

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 1 december 2022(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 4.4 andra stycket – Skattskyldiga personer – Möjlighet för medlemsstaterna att anse att personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band ('mervärdesskattegrupp') utgör en enda skattskyldig person – Nationell lagstiftning genom vilken gruppens dominerande enhet anses vara en enda skattskyldig person – Gruppens interna transaktioner – Artikel 6.2 b – Tillhandahållande av tjänster utan vederlag – Begreppet 'för andra ändamål än för rörelsen'”

I mål C-269/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 7 maj 2020, som inkom till domstolen den 18 juni 2020, i målet

Finanzamt T

mot

S,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna P.G. Xuereb (referent), T. von Danwitz, A. Kumin och I. Ziemele,

generaladvokat: L. Medina,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom J. Möller och S. Heimerl, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 27 januari 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4.4 och 6.2 b i rådets sjätte

direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 44, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt T (skattemyndigheten T, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) och S, en tysk offentligrättslig stiftelse, angående stiftelsens mervärdesbeskattning för räkenskapsåret 2005.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Sjätte direktivet har, från och med den 1 januari 2007, upphävts och ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1). Med hänsyn till tidpunkten för de aktuella omständigheterna i det nationella målet är sjätte direktivet emellertid fortfarande tillämpligt i målet.

4 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

5 I artikel 4 i nämnda direktiv föreskrevs följande:

”1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

...

4. Användningen av uttrycket 'självständigt' i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter.”

6 Artikel 6.2 i direktivet har följande lydelse:

”Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.”

7 I artikel 17.2 i direktivet angavs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...”

Tysk rätt

8 2 § punkt 2 Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), har följande lydelse:

”Närings- eller yrkesverksamheten anses inte bedrivas självständigt

...

2. om det vid en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna framgår att en juridisk person är finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt integrerad i den dominerande enhetens (den skattemässiga enheten) företag. Integreringens verkningar omfattar endast interna transaktioner mellan företagsdelar i landet. Dessa företagsdelar ska anses ingå i ett och samma företag. ...

...”

9 I 3 § punkt 9a UStG föreskrivs följande:

”Följande ska likställas med andra tjänster mot vederlag:

1. En näringsidkares användning av en vara som ingår i rörelsen och som ger rätt till fullt eller partiellt avdrag för ingående skatt för andra ändamål än för rörelsen eller för personalens privata

bruk, förutsatt att det inte rör sig om mindre omsorg [om personalen]. Detta gäller inte om avdrag för ingående skatt är uteslutet enligt 15 § punkt 1b eller när en jämkning av avdraget för ingående skatt ska göras enligt 15a § punkt 6a.

2. Näringsidkarens tillhandahållande utan vederlag av en annan tjänst för andra ändamål än för rörelsen eller för personalens privata bruk, förutsatt att det inte rör sig om mindre omsorg [om personalen].”

10 I 73 § Abgabenordnung (skattelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad AO), föreskrivs följande:

”En bolagsenhet är betalningsskyldig för de av den dominerande enhetens skatter med avseende på vilka den skattemässiga enheten är av betydelse i skattehänseende. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 S, en tysk offentligrättslig stiftelse, är den dominerande enheten såväl vid en medicinsk universitetsinstitution som i U-GmbH. Stiftelsen är mervärdesskatteskyldig för de tjänster som den tillhandahåller mot vederlag, men anses inte som skattskyldig person för den verksamhet som den bedriver vid utövandet av sina offentliga maktbefogenheter.

12 Under det räkenskapsår som är aktuellt i det nationella målet tillhandahöll U-GmbH tjänster åt S avseende städning, hygien och tvätt samt transport av patienter. Vad särskilt avser städtjänsterna tillhandahölls dessa tjänster för hela det byggnadskomplex som utgörs av den medicinska universitetsinstitutionen, däribland patientrum, korridorer, operationssalar, kurssalar och laboratorier.

