG:n tässä tapauksessa riidattoman taloudellisen ja organisatorisen integroinnin lisäksi – muut edellytykset sen rahoitukselliselle integroinnille täyttyivät. Tämä nimittäin edellyttää, että pääjäsenen voi saada tahtonsa läpi yhteisverotusyksikköön kuuluvassa yhtiössä enemmistöpäätöksillä. Tilanne on tässä tapauksessa sellainen, koska M-GmbH:lla on pääjäsenenä äänen enemmistö PD GmbH & Co. KG:n yhtiökokousten päätöksenteossa (kuusi 11 äänestä), joten se voi saada tahtonsa läpi PD GmbH & Co. KG:ssä.

***Käsiteltävän asian arviointi unionin oikeuden perusteella***

- 10 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin epäilee, onko kansallisen lainsäädännön mukainen lopputulos arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan säännösten mukainen.

*Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

- 11 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa ei säädetä nimenomaisesti jäsenvaltioilla olevasta mahdollisuudesta asettaa taloudellisille toimijoille muita edellytyksiä arvonlisäveroryhmän muodostamiseksi eikä etenkin jäsenvaltioiden mahdollisuudesta vaatia, että vain yksiköt, jotka ovat oikeushenkilöitä, voisivat olla arvonlisäveroryhmän jäseniä (vrt. tuomio 16.7.2015, C-108/14 ja C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, 38 kohta; tuomio 25.4.2013, C-480/10, komissio v. Ruotsi, EU:C:2013:263, 35 kohta, ja tuomio 9.4.2013, C-85/11, komissio v. Irlanti, EU:C:2013:217, 36 kohta). Tuomion Larentia + Minerva perusteluista voitaneen päätellä, että se, että jäsenvaltiot rajoittavat arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan säännöksiä pannesaan ne täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä, on sallittua vain silloin, jos arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisen kohdan edellytykset täyttyvät tai jos unionin tuomioistuin on myöntänyt jäsenvaltioille täsmentämistä koskevan toimivallan. Unionin tuomioistuin ei ole kuitenkaan antanut henkilöllisen soveltamisalan osalta jäsenvaltiolle tällaista täsmentämistä koskevaa toimivaltaa. Tästä seurannee, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan henkilöllisen soveltamisalan rajoittaminen on mahdollista vain arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisen kohdan tapauksissa.
- 12 BFH:n liikevaihtoverokysymyksissä toimivaltaisten jaostojen välillä on kuitenkin toisistaan poikkeavia oikeudellisia näkemyksiä siitä, miten unionin tuomioistuimen tuomiossa Larentia + Minerva antamat määräykset on pantava täytäntöön.

- 13 BFH:n XI jaosto on pitänyt unionin tuomioistuimen tuomiossa Larentia + Minerva antamia määräyksiä rajoituksitta sitovina. Unionin tuomioistuimen näkemysten mukaisesti se tulkitsee arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa siten, että ”se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa varataan mahdollisuus muodostaa mainitussa säännöksessä säädetty henkilöiden ryhmä, jota käsitellään yhtenä verovelvollisena, vain sellaisille yksiköille, jotka ovat oikeushenkilöitä ja jotka ovat mainitun ryhmän pääjäsenenä nähdessä alisteisessa asemassa, paitsi siinä tapauksessa, että kyseiset kaksi edellytystä ovat tarpeellisia toimenpiteitä väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuvia, minkä tarkastaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä” (tuomio 16.7.2015, C-108/14 ja C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, tuomiolauselman 2 kohta). Tästä lienee pääteltävä, että XI jaosto katsoo, että mikä tahansa oikeudellisesta muodosta riippuva edellytyksen ”yhteisverotusyksikköön kuuluva yhtiö” rajoitus UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, jos poikkeuksellisesti 11 artiklan toisen kohdan edellytykset eivät täyty.
- 14 BFH:n V jaosto sitä vastoin katsoo, että edellä 7 kohdassa kuvatun kaltainen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan käsitteen ”henkilöt” rajoitus on tarpeellinen oikeusvarmuuteen liittyvien syiden vuoksi. Tilanne on tällainen, jos henkilöyhtiöitä pitäisi välttämättä pitää 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina yhteisverotusyksikköön kuuluvana yhtiönä. Henkilöyhtiöt poikkeavat nimittäin kansallisen lainsäädännön mukaan oikeushenkilöistä äänestysoikeuksien oikeusvarmuuden täyttävän määrittävyyden osalta, ja sillä on merkitystä arvioitaessa 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla vaadittavaa rahoituksellista integrointia.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma siitä, onko tällainen tukeutuminen unionin oikeuden oikeusvarmuuden periaatteeseen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan henkilöllisen soveltamisalan rajoittamiseksi sallittua, kun otetaan tuomio Larentia + Minerva huomioon.
- 16 Ensinnäkin unionin tuomioistuin lienee jo tutkinut arvonlisädirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan käsitteen ”henkilöt” rajoittamismahdollisuuksia tyhjentävästi sillä seurauksella, että tällainen rajoitus on mahdollinen vain 11 artiklan toisen kohdan tilanteissa (ks. edellä 10 kohta). Siten unionin tuomioistuin lienee myös jo ratkaissut lopullisesti sen, onko rajoitus mahdollinen vain, jos se perustuu oikeusvarmuuden periaatteeseen.
- 17 Toiseksi ei voida sallia sitä, että jäsenvaltio vetoaa sisäisen oikeusjärjestyksensä oikeussääntöihin, toimintatapoihin tai tilaan perustellakseen sitä, ettei se ole noudattanut unionin oikeuden mukaisia velvoitteita (näin nimenomaisesti esim. tuomio 12.11.2019, C-261/18, komissio v. Irlanti, EU:C:2019:955, 89 kohta). Tilanne olisi kuitenkin tällainen, jos – kuten BFH:n V jaosto olettaa –

