

Mål C-58/17**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

27 november 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

21 november 2019

Klagande:

M-GmbH

Motpart:

Finanzamt für Körperschaften

Saken i det nationella målet

Direktiv 2006/112 – Artikel 11 – Tillåtandet av begränsningar av användandet av personkretsen i artikel 11.1 genom en nationell reglering – Förutsättningar för rättfärdigandet av en sådan reglering enligt artikel 11.2.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Ska artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) tolkas så, att den utgör hinder för bestämmelsen i 2 § andra stycket punkt 2 Umsatzsteuergesetz (tyska mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG) i den mån denna bestämmelse innebär att en personsammanslutning nekas att vara underordnat bolag (Organgesellschaft) inom ramen för en skattemässig

enhet (Organschaft), vad avser mervärdesskatt på grund av att personsammanslutningen (i detta fall ett GmbH & Co. KG) utöver det dominerande bolaget inte bara består av bolagsmän som i enlighet med 2 § andra stycket punkt 2 UStG är finansiellt integrerade i det dominerande bolagets verksamhet?

- 2) Om den första tolkningsfrågan besvaras jakande:
- a) Ska artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, med beaktande av proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen, tolkas så, att det finns ett undantag för personsammanslutningar enligt tolkningsfråga 1 som kan rättfärdiga att en personsammanslutning inte får ingå i en mervärdesskattmässig enhet (Organschaft), eftersom det i tysk rätt inte finns något formkrav för att upprätta eller ändra en bolagsordning och eftersom det vid muntliga överenskommelser i enskilda fall kan vara svårt att bevisa att det rör sig om en finansiell integrering av det underordnade bolaget i en skattmässig enhet?
 - b) Är tillämpning av artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet utesluten när den nationella lagstiftaren inte redan vid antagandet av åtgärden hade för avsikt att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1), särskilt artikel 11.

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz, särskilt 2 §

Kort redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden har trätt i PD GmbH & Co. KG:s ställe. Under den aktuella perioden var A-GmbH komplementär; D-GbR, de fysiska personerna C, D och E samt M-GmbH var kommanditdelägare. Enligt bolagsordningen hade varje bolagsman en röst med undantag från M-GmbH som hade sex röster. Med få undantag fattades samtliga beslut i bolaget med enkel majoritet.
- 2 Komplementären i PD GmbH & Co. KG och i M-GmbH hade under den aktuella perioden samma verkställande direktör. Dessutom förekom omfattande transaktionsförhållanden mellan PD GmbH & Co. KG och M-GmbH.

- 3 Eftersom PD GmbH & Co. KG inte lämnade in någon mervärdesskattedeclaration till motparten (nedan kallad skattemyndigheten) avseende december 2017 gjorde skattemyndigheten i beslut av den 9 maj 2018 en skönstaxering där myndigheten uppskattade beskattningsunderlaget samt påförde dröjsmålsränta. Efter att PD & GmbH Co. KG klagat på detta beslut och klagomålet avslagits, överklagade bolaget till den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 4 Klaganden anser att det PD GmbH & Co. KG och M-GmbH sedan december 2017 utgjort en beskattningsenhet i enlighet med 2 § andra stycket punkt 2 UStG mellan. Till följd därav ska alla transaktioner och skatteavdrag hänföras till M-GmbH och inte till PD GmbH & Co. KG. Alltså skulle M-GmbH ha lämnat in den aktuella mervärdesskattedeclarationen.
- 5 Skattemyndigheten är av uppfattningen att PD GmbH & Co. KG och M-GmbH inte utgjorde en beskattningsenhet. Det saknades en finansiell integrering av PD GmbH & Co. KG i M-GmbH. Enligt nationell rätt förutsätter en finansiell integrering att bolagsmännen i personsammanslutningen – utöver det dominerande bolaget – är sådana rättssubjekt som enligt 2 § andra stycket punkt 2 UStG integrerats i det dominerade bolagets verksamhet. Därmed kan inte fysiska personer vara del av en finansiell integrerad personsammanslutning. Eftersom kommanditdelägarna i PD GmbH & Co. KG med undantag för M-GmbH är fysiska personer är en finansiell integrering inte möjlig.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Bedömning av tvisten enligt de nationella bestämmelserna

