

**Sag C-184/23****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

22. marts 2023

**Forelæggende ret:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Afgørelse af:**

26. januar 2023

**Sagsøgt og revisionsappellant:**

Finanzamt T

**Sagsøger og revisionsindstævnt:**

S

**Hovedsagens genstand**

Moms – artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 – medlemsstaternes mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person – artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388 – udøvelse af en myndighedsopgave ved siden af en økonomisk virksomhed

**Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse**

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

**Præjudicielle spørgsmål**

- 1) Medfører sammenfatningen af flere personer til én enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388/EØF,

- at ydelser mod vederlag mellem disse personer ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde som omhandlet i dette direktivs artikel 2, nr. 1)?
- 2) Er ydelser mod vederlag mellem disse personer i hvert fald omfattet af momsens anvendelsesområde, hvis ydelsesmodtageren ikke (eller kun delvist) har ret til fradrag, idet der i modsat fald er risiko for tab af afgiftsindtægter?

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

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, navnlig artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 4, andet afsnit

### **Anførte nationale forskrifter**

Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift), navnlig § 2, stk. 2, nr. 2, og § 3, stk. 9a, nr. 2

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Sagsøgeren er en offentligretlig stiftelse og forestår et universitet, som også har en universitetsmedicinsk afdeling. Stiftelsen er afgiftspligtig og udfører tjenesteydelser mod vederlag (behandling af patienterne). Samtidig udfører den som offentligretlig juridisk person myndighedsopgaver (uddannelse af studerende), for hvilke den ikke anses for at være en afgiftspligtig person.
- 2 Sagsøgeren er i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2, i lov om omsætningsafgift ledende selskab for U-GmbH. U-GmbH udførte bl.a. rengøringsydelser for sagsøgeren. Disse rengøringsydelser vedrørte hele bygningskomplekset i den universitetsmedicinske afdeling, dvs. såvel lokaler i det område, som anvendes til behandling af patienterne (sengestuer, gangarealer og operationsstuer), og som dermed må henføres til sagsøgerens økonomiske aktivitetsområde, hvor denne handler som afgiftspligtig person, som lokaler hørende til området for virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed, dvs. lokaler, som benyttes til uddannelsen af de studerende (auditorier og laboratorier), og for hvilke sagsøgeren ikke anses som afgiftspligtig person.
- 3 Efter en ekstern kontrol lagde afgiftsmyndigheden til grund, at sagsøgerens virksomheder udgør en samlet virksomhed. I denne forbindelse betragtede afgiftsmyndigheden de rengøringsydelser, som U-GmbH leverede til virksomhed, som denne udfører i egenskab af offentlig myndighed, som leveret inden for koncernstrukturen mellem sagsøgeren og U-GmbH. Efter afgiftsmyndighedens

opfattelse tjente rengøringsydelserne en aktivitet, som var virksomheden uvedkommende, og udløste en vederlagsfri afgivelse af værdi som omhandlet i § 3, stk. 9a, nr. 2, i lov om omsætningsafgift [artikel 6, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388] hos sagsøgeren. På grundlag af den del af de rengjorte arealer, som hører under området for dennes myndighedsopgaver, beregnede afgiftsmyndigheden en højere moms. Sagsøgeren fik ikke medhold i sin administrative klage over afgørelsen.

- 4 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav sagsøgeren medhold. Den nævnte ret anførte, at der foreligger en koncernstruktur, som fører til, at sagsøgeren som ledende selskab og U-GmbH som koncernselskab sammenfattes til én enkelt virksomhed. Denne koncernstruktur omfatter også området for sagsøgerens myndighedsopgaver. Betingelserne for vederlagsfri afgivelse af værdi som omhandlet i § 3, stk. 9a, nr. 2, i lov om omsætningsafgift er imidlertid ikke opfyldt. Sagsøgte har iværksat revisionsappel til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

#### *De nationale bestemmelser*

- 5 § 2, stk. 2, nr. 2, i lov om omsætningsafgift gennemfører artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 i national ret og fastsætter, at en juridisk person (»koncernselskab«), som finansielt, økonomisk og organisatorisk er integreret i en anden persons virksomhed (»ledende selskab«), ikke udøver selvstændig økonomisk aktivitet. Transaktioner mellem koncernselskabet og det ledende selskab anses i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2, i lov om omsætningsafgift på grundlag af artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 for leveret inden for én enkelt afgiftspligtig person (§ 2, stk. 2, nr. 2, tredje punktum, i lov om omsætningsafgift). Disse såkaldte interne transaktioner er ikke omfattet af anvendelsesområdet for afgiften. I den foreliggende sag udgør de rengøringsydelser, som U-GmbH udførte for sagsøgeren, sådanne interne transaktioner.