13 Av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen framgår, för det första, att sjukhuset som sådant, i den mån det är ägnat för vård av patienter, ingår i den ekonomiska verksamhet som S bedriver och för vilken S är mervärdesskatteskyldig. För det andra används kurssalarna, laboratorierna och andra lokaler för studenternas utbildning, en verksamhet som stiftelsen bedriver vid utövandet av sina offentliga maktbefogenheter och för vilken stiftelsen inte anses vara mervärdesskatteskyldig. Den andel av det aktuella byggnadskomplexets yta för vilken städtjänster hade tillhandahållits med avseende på den senare typen av verksamhet uppgick till 7,6 procent av byggnadskomplexets totala yta. För sina tjänster erhöll U-GmbH ersättning från S på 76 085,48 euro.

14 Efter en kontroll rättade skattemyndigheten beslutet om S:s beskattning för det aktuella räkenskapsåret, eftersom den ansåg att stiftelsens inrättningar utgjorde ett enda företag för vilket en enda mervärdesskattedeclaration skulle upprättas och för vilket följaktligen endast ett beskattningsbeslut skulle utfärdas.

15 Enligt skattemyndigheten hade de städtjänster som S erhållit för de verksamheter som omfattades av dess offentliga maktbefogenheter tillhandahållits av U-GmbH inom ramen för den skattemässiga enhet (*Organshaft*) som dessa enheter utgjorde, i den mening som avses i 2 § punkt 2 led 2 UStG, vilken syftar till att i tysk rätt genomföra den möjlighet som föreskrivs i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet att anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

16 Dessa städtjänster hade således främjat en verksamhet som är främmande för rörelsen och hade gett S en "vederlagsfri förmån", enligt 3 § punkt 9a led 2 UStG, jämförd med artikel 6.2 b i sjätte direktivet.

17 Mot bakgrund av dessa omständigheter ansåg skattemyndigheten, med beaktande av den andel på 7,6 procent av det aktuella byggnadskomplexets yta, som hänförts till de verksamheter som S bedrev vid utövandet av sina offentliga maktbefogenheter, att det belopp som motsvarade U-GmbH:s städning av denna andel av ytan uppgick till 5 782,50 euro. Efter avdrag för ett vinstpåslag, som uppskattades till 525,66 euro, fastställde skattemyndigheten beskattningsunderlaget för "vederlagsfri förmån" till 5 257 euro. Den skatt som skulle betalas höjdes därmed med 841,12 euro.

18 Beslutet att avslå S:s begäran om omprövning av beskattningsbeslutet om rättelse överklagades till Finanzgericht (Skattedomstolen, Tyskland). Nämnda domstol biföll överklagandet och slog fast att den skattemässiga enhet (*Organschaft*) som i ett enda företag bestod av den dominerande enheten S och U-GmbH, i egenskap av bolagsenhet, även omfattade den verksamhet som den dominerande enheten bedrev vid utövandet av sina offentliga maktbefogenheter. Enligt nämnda domstol var villkoren för en "vederlagsfri förmån" enligt 3 § punkt 9a led 2 UStG inte heller uppfyllda.

19 Skattemyndigheten överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

20 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis understrukit att enligt 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG anses en bolagsenhet som är integrerad i den dominerande enheten i en grupp som bildats av personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band (nedan kallad mervärdesskattegruppen) inte utöva sin ekonomiska verksamhet självständigt. Denna bolagsenhet, som, om den beaktades separat, skulle vara mervärdesskatteskyldig, betraktas i själva verket, mot bakgrund av dess finansiella, ekonomiska och organisatoriska band med den dominerande enheten, som en av den dominerande enhetens anställda. Detta får återverkningar på de transaktioner som bolagsenheten genomför såväl i förhållande till tredje man som vid den dominerande enheten.

21 Den hänskjutande domstolen har, för det första, såvitt avser transaktioner som en bolagsenhet genomför i förhållande till tredje man, preciserat att kravet på att det ska vara fråga om en enda skattskyldig person, i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, säkerställs, även om denna skattskyldiga person inte är bolagsenheten, utan gruppens dominerande enhet. Den dominerande enheten blir således betalningsskyldig för mervärdesskatten inte bara för sina egna transaktioner, utan även för de transaktioner som bolagsenheten genomför i förhållande till tredje man. I förevarande fall skulle S följaktligen vara skyldig att betala denna skatt för de transaktioner som U-GmbH genomför i förhållande till tredje man.