- 6 I förevarande tvist uppkommer frågan om förutsättningarna för en beskattningsenhet i enlighet med 2 § andra stycket punkt 2 UStG föreligger. I sådana fall skulle det dominerande bolaget (här: M-GmbH) vara skyldigt att lämna in en mervärdesskattedeclaration för december 2017.
- 7 I 2 § andra stycket punkt 2 UStG stadgas följande: ”Näringsverksamheten eller den yrkesmässiga verksamheten anses inte bedrivas självständigt (...) 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 (beskattningsenhet; 'Organschaft') Skatteintegreringen omfattar endast interna transaktioner mellan företagsdelar som har hemvist i landet. Dessa företagsdelar ska anses ingå i ett och samma företag.”
- 8 I enlighet därmed kan endast juridiska personer vara underordnade bolag i en skattemässig enhet. Bundesfinanzhofs (BFH) femte avdelning har genom teleologisk tolkning dragit slutsatsen att personsammanslutningar endast kan vara

underordnade bolag i skattemässiga enheter om bolagsmännen – utöver det dominerande bolaget – är sådana rättssubjekt som enligt 2 § andra stycket punkt 2 UStG är finansiellt integrerade i det dominerande bolagets verksamhet. Fysiska personer kan därmed inte komma i fråga.

- 9 Eftersom även fysiska personer var bolagsmän i PD GmbH & Co. KG skulle talan ogillas enligt nationell rätt, även om – utöver den ostridiga ekonomiska och organisatoriska integreringen av PD GmbH & Co. KG – de övriga förutsättningarna för den finansiella integreringen var uppfyllda. Det förutsätts nämligen att det dominerande bolaget kan driva igenom sin vilja genom majoritetsbeslut i det underordnade bolaget. Så är fallet här, eftersom det dominerande bolaget M-GmbH har röstmajoritet för beslutsfattandet på bolagsstämman i PD GmbH & Co. KG (sex av elva röster) och därmed kan få sin vilja igenom i PD GmbH & Co. KG.

Bedömning av tvisten enligt unionsrätten

- 10 Den hänskjutande domstolen ställer sig tveksam till om resultatet enligt nationell rätt är förenligt med kraven i artikel 11 i direktivet.

Prövning av den första frågan

- 11 Enligt EU-domstolens praxis ger artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ingen uttrycklig möjlighet för medlemsstaterna att ålägga ekonomiska aktörer ytterligare villkor för bildandet av en mervärdesskattegrupp; särskilt kan medlemsstaterna inte begära att endast juridiska personer får vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp (jämför dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 38, dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35, och dom av den 9 april 2013, kommissionen/Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36). Av domskälen i domen Larentia + Minerva kan slutsatsen dras att medlemsstaterna i nationell rätt endast får begränsa tillämpningen av artikel 11 första stycket i direktivet om förutsättningarna i artikel 11 andra stycket i direktivet föreligger eller om EU-domstolen tillerkänt medlemsstaterna en befogenhet att göra ytterligare preciseringar. Domstolen har dock inte tillerkänt medlemsstaterna någon befogenhet att ytterligare precisera personkretsarna. Härav bör följa att en begränsning av personkretsen i artikel 11 första stycket i direktivet endast är möjligt om artikel 11 andra stycket är tillämplig.
- 12 De avdelningar på BFH som ansvarar för mervärdesskattefrågor har olika uppfattningar om hur EU-domstolens riktlinjer i domen Larentia + Minerva ska tillämpas.
- 13 BFH:s elfte avdelning har utan förbehåll betraktat rekommendationerna i Larentia + Minerva som bindande. I enlighet med EU-domstolens metod tolkar avdelningen artikel 11 i direktivet som ”att den utgör hinder mot att en nationell lagstiftning förbehåller möjligheten att bilda en grupp personer som anses som en

enda skattskyldig, 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. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet” (dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 2 i domslutet). Av detta kan man dra slutsatsen att den elfte avdelningen anser att varje juridisk formberoende begränsning av rekvisitet ”underordnat bolag i en skattemässig enhet” (Organgesellschaft) i 2 § andra stycket punkt 2 UStG är oförenlig med artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet, om inte förutsättningarna i artikel 11 andra stycket föreligger.

