

Sag C-141/20

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

23. marts 2020

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

11. december 2019

Sagsøgt og revisionsappellant:

Finanzamt Kiel

Sagsøger og revisionsindstævnt:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Hovedsagens genstand

Moms – direktiv 77/388 – en medlemsstats beføjelse til at fravige den retsfølge, der er fastsat i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 – en borgers mulighed for at påberåbe sig, at den nationale retsfølge er i strid med EU-retten – målestok, der skal anvendes ved vurderingen af den nationale undtagelses nødvendighed – medlemsstaternes beføjelse til at støtte en sådan undtagelse på artikel 4, stk. 1, eller artikel 4, stk. 4, første afsnit, i direktiv 77/388

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter

- (direktiv 77/388/EØF) fortolkes således, at de tillader en medlemsstat at udpege et medlem af en momsgruppe (»Organträger«, det beherskende selskab) som den afgiftspligtige person i stedet for momsgruppen (»Organkreis«, koncernen)?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Kan artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, i direktiv 77/388/EØF da påberåbes i denne henseende?
 - 3) Skal der i forbindelse med den efterprøvelse af, om kravet i Umsatzsteuergesetz' § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, om finansiell indlemmelse udgør en lovlig foranstaltning, der er nødvendig og passende for at opfylde de tilsigtede formål at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, som skal finde sted i henhold til præmis 46 i Domstolens dom Larentia + Minerva af 16. juli 2015, C-108/14 og C-109/14 (EU:C:2015:496, præmis 44 ff.), anvendes en streng eller en lempelig målestok?
 - 4) Skal artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, i direktiv 77/388/EØF fortolkes således, at de tillader en medlemsstat ved typificering at anse en person for ikke at være selvstændig som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF, såfremt den pågældende finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i en anden virksomheds (det beherskende selskabs) virksomhed, således at den beherskende virksomhed kan gennemtrumfe sin vilje hos den pågældende person og derved kan forhindre, at der træffes beslutninger, der afviger herfra, hos den pågældende?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse, navnlig bilag A, nr. 2

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, navnlig artikel 4 og 21

Anførte nationale bestemmelser

Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«), navnlig § 2

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Parterne er uenige om, hvorvidt A som beherskende selskab og sagsøgeren som behersket selskab i 2005 (det omtvistede år) udgjorde en afgiftsmæssig enhed (»Organschaft«).
- 2 Sagsøgeren er et selskab med begrænset ansvar. Dets ejere er A (med 51%) og C e. V. (med 49%). A er et offentligretligt organ. C e. V. er en registreret forening. Enedirektør for sagsøgeren var i det omtvistede år E, der samtidig var enedirektør for A og administrerende direktør for C e. V.
- 3 I forbindelse med en afgiftskontrol hos sagsøgeren konkluderede sagsøgte, at sagsøgeren og A ikke havde udgjort en afgiftsmæssig enhed i det omtvistede år, eftersom der ikke havde været tale om en finansiel indlemmelse af sagsøgeren i A's virksomhed. A ejede ganske vist en majoritet på 51% af kapitalandelene i sagsøgeren, men rådede på grund af bestemmelserne i vedtægterne ikke over flertallet af stemmerne og var dermed ikke i stand til at gennemtvinge beslutninger hos sagsøgeren.
- 4 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) gav sagsøgeren medhold i det derefter anlagte søgsmål. Sagsøgte har iværksat revisionsanke ved den forelæggende ret til prøvelse af denne dom.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Bedømmelse efter national ret

- 5 Efter national ret skal sagsøgte gives medhold i sin revisionsanke, eftersom den finansielle indlemmelse i form af et flertal af stemmerne, som i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, er en forudsætning for en afgiftsmæssig enhed, ikke er opfyldt.

De præjudicielle spørgsmål

Præjudicielle spørgsmål vedrørende artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388

- 6 I dommen Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) fastslog Domstolen i domskonklusionens punkt 2 bl.a., at artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning forbeholder muligheden for at danne en momsgruppe, som fastsat i denne bestemmelse, alene for enheder, som er underlagt denne gruppes beherskende selskab i et over-underordningsforhold, medmindre dette krav udgør en nødvendig og passende foranstaltning 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.