22 Vad, för det andra, avser transaktioner mellan en bolagsenhet och en mervärdesskattegrupps dominerande enhet anses dessa genomföras inom en och samma skattskyldiga person, vilket innebär att de inte ska anses omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I förevarande fall utgör de städtjänster som U-GmbH tillhandahåller S just sådana interna transaktioner.

23 Mot bakgrund av det ovan anförda vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida medlemsstaternas möjlighet, enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, att fastställa en enda skattskyldig person i en mervärdesskattegrupp, ska tolkas på så sätt att denna skattskyldiga

person ska anses vara antingen en av gruppens medlemmar, som är betalningsskyldig för mervärdesskatt för alla transaktioner som genomförs av gruppens övriga medlemmar (svarsförslag A), eller mervärdesskattegruppen själv, vilken är skild från dess medlemmar. I det andra fallet skulle en sådan grupp betraktas som en fiktiv enhet som bildats uteslutande för mervärdesskatteändamål (nedan kallat svarsförslag B).

24 Även om svarsförslag A enligt den hänskjutande domstolen överensstämde med rättspraxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) som gällt under årtionden, är det emellertid nödvändigt att EU-domstolen lämnar ytterligare förtydliganden särskilt med avseende på de lärdomar som följer av domen av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkterna 28 och 29), beträffande frågan huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet kan tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat anser att en mervärdesskattegrupps medlemmar, nämligen gruppens dominerande enhet, utgör den enda skattskyldiga personen, i stället för gruppen själv.

25 Den hänskjutande domstolen anser i detta avseende att 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG, i den mån betalningen av mervärdesskatt koncentreras till en av gruppens medlemmar, innebär en förenkling av mervärdesskatterättens tillämpning, vilket är förenligt med det mål att "förenkla administrationen" som eftersträvas med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

26 Enligt den hänskjutande domstolen kan däremot inte någon administrativ förenkling följa av synsättet att det är nödvändigt att bilda en oberoende mervärdesskattegrupp i betydelsen en "fiktiv enhet".

27 Dessutom kan inte domen av den 22 maj 2008, Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19), domen av den 9 april 2013, kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkterna 40 och 48), och domen av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkterna 28, 29, 35 och 37), tolkas så, att en medlemsstat inte får anse att en medlem som är representativ för mervärdesskattegruppen, nämligen gruppens dominerande enhet, utgör gruppens enda skattskyldiga person.

28 Den omständigheten att en enda medlem i mervärdesskattegruppen är skattskyldig för hela gruppen hindrar inte heller att övriga medlemmar i gruppen är solidariskt ansvariga. I 73 § första meningen AO föreskrivs i detta avseende att bolagsenheter är solidariskt ansvariga för den dominerande enhetens skatteskuld.

29 Den hänskjutande domstolen anser att det ovan i punkt 23 angivna svarsförslaget B, med anledning av frågan i samma punkt, skulle innebära att det i förevarande fall inte kan anses att det finns en skattemässig enhet mellan den dominerande enheten S och bolagsenheten U-GmbH. Artikel 6.2 b i sjätte direktivet skulle således inte vara tillämplig, eftersom sistnämnda bolag, i avsaknad av en skattemässig enhet, ska anses som en självständig skattskyldig person som har tillhandahållit S tjänster för vilka det är skyldigt att betala mervärdesskatt, enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.

