Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 26 mars 2015 [1]

Förenade målen C-108/14 och C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
mot
Finanzamt Nordenham (C–108/14)
och
Finanzamt Hamburg-Mitte
mot
Marenave Schiffahrts AG (C–109/14)

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund — Moderbolag (holdingbolag) som mottagit tjänster som är belagda med mervärdesskatt i syfte att förvärva eget kapital som används för att säkerställa aktieinnehav i två dotterbolag åt vilka samma moderbolag senare har tillhandahållit tjänster mot betalning — Nationell lagstiftning som begränsar den skattemässiga integreringen till juridiska personer som är underordnade i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande som hänskjutits av Bundesfinanzhof (Tyskland), rör väsentligen för det första den beräkningsmetod för avdrag av ingående mervärdesskatt som erlagts av två holdingbolag i samband med förvärv av aktiekapital i andra bolag i vilkas förvaltning holdingbolagen deltar. För det andra avser begäran om förhandsavgörande frågan huruvida 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 [2] (nedan kallat sjätte direktivet) utgör hinder mot en bestämmelse i skattelagstiftning enligt vilken personassociationer inte har rätt att delta i egenskap av ”underordnade enheter” i en mervärdesskattegrupp i den mening som avses i den nämnda artikeln.

2. Dessa frågor har väckts inom ramen för två tvister, dels mellan Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (nedan kallat Larentia + Minerva) och Finanzamt Nordenham (C-108/14), dels mellan Finanzamt Hamburg-Mitte och Marenave Schiffahrts AG (nedan kallat Marenave) (C-109/14) [3].

1 — Originalspråk: franska.

2 — (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Eftersom omständigheterna i de nationella målen hänför sig till tiden före ikraftträdandet den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), är detta följaktligen inte tillämpligt.

3 — Genom beslut av domstolens ordförande meddelat den 26 mars 2014 förenades dessa mål vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

3. I det första målet innehar Larentia + Minerva i egenskap av kommanditdelägare 98 procent av kapitalet i de båda dotterbolag som bildats i form av en personassociation och är kommanditbolag med begränsat ansvar (GmbH & Co. KG) som bedriver sjöfart med var sitt fartyg. Moderbolaget tillhandahåller dem även, i egenskap av ”ledande holdingbolag”, administrativa och kommersiella tjänster mot betalning.

4. För dessa mervärdesskattepliktiga tjänster drog Larentia + Minerva av hela den mervärdesskatt som bolaget erlagt för förvärv av tredje part av kapital som tjänade till att finansiera dess förvärv av andelar i dotterbolagen samt dess verksamhet med tillhandahållande av bland annat administrativa tjänster och konsulttjänster åt dotterbolagen mot betalning.

5. Finanzamt Nordenham (skattemyndigheten i Nordenham) medgav endast ett partiellt avdrag på 22 procent, då den väsentliga delen av kostnaderna i samband med förvärvet av andelar i dotterbolagen hade tillskrivits den icke-ekonomiska delen av holdingbolagets verksamhet, det vill säga det innehav av andelar i dotterbolagen som inte är avdragsgilla. Det ändrade skattebeslutet av den 24 september 2007 angående mervärdesskatt för år 2005 bestreds av Larentia + Minerva vid Niedersächsisches Finanzgericht (skattedomstol i Niedersachsen) som ogillade dess talan. Larentia + Minerva överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen).

6. I det andra målet ökade Marenave år 2006 sitt kapital, och utgifterna för aktiemissionen i samband med ökningen ledde till att 373 347,57 euro erlades i mervärdesskatt.

7. Marenave förvärvade i egenskap av holdingbolag samma år andelar i fyra rederier som är kommanditbolag och personassociationer och i vilkas affärsmässiga förvaltning bolaget deltog mot ersättning. Från den mervärdesskatt som uppkom på inkomsterna från förvaltningsverksamheten år 2006, drog bolaget av hela beloppet på 373 347,57 euro som ingående mervärdesskatt.