- 7 Efter den forelæggende rets opfattelse er der tvivl om, hvorvidt – og i givet fald under hvilke betingelser – en medlemsstat må fravige den retsfølge, der er fastsat i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388. Derfor stilles det **første præjudicielle spørgsmål**.
- 8 På baggrund af Domstolens bemærkninger i præmis 41 og 42 i dommen Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) kan en anden fastlæggelse af en anden afgiftspligtig end momsgruppen have været tilladt i det omtvistede år som undtagelse fra artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 for at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse.
- 9 Dommen Skandia America (USA) af 17. september 2014, C-7/13 (EU:C:2014:2225), hvorefter en momsgruppe, såfremt en sådan eksisterer, er pligtig at betale den skyldige moms, samt præmis 20 i dommen Ampliscientifica og Amplifin af 22. maj 2008, C-162/07 (EU:C:2008:301), hvorefter artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 nødvendigvis forudsætter, at den nationale gennemførelseslovgivning sikrer, at der kun er én enkelt afgiftspligtig person, kan tale imod denne fortolkning.
- 10 Desuden taler artikel 21, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388 muligvis imod en beføjelse for medlemsstaterne til at udpege en anden person som betalingspligtig i stedet for den afgiftspligtige i henhold til EU-retten. En sådan beføjelse fremgår ikke af denne bestemmelse. Artikel 21, stk. 3, i direktiv 77/388 tillader kun at lade yderligere personer hæfte solidarisk.
- 11 Det fremgår heller ikke, hvorledes det kan bidrage til at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, eller bekæmpe momssvig og momsunddragelse, at det i stedet for momsgruppen er et medlem af gruppen, der anses for at være den betalingspligtige. Det er derfor tvivlsomt, om denne begrundelse i det hele taget tillader en undtagelse.
- 12 Såfremt det ifølge Domstolens svar på det første præjudicielle spørgsmål i henhold til EU-retten ikke er tilladt, at en medlemsstat i stedet for momsgruppen udpeger et medlem af gruppen som betalingspligtig, hersker der efter den forelæggende rets opfattelse endvidere tvivl om, hvorvidt en borger kan påberåbe sig, at den nationale retsfølge er i strid med EU-retten. Derfor stilles det **andet præjudicielle spørgsmål**.
- 13 Det taler imod en sådan ret, at Domstolen i punkt 3 i domskonklusionen i sin dom Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) fastslog, at artikel 4, stk. 4, i direktiv 77/388 ikke kan anses for at have direkte virkning, der gør det muligt for afgiftspligtige personer over for deres medlemsstat at gøre krav på en fradragsret i tilfælde, hvor lovgivningen i denne medlemsstat ikke er i overensstemmelse med denne bestemmelse og ikke kan fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsen.
- 14 Noget andet følger imidlertid muligvis af præmis 20 i dommen Ampliscientifica og Amplifin (EU:C:2008:301) (jf. ovenfor, præmis 9).