#### *Nødvendigheden af endnu en anmodning om præjudiciel afgørelse*

- 6 Med den første anmodning om præjudiciel afgørelse ønskedes det oplyst, om de nationale regler for afgiftsmæssige enheder er i overensstemmelse med EU-retten, og om der sker en udtagelsesbeskatning. Efter at Domstolen har besvaret disse spørgsmål i dom af 1. december 2022, Finanzamt T (C-269/20, EU:C:2022:944), og idet den forelæggende ret lægger til grund, at de nationale regler for afgiftsmæssige enheder er i overensstemmelse med EU-retten, og at der i den foreliggende sag ikke sker en udtagelsesbeskatning, opstår imidlertid som følge af denne dom og dom af 1. december 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), de foreliggende præjudicielle spørgsmål, hvormed det ønskes oplyst, om interne transaktioner inden for en momsgruppe er omfattet af momsens anvendelsesområde og dermed er afgiftspligtige.

***Det første præjudicielle spørgsmål***

- 7 Tvivlen om, hvorvidt sammenfatningen af flere personer til én enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 medfører, at ydelser mod vederlag mellem disse personer ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde [direktivets artikel 2, nr. 1)], skyldes dom af 1. december 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 8 Med udgangspunkt i den konstatering, at en tjenesteydelse kun »kan beskattes« som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i direktiv 77/388, »såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold« (dom af 1.12.2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, præmis 77), skal det »[f]or at fastslå, om der mellem en enhed, der indgår i en momsgruppe, og gruppens øvrige medlemmer, herunder gruppens beherskende selskab, består et sådant retsforhold, som indebærer, at de af denne enhed leverede ydelser er momspligtige, [...] vurderes, om enheden udøver selvstændig økonomisk virksomhed« (dommens præmis 78). Såfremt det i det konkrete tilfælde bekræftes, at medlemmet udøver selvstændig økonomisk virksomhed (dommens præmis 79), følger det således ikke af artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388, at et medlem, der ikke er det beherskende selskab, ophører med at udøve selvstændig økonomisk virksomhed alene på grund af tilhørsforholdet til momsgruppen (dommens præmis 80). Tilsvarende lagde Domstolen i den foreliggende sag til grund, at U-GmbH leverede en ydelse mod vederlag (dom af 1.12.2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, præmis 60 f.).

***Det andet præjudicielle spørgsmål***

- 9 Tvivlen om, hvorvidt ydelser mod vederlag mellem personer, der er knyttet til hinanden som omhandlet i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388, i hvert fald er omfattet af momsens anvendelsesområde, hvis ydelsesmodtageren ikke (eller kun delvist) har ret til fradrag, idet der i modsat fald er risiko for tab af afgiftsindtægter, skyldes, at Domstolen med hensyn til udpegningen af det beherskende selskab som én enkelt afgiftspligtig person for den gruppe, der er omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, forudsatte, at denne udpegning ikke medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter (dom af 1.12.2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, domskonklusionens punkt 1). I denne forbindelse bemærkede Domstolen, at det beherskende selskabs angivelsespligt omfatter ydelser leveret og modtaget af alle medlemmer i denne gruppe (dommens præmis 51). I denne henseende kan der også være tale om ydelser, som et medlem af momsgruppen leverer til et andet medlem.
- 10 Dermed opstår det spørgsmål, om afgiftsfritagelsen af sådanne interne transaktioner medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter, hvilket i henhold til dom af 1. december 2022, Finanzamt T (C- 269/20, EU:C:2022:944), ikke må forekomme. Med henblik på afklaringen heraf kan der foretages en sammenligning af to afgiftskrav, som vedrører retstilstanden uden og med en

afgiftsmæssig enhed i overensstemmelse med artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388.

### ***Manglende afklaring ved hjælp af den hidtidige retspraksis***

#### *Generaladvokaternes divergerende opfattelser*

- 11 Flere generaladvokater har i deres forslag til afgørelse givet udtryk for divergerende opfattelser af, om interne transaktioner mellem gruppemedlemmer er omfattet af afgiftens anvendelsesområde.
- 12 Ifølge den ene opfattelse skal transaktioner mod vederlag mellem medlemmerne af en momsgruppe anses for at være blevet udført af gruppen for sig selv, således at en momsgruppes interne transaktioner ikke eksisterer i momsmæssig henseende (generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse Kommissionen mod Irland af 27.11.2012, C-85/11, EU:C:2012:753, punkt 42, og Kommissionen mod Sverige af 27.11.2012, C-480/10, EU:C:2012:751, punkt 40, og generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Larentia + Minerva og Marenave Schifffahrt af 26.3.2015, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:212, punkt 49). Ifølge den anden opfattelse skal interne transaktioner mellem gruppemedlemmer være omfattet af afgiftens anvendelsesområde og dermed afgiftspligtige (generaladvokat Medinas forslag til afgørelse af 27.1.2022 Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, punkt 36 f., og af 13.1.2022 Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, punkt 64 og 73).