kansallisessa yhtiöoikeudessa mahdollistettaisiin arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan säännösten rajoittaminen.

- 18 Tästä huolimatta BFH:n V jaoston olettava oikeusvarmuuden periaatteen loukkaaminen ei missään tapauksessa liene olemassa henkilöyhtiöiden tapauksessa.
- 19 Tässä yhteydessä on ensinnäkin otettava huomioon, että unionin oikeuden oikeusvarmuuden periaatteen tarkoituksena ei ole suojella hallintoa oikeussääntöjen soveltamisen yhteydessä vaan verovelvollista, jolle on asetettu rasitteita oikeussäännöllä. Tämä periaate edellyttää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan, että yksityisille unionin oikeudessa annetut oikeudet pannaan täytäntöön riittävän täsmällisesti, selkeästi ja ennakoivasti, jotta asianomaiset henkilöt voivat saada täsmällisesti selville oikeutensa ja velvollisuutensa ja ryhtyä niiden johdosta toimenpiteisiin sekä vedota niihin tarvittaessa kansallisissa tuomioistuimissa (vrt. tuomio 7.10.2019, C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, 25 kohta oikeustapausviittauksineen). Verovelvollinen tietää kuitenkin, täytyvätkö rahoituksellisen integroinnin edellytykset henkilöyhtiöiden osalta, joten sillä ei ole oikeudellista epävarmuutta.
- 20 Toiseksi vaikuttaa siltä, että olettava, jonka mukaan suulliset sopimukset – jotka ovat sallittuja vain henkilöyhtiöiden yhteydessä, eivät sitä vastoin oikeushenkilöiden osalta – ovat oikeudellisesti epävarmempia kuin kirjalliset ja kyseessä on siten oikeusvarmuuden periaatteen loukkaus, on epävarma, koska se johtaisi siihen, että suulliset sopimukset olisivat liikevaihtoverolainsäädännön kannalta ehdottomasti merkityksettömiä. Näin pitkälle menevää päätelmää ei voitane kuitenkaan tehdä unionin oikeuden oikeusvarmuuden periaatteesta.

*Toisen ennakkoratkaisukysymyksen a kohta*

- 21 Unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja toimenpiteitä voidaan toteuttaa vain siten, että noudatetaan unionin oikeutta, ja että jäsenvaltioilla on vapaus rajoittaa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyn järjestelmän soveltamista veropetosten tai veronkierron ehkäisemiseksi vain tämän varauksen rajoissa (vrt. tuomio 25.4.2013, C-480/10, komissio v. Ruotsi, EU:C:2013:263, 38 kohta). Toinen ennakkoratkaisukysymys liittyy tämän varauksen tulkintaan.
- 22 BFH:n V jaoston esittämät vaatimukset voisivat loukata unionin oikeuden suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteita.
- 23 Suhteellisuusperiaate edellyttää, että kansallinen toimenpide soveltuu tavoitellun päämäärän saavuttamiseen eikä sillä mennä pidemmälle kuin on sen saavuttamiseksi tarpeen. Tätä toimenpidettä ei saa etenään soveltaa siten, että arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarantuisi niiden johdosta, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön lainsäädännöllä käyttöön

otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteista (vrt. tuomio 27.9.2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, 26 kohta oikeustapausviittauksineen).