30 För det fall det emellertid är det ovan i punkt 23 angivna svarsförslaget A som ska väljas, vill den hänskjutande domstolen vidare få klarhet i huruvida EU-domstolens praxis avseende artikel 6.2 i sjätte direktivet och, i synnerhet, den praxis som följer av domen av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), ska tolkas så, att, i ett fall som det som är aktuellt i det nationella målet – som rör en enhet, såsom S, som driver dels ekonomisk verksamhet för vilken S är skattskyldig, dels verksamhet vid utövandet av sina offentliga maktbefogenheter för vilken stiftelsen inte anses vara mervärdesskatteskyldig enligt artikel 4.5 i direktivet – kan beskattning ske enligt artikel 6.2 b i direktivet på tillhandahållande utan vederlag av tjänster som sker inom ramen för den berörda enhetens ekonomiska verksamhet och

är avsett för dess verksamhet som består i myndighetsutövning.

31 Den hänskjutande domstolen har preciserat att om den första frågan besvarades enligt svarsförslag A, och 2 § punkt 2 led 2 UStG följaktligen tolkades på så sätt att den är förenlig med sjätte direktivet, skulle detta få till följd att U-GmbH i förevarande fall, i enlighet med denna tyska bestämmelse, inte skulle anses utöva sin verksamhet självständigt, vilket innebär att bolaget skulle anses utgöra en enda skattskyldig person tillsammans med den dominerande enheten S. U-GmbH skulle således inte anses ha tillhandahållit S någon tjänst mot vederlag, i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, eftersom bolagets verksamhet skulle anses hänförlig till den dominerande enheten i sig.

32 Det ska således avgöras huruvida den dominerande enheten, genom medel i sin rörelse – vilka, enligt 2 § punkt 2 led 2 UStG och artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, även omfattar U-GmbH:s medel – ska anses ha tillhandahållit städtjänster utan vederlag för andra ändamål än för rörelsen, i den mening som avses i artikel 6.2 b i sjätte direktivet, på grund av att dessa tjänster har tillhandahållits på dess område för myndighetsutövning, såsom utgörande ”icke-ekonomisk verksamhet”.

33 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska den rätt som medlemsstaterna tillerkänns i artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet] att såsom en enda skattskyldig anse sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, utövas på så sätt

a) att en av dessa personer ska anses såsom enda skattskyldiga person, som är skattskyldig för samtliga de transaktioner som utförs av dessa personer, eller på så sätt

b) att den omständigheten att en person ska anses såsom enda skattskyldig med nödvändighet medför att det bildas en mervärdesskattegrupp, skild från de personer som är nära förbundna med varandra, som utgör en fiktiv enhet som inrättats specifikt för mervärdesskatteändamål, och därmed även om detta medför betydande förluster av skatteintäkter?

2) Om det korrekta svaret på den första frågan är [svarsförslag A]: Följer det av EU-domstolens praxis vad avser andra ändamål än för rörelsen, i den mening som avses i artikel 6.2 i [sjätte direktivet] (dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie – C?515/07, EU:C:2009:88), att en skattskyldig person, som

a) dels bedriver ekonomisk verksamhet och därvid tillhandahåller tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i [sjätte direktivet],

b) dels samtidigt bedriver en verksamhet som åligger personen i egenskap av myndighet (myndighetsutövning), för vilken den inte anses såsom skattskyldig enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet,

inte ska beskattas enligt artikel 6.2 b i sjätte direktivet för tillhandahållande utan vederlag av en tjänst som omfattas av denna skattskyldiga persons område för ekonomisk verksamhet och är avsedd för dess område för myndighetsutövning?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat anser att den som är enda person som är skattskyldig för mervärdesskatt inte är mervärdesskattegruppen själv, utan en medlem i denna grupp, nämligen gruppens dominerande enhet.

35 Enligt EU-domstolens fasta praxis ska, vid tolkningen av en unionsbestämmelse, inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, bland annat, dom av den 24 februari 2022, Airhelp (Försenad ombokningsflygning), C?451/20, EU:C:2022:123, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

36 Det följer dessutom såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen, att ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde, i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C?480/10, EU:C:2013:263, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

37 För en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet är det särskilt viktigt att begreppet "nära finansiella band", i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i direktivet, ges en självständig och enhetlig tolkning. En sådan tolkning gör sig gällande, trots att den ordning som artikeln innebär för medlemsstaterna är fakultativ, för att undvika att genomförandet av artikeln medför att ordningen tillämpas olika mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