- 14 BFH:s femte avdelning anser däremot att begreppet ”personer” i artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet av rättssäkerhetsskäl bör begränsas på det sätt som angivits i punkten 7 ovan. Detta skulle påverkas om personsammanslutningar tvingande skulle anses vara underordnade bolag i en skattemässig enhet enligt 2 § andra stycket punkt 2 UStG. Enligt nationell rätt skiljer sig personsammanslutningar från andra juridiska personer beträffande ett rättssäkert bestämmande av rösträttsförhållandena, vilket har betydelse för bedömningen av den finansiella integreringen som krävs enligt 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG.
- 15 Mot bakgrund av domen Larentia + Minerva tvivlar den hänskjutande domstolen på att det är tillåtet att använda rättssäkerhetsprincipen för att begränsa vilka personer som kan ingå i personkretsen som avses i artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 16 För det första har EU-domstolen redan granskat möjligheten att begränsa begreppet ”personer” i artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet och kommit fram till slutsatsen att en sådan begränsning endast är möjlig om artikel 11 andra stycket är tillämplig (se punkt 10 ovan). Därmed bör domstolen redan ha slutligt avgjort ifall det är möjligt med en begränsning enbart med användning av rättssäkerhetsprincipen.
- 17 För det andra är det inte tillåtet för en medlemsstat att åberopa bestämmelser, praxis eller förhållanden i sin interna rättsordning som grund för att underlåta att iakttä förpliktelser som följer av unionsrätten (se uttryckligen till exempel. dom av den 12 november 2019, kommissionen/Irland, C-261/18, EU:C:2019:955, punkt 89). Ett sådant fall föreligger dock när den nationella bolagsrätten möjliggör en begränsning av tillämpningen av artikel 11 första stycket i direktivet, vilket den BFH:s femte avdelning godtagit.
- 18 Med den utgångspunkten bör BFH:s femte avdelnings antagande att det rör sig om en överträdelse av rättssäkerhetsprincipen när det handlar om personsammanslutningar inte stämma.

- 19 Härvid ska för det första tas i beaktande att den unionsrättsliga rättssäkerhetsprincipen vid tillämpningen av rättsliga normer är avsedd att skydda den som genom lagrummet är skattskyldig och inte förvaltningen. Enligt domstolens praxis kräver principen att enskildas unionsrättsliga rättigheter är tillräckligt precisa, klara och förutsebara, så att de berörda personerna kan få exakt kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och vidta åtgärder i enlighet därmed samt, i förekommande fall, göra gällande dessa rättigheter vid de nationella domstolarna. (jämför dom av den 7 oktober 2019, Safeway, C-171/18, , EU:C:2019:839, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Det är för den skattskyldiga personen känt om förutsättningarna för finansiell integrering föreligger för personsammanslutningar och därmed finns det inte någon rättslig tvetydighet för denne.
- 20 För det andra förefaller antagandet att muntliga överenskommelser – vilket endast är tillåtet för personsammanslutningar och inte för övriga juridiska personer – är mer rättsosäkra än skriftliga och att det därmed skulle vara en fråga om en överträdelse av rättssäkerhetsprincipen tveksamt, eftersom det skulle innebära att muntliga överenskommelser skulle vara irrelevanta ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. En sådan långtgående slutsats borde inte kunna dras av rättssäkerhetsprincipen.

Beträffande delfråga a i den andra frågan

- 21 Domstolen har slagit fast att åtgärder i den mening som avses i artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet endast kan vidtas i enlighet med unionsrätten och det endast är med detta förbehåll som det står medlemsstaterna fritt att begränsa tillämpningen av artikel 11.1 i mervärdesskattedirektivet för att hindra skatteflykt och skatteundandragande (jämför dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 38). Den andra tolkningsfrågan hänför sig till tolkningen av detta förbehåll.
- 22 Kraven som uppställts av BFH:s femte avdelning kan bryta mot de unionsrättsliga principerna om proportionalitet och neutralitet.
- 23 Proportionalitetsprincipen förutsätter att den nationella åtgärden är lämplig för att uppnå det eftersträfvade syftet och inte går utöver vad som är nödvändigt för dess uppnående. Denna åtgärd får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen på området (se dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 24 Domstolen erinrar i detta hänseende om att principen om skatteneutralitet utgör hinder bland annat för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskatt hänseende (se dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