- 15 Desuden kan en borger muligvis påberåbe sig artikel 21, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388, idet fastsættelsen af en anden afgiftspligtig indebærer, at der udpeges en anden betalingspligtig.
- 16 Endvidere hersker der i forbindelse med efterprøvelsen af, om den nationale betingelse om finansiel indlemmelse er nødvendig som omhandlet i præmis 45 ff. i dommen Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), henset til EU-retten tvivl om, hvor streng den målestok, der skal anvendes ved efterprøvelsen af nødvendigheden af den nationale undtagelse, skal være. Dette er genstanden for det **tredje præjudicielle spørgsmål**.
- 17 Ifølge national ret kan det beherskende selskab nemlig gennemtvinge sine rettigheder i forbindelse med forpligtelsen til at betale afgift for det beherskede selskab ved at anlægge søgsmål mod dette selskab. Derfor er den nationale ordning ud fra en streng betragtning muligvis ikke nødvendig.
- 18 Den forelæggende ret har ikke overset, at Domstolen i præmis 46 i sin dom Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) pålagde de nationale retter at foretage efterprøvelsen. Imidlertid kan den forelæggende ret først foretage den efterprøvelse, som det tilkommer den at foretage, når det er fastslået, hvilken målestok der skal anvendes ved efterprøvelsen af nødvendigheden.
- 19 I dommen Kommissionen mod Sverige af 25. april 2013, C-480/10 (EU:C:2013:263), anførte Domstolen, at Kommissionen ikke på overbevisende måde havde godtgjort, at den foranstaltning, som Kongeriget Sverige havde truffet, ikke var begrundet med henblik på bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse. Dette kan muligvis tale for en meget lempelig fortolkning af medlemsstaternes fravigelsesbeføjelse.
- 20 I øvrigt har Domstolen i sin faste praksis i forbindelse med proportionalitetsprincippet ved efterprøvelse af Unionens eller medlemsstaternes handlinger dog taget udgangspunkt i, om en ordning går videre end (tvingende) nødvendigt for at nå det forfulgte mål (jf. f.eks. dom Di Maura af 23.11.2017, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 25; Avon Cosmetics af 14.12.2017, C-305/16, EU:C:2017:970, præmis 44; Menci af 20.03.2018, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 46 ff., 52; EN.SA. af 8.5.2019, C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33; A-PACK CZ af 8.5.2019, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 26 og 27). Dette kunne tale for ret strenge eller meget strenge krav til nødvendigheden.
- 21 Der skal imidlertid muligvis tages hensyn til, at artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 er en undtagelse fra princippet i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388. Undtagelser, der som undtagelsen til en undtagelse fører tilbage til hovedreglen, skal også i forbindelse med artikel 4 i direktiv 77/388 ikke fortolkes snævert, men bredt (jf. dom Isle of Wight Council m.fl. af 16.9.2008, C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 60; SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft af 4.6.2009, C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 67 ff.), hvilket på sine side taler for en ret lempelig efterprøvelse af nødvendigheden.

- 22 Endvidere skal det afklares, hvorvidt der kan tages hensyn til retssikkerhedsprincippet eller formålet om forenkling af administrationen. Domstolen nævnte ikke disse i præmis 46 i sin dom *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496); dertil kommer, at den afgiftsmæssige enhed i henhold til national ret ikke har til formål at forenkle administrationen, men at undgå unødvendigt administrativt arbejde i erhvervslivet.
- 23 Den forelæggende ret hælder desuden til den opfattelse, at retssikkerhedsprincippet og formålet med den afgiftsmæssige enhed som udgangspunkt ikke kan begrunde indholdsmæssige krav til indlemmelsen. Hvis man eksempelvis med henblik på en finansiel indlemmelse ikke kræver et flertal af stemmer, men lader et flertal af andele være tilstrækkeligt, vil opfyldelsen af dette kriterium kunne fastslås med mindst den samme grad af retssikkerhed som et flertal af stemmer. Der vil være tale om præcis den samme forenkling af administrationen eller forhindring af unødvendigt administrativt arbejde.

Præjudicielt spørgsmål vedrørende artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, i direktiv 77/388

- 24 Den forelæggende ret mener, at det er nødvendigt at stille et yderligere præjudicielt spørgsmål vedrørende artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, i direktiv 77/388, idet den nationale tilgang til spørgsmålet om den afgiftsmæssige enhed begrebsmæssigt, systematisk og historisk tager udgangspunkt i kriteriet om selvstændighed og derfor også kan være begrundet som lovlige fortolkning henholdsvis typificering i medfør af artikel 4, stk. 1, eller stk. 4, første afsnit, i direktiv 77/388. Deraf følger det **fjerde præjudicielle spørgsmål**, som stilles helt uafhængigt af det første til tredje præjudicielle spørgsmål.
- 25 Den tyske afgiftsmæssige enhed var oprindeligt baseret på den antagelse, at det beherskede selskab »ikke har nogen egen vilje«. Den oprindelige begrundelse med uselvstændighed i tilfælde af manglende »egen vilje« har efter den forelæggende rets opfattelse tydelige ligheder med de betragtninger, som Domstolen anførte i dom *Gmina Wrocław* af 29. september 2015, C-276/14 (EU:C:2015:635, præmis 30 ff.) og dom *Saudacor* af 29. oktober 2015, C-174/14 (EU:C:2015:733, præmis 60, 63 og 67) i forbindelse med undersøgelsen af selvstændigheden. I disse sager lagde Domstolen vægt på et eksisterende underordningsforhold [»Unterordnung«] (jf. dom *Gmina Wrocław*, EU:C:2015:635, præmis 33, 34 og 36) samt på en organisatorisk forbindelse (dom *Saudacor*, EU:C:2015:733, præmis 67).
- 26 Ved undersøgelsen af, om en fysisk person er selvstændig som omhandlet i artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, i direktiv 77/388, drejer det sig ligeledes om en »Unterordnung« [arbejdstager-arbejdsgiverforhold] (jf. dom *Heerma* af 27.1.2000, C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 18, van der Steen af 18.10.2007, C-355/06, EU:C:2007:615, præmis 18 ff., og *IO* af 13.6.2019, C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 32, 38 ff.).