38 Det följer härvidlag av lydelsen av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet att varje medlemsstat, enligt direktivet, kan anse att flera enheter utgör en enda skattskyldig person när dessa enheter är etablerade inom landets territorium och när de, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Enligt artikelns lydelse ställs inga andra villkor för artikelns tillämpning. Artikelns ger inte heller medlemsstaterna möjlighet att föreskriva andra villkor för att ekonomiska aktörer ska få bilda en mervärdesskattegrupp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C?480/10, EU:C:2013:263, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

39 Genomförandet av den ordning som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet innebär att nationell lagstiftning som antagits med stöd av denna bestämmelse tillåter att enheter som har finansiella, ekonomiska och organisatoriska band med varandra inte längre anses som olika personer som är skattskyldiga för mervärdesskatt, utan som en enda skattskyldig person. När en medlemsstat tillämpar nämnda bestämmelse kan den eller de enheter som har en underordnad ställning, i den mening som avses i samma bestämmelse, således inte anses vara en skattskyldig person eller flera skattskyldiga personer, i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 maj 2008, Ampliscientifica och Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

40 Av detta följer att ett likställande med en enda skattskyldig person enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet utesluter att medlemmarna i mervärdesskattegruppen fortsätter att underteckna mervärdesskattedeklarationer separat och att, i och utanför gruppen, identifieras som skattskyldiga personer, eftersom enbart den enda skattskyldiga personen har rätt att underteckna dessa deklarerationer. Denna bestämmelse förutsätter således med nödvändighet, när en medlemsstat tillämpar den, att den nationella införlivandelagstiftningen medför att det rör sig om en enda skattskyldig person och att det för gruppen tilldelas ett enda mervärdesskattenummer

(dom av den 22 maj 2008, Ampliscientifica och Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkterna 19 och 20).

41 Av detta följer att i en sådan situation ska de tjänster som en utomstående tillhandahåller en medlem i en mervärdesskattegrupp, i mervärdesskattehänseende, anses ha tillhandahållits själva mervärdesskattegruppen och inte denna medlem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2020, Kaplan International colleges UK, C-777/19, EU:C:2020:934, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

42 Vad gäller det sammanhang i vilket artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet förekommer, framgår det varken av denna bestämmelse eller av den ordning som införts genom direktivet att detta utgör en undantags- eller specialbestämmelse som ska tolkas restriktivt. Såsom följer av domstolens praxis får villkoret att det ska föreligga ett finansiellt band inte tolkas restriktivt (se, analogt, beträffande artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 36, och dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 45).

43 Vad beträffar de mål som eftersträvas med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, ska det inledningsvis erinras om att det av motiveringen till kommissionens förslag (KOM(73) 950 slutlig), som låg till grund för antagandet av sjätte direktivet, framgår att unionslagstiftarens avsikt, genom att anta denna bestämmelse, var att medlemsstaterna – i syfte att förenkla administrationen eller för att bekämpa vissa missbruk, såsom att ett företag delas upp i flera skattskyldiga personer i syfte att dra nytta av en särskild ordning – inte systematiskt ska vara skyldiga att som skattskyldiga personer betrakta personer vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

44 Även om sjätte direktivet, fram till dess att artikel 4.4 tredje stycket trädde i kraft till följd av rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (EUT L 221, 2006, s. 9), inte innehöll några uttryckliga bestämmelser som gav medlemsstaterna möjlighet att besluta om åtgärder som var nödvändiga för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande, innebär inte den omständigheten att medlemsstaterna före ikraftträdandet av den bestämmelsen saknade möjlighet att besluta om sådana åtgärder, eftersom medlemsstaternas kamp mot skatteflykt och skatteundandragande är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet, även utan unionslagstiftarens uttryckliga bemyndigande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

45 Vad gäller tillämpningen av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet kunde medlemsstaterna, inom ramen för deras utrymme för eget skön, således låta tillämpningen av ordningen med mervärdesskattegrupper omfattas av vissa begränsningar, förutsatt att de låg i linje med direktivets mål att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

46 I förevarande fall följer det av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen och av den tyska regeringen att den tyska lagstiftaren har använt sig av den möjlighet som ges i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet genom 2 § punkt 2 led 2 UStG, i vilken det föreskrivs en

möjlighet att bilda "skattemässiga enheter".