- 24 Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä erityisesti sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdeltaisiin eri tavoin arvonlisäverotuksessa (vrt. tuomio 29.11.2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, 32 kohta oikeustapausviittauksineen).
- 25 Tällä perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma siitä, rajoitetaanko neutraalisuusperiaatetta suhteettomasti, jos henkilöyhtiöt, joiden yhtiömiehinä on pääjäsenen lisäksi muitakin kuin henkilöitä, jotka on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisesti integroitu rahoituksellisesti pääjäsenen yritykseen, suljetaan liikevaihtoverolaissa tarkoitettujen yhteisverotusyksiköiden ulkopuolelle. Siltä osin kuin kyseessä on liiketoiminnan harjoittaminen, yhtäältä henkilöyhtiöiden, joissa on pääjäsenen lisäksi yhtiömiehinä vain henkilöitä, jotka on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisesti integroitu rahoituksellisesti pääjäsenen yritykseen, ja toisaalta henkilöyhtiöiden, joissa näin ei ole, välille ei synny liikevaihtoverolainsäädännön kannalta eroja. Molemmat ovat lisäksi tällaisen liiketoiminnan harjoittamisessa keskenään välittömässä kilpailutilanteessa.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on tämän lisäksi epävarma siitä, mennäänkö arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettulla jäsenvaltion toimenpiteellä, joka johtaa siihen, että yleisesti suljetaan henkilöyhtiöt, joissa on yhtiömiehinä pääjäsenen lisäksi muitakin kuin henkilöitä, jotka on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisesti integroitu rahoituksellisesti pääjäsenen yritykseen, yhteisverotusyksiköiden ulkopuolelle, pidemmälle kuin on tarpeen veropetosten ja veronkierron estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi. Ei vaikuta mahdolliselta, että käytettävissä olisi lievempi lainsäädännöllinen keino, joka tarjoaisi yhtä asianmukaisella tavalla suojan veropetoksia ja veronkiertoa vastaan. Olisi esimerkiksi ajateltavissa, että yhteisverotusyksikön vaikutukset tulisivat voimaan vain hakemuksesta tai verohallinnon myöntämällä luvalla.
- 27 Tavoiteltavaa päämäärää (veropetosten ja veronkierron estäminen) on lopuksi punnittava neutraalisuusperiaatteen rajoituksia vastaan. Siinä yhteydessä on otettava huomioon, että Saksan säännöstössä säädetään siitä, että henkilöyhtiöt, joissa on yhtiömiehinä pääjäsenen lisäksi muitakin henkilöitä kuin ne, jotka on rahoituksellisesti integroitu pääjäsenen yritykseen, suljetaan yhteisverotusyksiköiden ulkopuolelle ilman että tämä riippuisi siitä, ovatko rahoituksellisen integroinnin edellytykset yksittäistapauksessa riidanalaisia tai ovatko ne vaikeasti selvitettävissä. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toiseen kohtaan vetoaminen perustuu viime kädessä yksinomaan sille olettamalle, että suulliset sopimukset ovat oikeudellisesti epävarmempia kuin kirjalliset ja sen vuoksi uhkana on veropetos tai veronkierto. Tämä oletama on kuitenkin puolestaan epävarma (ks. edellä 19 kohta). Tähän on lisättävä, että – toisin kuin esim. yhteisöluovutusten tai viennin yhteydessä – yhteisverotusyksikön

tapauksessa kyseessä ei ole rajatylittävä tilanne, jonka yhteydessä mahdollisesti syntyy erityisiä hankaluuksia asian selvittämisessä. Yhteisverotusyksikön vaikutukset rajoittuvat näet kotimaahan sijoittautuneiden yrityksen osien välisiin sisäisiin suorituksiin (UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan toinen virke). Tämä vastaa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan mukaista unionin oikeuden määräystä.

*Toisen ennakkoratkaisukysymyksen b kohta*

- 28 Tämän lisäksi on epävarmaa, onko lainsäätäjän pitänyt toteuttaa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa vaaditut toimenpiteet siinä havaittavissa olevassa aikomuksessa, että se on asianmukaista ja välttämätöntä veropetosten ja veronkierron estämiseksi, vai riittääkö, jos toimenpide – riippumatta siitä, mikä tarkoitus lainsäätäjällä on ollut – on objektiivisesti asianmukaista ja välttämätöntä veropetosten ja veronkierron estämiseksi.
- 29 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisen kohdan sanamuoto (*”toteuttaa – – toimenpiteet estääkseen”*) viittaa siihen, että veropetosten ja veronkierron estämisen on oltava lainsäätäjän toimenpiteen tavoiteltu seuraus. Tämän vahvistavat 11 artiklan toisen kohdan englanninkielinen ja ranskankielinen versio.
- 30 Kun otettiin käyttöön yhteisverotusyksikköön kuuluvien yhtiöiden oikeudellisen muodon rajoitus, siten kuin siitä säädetään UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä, lainsäätäjän tavoitteena ei siis kuitenkaan ollut veropetosten ja veronkierron estäminen. Kuten lain esitöistä ilmenee, perustana oli pikemminkin se oletama, että henkilöyhtiöt eivät ole siviilioikeudellisen rakenteensa vuoksi omiaan integroitaviksi pääjäseneen. UStG:n myöhemmillä muutoksillakaan ei ollut tällaista tavoitetta.
- 31 Tähän on lisättävä, että tavoitteiden täydentäminen jälkikäteen ei ole arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisen kohdan sanamuodon mukaista. Tätä puoltaa sekin, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään neuvoo-antavan arvonlisäverokomitean kuulemisesta ennen jäsenvaltion yhteisverotussääntelyn käyttöönottoa. Tämä kuulemisvaatimus vesitettäisiin, jos kansallinen lainsäätäjä voisi vedota jälkikäteen veropetosten ja veronkierron estämisen tavoitteeseen.