- 27 Henset til dommen *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635, præmis 35) er det efter den forelæggende rets opfattelse ikke udelukket, at den EU-retlige begrundelse for de (meget strenge) kriterier for underordnelse, som Tyskland har fastsat med henblik på eksistensen af en afgiftsmæssig enhed, ganske vist ikke skal findes i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388, men til gengæld i dette direktivs artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit. Muligvis tillader direktivets artikel 4, stk. 1, eller artikel 4, stk. 4, første afsnit, at Tyskland anser det beherskede selskab – som fastsat i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2 – for ikke-selvstændigt som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1, på grund af underordningsforholdet til det beherskende selskab.
- 28 I denne forbindelse hersker der tvivl om, hvorvidt medlemsstaterne må fastlægge, i hvilke tilfælde det typisk skal lægges til grund, at en person »ikke har nogen egen vilje« og dermed ikke er selvstændig som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388. Denne fremgangsmåde anvendes i § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, i den aktuelle tyske UStG.
- 29 Domstolen har desuden allerede anerkendt, at det er et lovligt formål, at en lovgiver fastsætter generelle regler, som er lette at anvende for de erhvervsdrivende, og som let kan kontrolleres af de kompetente nationale myndigheder, også selv om disse regler er forbundet med en vis unøjagtighed (jf. dom af 24.2.2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 35 og 36, og RPO af 7.3.2017, C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 57 ff., 60). Eftersom der ved fastsættelsen af, hvem afgiftspligten påhviler, er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, skal de berørte kunne få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem, inden de indgår en transaktion (jf. dom *Halifax m.fl.* af 21.2.2006, C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 72, og *Teleos m.fl.* af 27.9.2007, C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 48).
- 30 Den typificering af manglende selvstændighed, som Tyskland har foretaget, kan derfor være tilladt i henhold til EU-retten. Såfremt de tyske retter foretager den efterprøvelse – som kræves i henhold til artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388 – af, hvorvidt en juridisk person ikke har en selvstændig vilje og derfor ud fra en samlet helhedsvurdering af forholdene er uselvstændig, uden at tage udgangspunkt i lovbestemte kriterier, kan dette nemlig indebære, at de personer, der handler, holdes i uvished om deres afgiftsretlige forpligtelser.
- 31 Den forelæggende ret har ikke overset, at selvstændighedskriteriet i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388 er et EU-retligt begreb, hvilket rejser spørgsmålet, om den nationale lovgiver muligvis også har beføjelse til at foretage en typificering.
- 32 En systematisk fortolkning kan tale herfor, idet artikel 4, stk. 4, første afsnit, i direktiv 77/388 ligeledes tager udgangspunkt i et »arbejdstager-arbejdsgiverforhold«, hvorved et sådant forhold er en indikator for manglende selvstændighed. Dette kan være udtryk for et alment retsprincip.

- 33 Endvidere kan den historiske fortolkning tale for en sådan beføjelse. Det kan muligvis udledes af bilag A, nr. 2, til direktiv 67/228, at den afgiftsmæssige enhed var et tilfælde af manglende selvstændighed. Bilag A til direktiv 67/228 synes at have haft til formål bl.a. at legitimere Tysklands ordning om den afgiftsmæssige enhed. Dette kan stadig have betydning i dag.
- 34 Endelig taler artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 ikke imod en sådan fortolkning; navnlig mister ordningen ikke sit formål. Der er nemlig væsentlige forskelle mellem den sambeskatning af medlemmerne i en momsgruppe, der er fastsat i denne bestemmelse, og den tyske afgiftsmæssige enhed, både med hensyn til kriterierne og retsfølgerne.

ARBEJDSDOKUMENT