47 Av samma förklaringar följer vidare att även om en mervärdesskattegrupps dominerande enhet enligt tysk rätt anses vara gruppens enda skattskyldiga person, i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, föreskrivs det i 73 § AO att en bolagsenhet i förekommande fall kan vara betalningsskyldig för skatter som hänför sig till de övriga medlemmarna i den skattemässiga enhet i vilken bolagsenheten ingår, inklusive i den skattemässiga enhetens dominerande enhet, med avseende på vilka den skattemässiga enheten är av betydelse i skattehänseende.

48 Vad först och främst gäller frågan huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder för den tyska praxis som består i att det inte är mervärdesskattegruppen själv som anses vara enda skattskyldig person, utan en medlem i denna grupp, nämligen gruppens dominerande enhet, ska det preciseras att även om domstolen, i domen av den 22 maj 2008, Amplisientifica och Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punkterna 19 och 20), och i domen av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punkterna 34, 35 och 37), har slagit fast att mervärdesskattegruppen, i egenskap av skattskyldig person, är betalningsskyldig för mervärdesskatten, är det inte desto mindre så att när flera rättsligt oberoende medlemmar av en mervärdesskattegrupp tillsammans utgör en enda skattskyldig person måste det finnas en enda företrädare som åtar sig gruppens mervärdesskattskyldigheter gentemot skattemyndigheterna. Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet innehåller emellertid inte några föreskrifter om vilken enhet som ska företräda mervärdesskattegruppen eller på vilket sätt denna enhet ska åta sig vad som ankommer på den som är skattskyldig person för en sådan grupp.

49 Oberoende av möjligheten att låta en av dessa medlemmar företräda mervärdesskattegruppen, kan de mål som avses i punkt 43 i detta hänseende motivera att mervärdesskattegruppens dominerande enhet anses vara enda skattskyldig person, när denna enhet kan genomdriva sin vilja gentemot övriga enheter som ingår i gruppen, vilket gör det möjligt att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten.

50 Det krävs emellertid att den omständigheten att det inte är mervärdesskattegruppen utan dess dominerande enhet – vilken företräder gruppen – som utgör den enda skattskyldiga personen, i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, inte medför någon risk för skattebortfall.

51 Det framgår av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen, såsom de angetts i punkt 28 ovan, och av den tyska regeringen i dess skriftliga yttrande, att i den mån den dominerande enhetens anmälningsskyldighet omfattar tjänster som tillhandahålls och tas emot av samtliga medlemmar i denna grupp och den skatteskuld som följer därav omfattar samtliga dessa tjänster, leder detta till samma resultat som om mervärdesskattegruppen själv var skattskyldig för denna skatt.

52 Det framgår även av nämnda förklaringar att även om samtliga skyldigheter i mervärdesskattehänseende enligt tysk rätt ankommer på den dominerande enheten, i dess egenskap av företrädare för mervärdesskattegruppen hos skattemyndigheterna, kan dessa skattemyndigheter, i förekommande fall, vända sig till de andra enheter som ingår i gruppen med stöd av 73 § AO.

53 Mot bakgrund av det ovan anförda ska artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för att en medlemsstat anser att den som är enda person som är mervärdesskatteskyldig inte är mervärdesskattegruppen själv, utan en medlem i denna grupp, nämligen gruppens dominerande enhet, när denna enhet kan genomdriva sin vilja gentemot övriga enheter som ingår i gruppen och på villkor att detta inte medför någon risk för skattebortfall.