#### *Domstolens praksis*

- 13 Der fremgår af Domstolens hidtidige praksis ikke noget entydigt svar på spørgsmålet om, hvorvidt interne transaktioner er afgiftspligtige. Domstolen har ganske vist fastslået, at EU-lovgiver ved at vedtage artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 har ønsket at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer (dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 37, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schifffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 40). Domstolen har imidlertid hidtil ikke i en sammenhæng, der havde betydning for afgørelsen af en sag, taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt transaktioner mellem gruppemedlemmerne er omfattet af afgiftens anvendelsesområde (jf. dom af 25.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, af 9.4.2013, Kommissionen mod Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, EU:C:2013:263, af 17.9.2014, Skandia America [USA], Filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schifffahrt, EU:C:2015:496, af 18.11.2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, af 11.3.2021, Danske Bank, C-812/19,

EU:C:2021:196, og af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

### *Den forelæggende rets bedømmelse*

#### *Ordlyden*

- 14 I henhold til ordlyden af artikel 2, nr. 1), i direktiv 77/388 skal der med henblik på spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion er afgiftspligtig, ikke sondres efter, om et medlem af en gruppe som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, leverer en ydelse mod vederlag til en tredjemand, der ikke tilhører gruppen (eksterne transaktioner), eller til et andet gruppemedlem (interne transaktioner). Dette taler for, at de interne transaktioner er afgiftspligtige. På grundlag af den i direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, fastsatte retsvirkning af at sammenfatte gruppemedlemmerne til én enkelt afgiftspligtig person kan det i lige høj grad lægges til grund, at transaktionerne er og ikke er afgiftspligtige.

#### *Bestemmelsens tilblivelseshistorie*

- 15 Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 gjorde det muligt for medlemsstaterne at opretholde bestemmelser såsom § 2, stk. 2, nr. 2, i lov om omsætningsafgift, der allerede fandtes i national lovgivning før harmoniseringen. Derfor blev det i den nationale retspraksis fortsat lagt til grund, at interne transaktioner ikke var afgiftspligtige. Det oprindelige formål med den nationale bestemmelse var imidlertid allerede bortfaldet i 1968 som følge af indførelsen af den nye fradragsordning i national lovgivning og kunne derfor ikke længere begrunde, at interne transaktioner ikke var afgiftspligtige.

#### *Sammenhængen*

- 16 Henset til sammenhængen mellem artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 1 og stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388 leverer medlemmer deres interne transaktioner som led i en selvstændig økonomisk virksomhed, således at transaktionerne er afgiftspligtige. Desuden skal direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med artikel 4, stk. 1, første afsnit, fortolkes således, at den førstnævnte bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat ved typificering anser bestemte enheder for ikke at være selvstændige, når disse enheder finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i det beherskende selskab i en momsgruppe (dom af 1.12.2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, præmis 81).

#### *Formål*

- 17 Ifølge Domstolen er formålet med artikel 4, stk. 4, andet afsnit i direktiv 77/388 »at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug – såsom f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere



afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning – ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis »selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet«, som særskilte afgiftspligtige personer« (dom af 1.12.2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, præmis 43).

- 18 En administrativ forenkling i forvaltningsretlig henseende har ingen indflydelse på det afgiftskrav, der foreligger i henhold til materiel ret. Den medfører derfor, at interne transaktioner mellem personer, der er knyttet til hinanden som omhandlet i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i direktiv 77/388, fortsat er omfattet af afgiftens anvendelsesområde. En administrativ forenkling, der vedrører materiel ret, medfører, når den består i en generel afgiftsfritagelse af interne transaktioner, et betydeligt tab af afgiftsindtægter. Såfremt der med henblik på afgiftsfritagelsen sondres efter, om modtageren af den interne transaktion har ret til fradrag, kan dette være i strid med formålet med den administrative forenkling, idet der i så fald skal træffes afgørelse under hensyntagen til de talrige og ofte vanskelige spørgsmål om fradragsret, der er omhandlet i artikel 17 i direktiv 377/88. Endelig kan en afgiftsfritagelse af interne transaktioner på grundlag af muligheden i direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, medføre forskelle i anvendelsen af EU-retten i medlemsstaterne, eftersom kun få medlemsstater har gjort brug af denne mulighed. Dette kan i nogle brancher føre til konkurrenceforvridning forårsaget af afgiftslovgivningen.
- 19 Formålet om forebyggelse af misbrug, f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning, begrundes ikke, at interne transaktioner ikke er afgiftspligtige. Derimod kan det generelle misbrugsbegreb (jf. f.eks. dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 ff., og af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 53 og 70, jf. også dom af 26.2.2019, T Danmark og Y Danmark, C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 97) tale for, at interne transaktioner i hvert fald hvad angår ydelser mod vederlag til gruppemedlemmer, som ikke har ret til fradrag, er afgiftspligtige, idet der i så fald som følge af afgiftsfritagelsen kan opnås en »afgiftsfordel«, som vil være i strid med artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388.