- 25 Mot denna bakgrund tvivlar den hänskjutande domstolen på att det rör sig om en proportionerlig begränsning av neutralitetsprincipen när personsammanslutningar som utöver det dominerande bolaget inte bara består av rättssubjekt som enligt 2 § andra stycket punkt 2 UStG är finansiellt integrerade i verksamheten i det dominerande bolaget utesluts från mervärdesskatterättsliga skatteintegreringssystem. Beträffande transaktionerna finns inga mervärdesskatterättsliga skillnader mellan å ena sidan personsammanslutningar där bolagsmännen, utöver det dominerande bolaget, endast är personer som enligt 2 § andra stycket punkt 2 UStG är finansiellt integrerade i verksamheten till det dominerande bolaget och å andra sidan personsammanslutningar där så inte är fallet. Dessutom står de med anledning av transaktionerna i direkt konkurrens med varandra.
- 26 Dessutom frågar sig den hänskjutande domstolen huruvida en medlemsstatlig åtgärd i enlighet med artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet som leder till ett generellt uteslutande av personsammanslutningar där det utöver det dominerande bolaget även finns rättssubjekt som enligt 2 § andra stycket punkt 2 UStG inte har finansiellt integrerats i verksamheten i det dominerande bolaget är för långtgående i förhållande till vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Det förefaller inte vara uteslutet att det finns mindre ingripande lagstiftningstekniska medel att använda som på ett lika lämpligt sätt erbjuder skydd mot skatteflykt och skatteundandragande. Till exempel skulle det vara tänkbart att verkningarna av skatteintegreringssystemet endast inträder efter ansökan eller efter godkännande av skattemyndigheterna.
- 27 Slutligen måste en avvägning göras mellan den eftersträlvade målsättningen (förhindrande av skatteundandragande och skatteflykt) och begränsningarna av neutralitetsprincipen. Därvid bör beaktas att de tyska reglerna generellt utesluter att personsammanslutningar där bolagsmännen utöver det dominerande bolaget inte endast är rättssubjekt som enligt 2 § andra stycket punkt 2 UStG finansiellt integrerats i det dominerande bolagets verksamhet kan vara ett underordnat bolag i en skattemässig enhet. Det spelar då ingen roll om förutsättningarna för den finansiella integreringen i det enskilda fallet är stridiga eller svåra att fastställa. Dessutom bygger användningen av artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet slutligen på antagandet att muntliga överenskommelser är mer rättsosäkra än skriftliga och att det av den anledningen skulle finnas risk för skatteundandragande eller skatteflykt. Detta antagande är dock tveksamt (se punkt 19 ovan). Härtill kommer att det inte finns något gränsöverskridande element för skatteintegreringssystemet – till skillnad från till exempel, vid gemenskapsinterna leveranser eller leveranser till tredje land – vid vilka särskilda svårigheter vid fasställandet av sakomständigheterna kan förekomma. Effekterna av skatteintegreringssystemet är begränsade till interna prestationer mellan de delar av verksamhet som ligger i Tyskland (2 § andra stycket punkt 2 UStG). Detta överensstämmer med unionsrättens krav enligt artikel 11 första stycket i direktivet.

Beträffande delfråga b i den andra frågan

- 28 Det är även tveksamt om de åtgärder som krävs enligt artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet måste ha antagits av lagstiftaren med den uttalade avsikten att de ska vara lämpliga och nödvändiga för att undvika skatteundandragande och skatteflykt, eller om det är tillräckligt att åtgärden – oavsett vilket syfte lagstiftaren haft – är objektivt lämplig och nödvändig för att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.
- 29 Ordalydelsen i artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ("vidta åtgärder för att... till") antyder att förhindrandet av skatteundandragande och skatteflykt måste vara en avsedd följd med den lagstiftande åtgärden. Detta bekräftas av den engelska och den franska versionen av artikel 11 andra stycket.
- 30 Lagstiftaren strävade dock inte efter syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt när begränsningen av de rättsliga formerna för underordnade bolag i skattemässiga enheter som föreskrivs i 2 § andra stycket punkt 2 UStG genomfördes. Som framgår av förarbetena utgick lagstiftaren snarare från antagandet att personsammanslutningar på grund av deras civilrättsliga struktur inte var lämpliga för att integreras i skatteintegreringssystem. Även vid senare ändringar av UStG lade lagstiftaren inte någon vikt vid ett sådant syfte.
- 31 Härtill kommer att en senare utvidgning av syftet inte är förenligt med ordalydelsen av artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Detta stöds också av att artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskriver ett samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt innan en medlemsstat inför ett skatteintegreringssystem. Detta krav på samråd skulle undergrävas om den nationella lagstiftaren senare kunde anföra syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.