Den andra frågan

54 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida, i ett fall där en enhet som utgör en mervärdesskattegrupps enda skattskyldiga person bedriver dels ekonomisk verksamhet för vilken den är skattskyldig, dels verksamhet vid utövandet av offentliga maktbefogenheter för vilken den inte anses vara mervärdesskatteskyldig enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet, en transaktion, genom vilken en enhet som ingår i denna grupp tillhandahåller tjänster som har samband med nämnda utövande, ska anses som ett tillhandahållande av tjänster som sker inom ramen för den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet och är avsett för dess verksamhet som består i myndighetsutövning, vilket kan beskattas enligt artikel 6.2 b i detta direktiv.

55 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 6.2 b i sjätte direktivet ska tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

56 Domstolen har tidigare slagit fast att artikel 6.2 b i sjätte direktivet utgör hinder för att en skattskyldig person eller dennes personal undviker beskattning av tjänster som den skattskyldige tillhandahåller, för vilka en privatperson skulle ha fått betala mervärdesskatt (dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punkt 23).

57 Artikel 6.2 b i sjätte direktivet kan däremot inte ge upphov till en regel enligt vilken transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt kan anses utförda "för andra ändamål än för rörelsen", i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C?515/07, EU:C:2009:88, punkt 38).

58 Av detta följer att när en enda skattskyldig person i en mervärdesskattegrupp tillhandahåller tjänster av en enhet som ingår i gruppen och detta tillhandahållande är avsett för dess verksamhet som består i myndighetsutövning, skulle en bedömning enligt vilken ett sådant tillhandahållande anses vara skattepliktigt enligt artikel 6.2 b i sjätte direktivet vara detsamma som att anse att tjänsterna tillhandahålls för andra ändamål än för rörelsen och att myndighetsutövning som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet, därmed behandlas som sådan verksamhet.

59 En sådan tolkning skulle innebära att såväl artikel 2 led 1 som artikel 4.5 i sjätte direktivet förlorade sitt innehåll.

60 Det ska dessutom preciseras att artikel 6.2 b i sjätte direktivet under alla omständigheter endast avser transaktioner "utan vederlag" som i mervärdesbeskattningshänseende behandlas som transaktioner mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punkt 24).

61 Såsom har understrukits i punkterna 13 och 17 ovan, och såsom generaladvokaten likaledes har påpekat i punkt 50 i sitt förslag till avgörande, framgår det i förevarande fall klart av

beslutet om hänskjutande att den dominerande enheten S hade gett ekonomisk ersättning för de städtjänster som U-GmbH utfört, oavsett om detta skedde inom ramen för dess ekonomiska verksamhet eller på området för dess myndighetsutövning.

62 Eftersom de aktuella tjänsterna har tillhandahållits mot vederlag, i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet, ska artikel 6.2 b i direktivet följaktligen inte alls tillämpas.

63 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Unionsrätten ska tolkas på sätt att, i ett fall där en enhet som utgör en mervärdesskattegrupps enda skattskyldiga person bedriver dels ekonomisk verksamhet för vilken den är skattskyldig, dels verksamhet vid utövandet av offentliga maktbefogenheter för vilken den inte anses vara mervärdesskatteskyldig enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet, ska en transaktion, genom vilken en enhet som ingår i denna grupp tillhandahåller tjänster som har samband med nämnda utövande, inte beskattas enligt artikel 6.2 b i detta direktiv.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund,**

ska tolkas på så sätt att

den inte utgör hinder för att en medlemsstat anser att den dominerande enheten i en grupp som bildats av personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band utgör gruppens enda skattskyldiga person, när denna enhet kan genomdriva sin vilja gentemot övriga enheter som ingår i gruppen och på villkor att detta inte medför någon risk för skattebortfall.

2) **Unionsrätten**

ska tolkas på sätt att,

i ett fall där en enhet som utgör den enda skattskyldiga personen i en grupp som bildats av personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band bedriver dels ekonomisk verksamhet för vilken den är skattskyldig, dels verksamhet vid utövandet av offentliga maktbefogenheter för vilken den inte anses vara mervärdesskatteskyldig enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet, ska en transaktion, genom vilken en enhet som ingår i denna grupp tillhandahåller tjänster som har samband med nämnda utövande, inte beskattas enligt artikel 6.2 b i detta direktiv.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.