8. Genom ett beslut av den 15 januari 2009, underkände Finanzamt Hamburg-Mitte (skattemyndigheten i centrala Hamburg) avdraget, i brist på faktisk medverkan från holdingbolagets sida i dotterbolagens förvaltning. Finanzgericht Hamburg-Mitte biföll emellertid överklagandet av beslutet och godkände hela det avdrag som Marenave yrkat. Finanzamt Hamburg-Mitte överklagade Finanzgericht Hamburg-Mittes dom till Bundesfinanzhof.

9. Den hänskjutande domstolen har i de mål som anhängiggjorts vid den bedömt att de tjänster som holdingbolagen erhållit använts både till förmån för den ekonomiska och den icke-ekonomiska verksamheten och endast berättigar till avdrag i den mån deras kostnader ska tillskrivas holdingbolagens ekonomiska verksamhet. Följaktligen anser den hänskjutande domstolen att det inte föreligger någon rätt till avdrag av hela beloppet, samtidigt som den frågar sig om de principer som domstolen härlett ur domen Cibo Participations (C-16/00 EU:C:2001:495) inte utgör hinder för detta konstaterande. Dock har den hänskjutande domstolen inte ställt någon direkt fråga till domstolen i detta ämne. Dess första tolkningsfråga har nämligen begränsats till en önskan om förtydliganden av de beräkningsmetoder för avdrag av ingående mervärdesskatt som på ett objektivt sätt skulle kunna återspegla den del av de ingående kostnader som uppkommit i samband med ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet i typfallet med holdingbolag. För det fall frågan om avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts av holdingbolag skulle lösas genom att de skattepliktiga utgående transaktioner som dotterbolagen gjort med tredje part beaktades, har den hänskjutande domstolen velat få klarhet i räckvidden av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet angående mervärdesskattegrupper. Den sistnämnda punkten togs upp för första gången inom ramen för det förfarande för överklagande som Larentia + Minerva och Marenave inledde. Härvidlag har denna domstol frågat om den nationella rätten är förenlig med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet då det i denna inte finns några sådana regler för personassociationer och, om svaret är nekande, huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet kan åberopas direkt av de skattskyldiga.

10. Den hänskjutande domstolen beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Enligt vilken beräkningsmetod ska ett (partiellt) avdrag för ingående mervärdesskatt på tjänster i samband med kapitalanskaffning för köp av andelar i dotterbolag beräknas för ett holdingbolag, om holdingbolaget senare (vilket var avsikten från början) tillhandahåller olika skattepliktiga tjänster åt dessa bolag?

2) Utgör bestämmelsen i artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv … enligt vilken flera personer som är nära förbundna kan anses som en enda skattskyldig hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken (för det första) bara en juridisk person – och inte en personassociation – kan integreras i en annan skattskyldig persons verksamhet (så kallat dominerande bolag (*Organträger*)) och enligt vilken det (för det andra) förutsätts att denna juridiska person är integrerad i det dominerande bolagets verksamhet i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende (i form av ett hierarkiskt förhållande)?

3) Om ovanstående fråga besvaras jakande: Kan en skattskyldig person till stöd för sin talan hänvisa direkt till artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet]?”

11. Dessa frågor har blivit föremål för skriftliga yttranden av Larentia + Minerva, Marenave, den tyska regeringen, Irland, den österrikiska regeringen och Förenade kungarikets regering samt Europeiska kommissionen. Med undantag av den österrikiska regeringen, som inte var företrädd vid den muntliga förhandlingen, hördes dessa berörda parter och den polska regeringen vid förhandlingen den 7 januari 2015.

II – Bedömning

A – *Den första tolkningsfrågan*

12. Såsom jag redan har uppmärksammat i punkt 9 i detta förslag till avgörande bygger den första tolkningsfråga som hänskjutits av den nationella domstolen på påståendet att det endast finns en partiell avdragsrätt för den mervärdesskatt som erlagts av de båda holdingbolag som är i fråga i målen vid den nationella domstolen. Vad angår Larentia + Minerva rör det sig nämligen om kostnader för förvärv av delägandet i dess dotterbolag och vad gäller Marenave kostnader för aktieemissioner som till största delen hänför sig till den icke-ekonomiska verksamhet i holdingbolagen som avser förvärv och innehav/förvaltning av aktieinnehavet i deras respektive dotterbolag.

13. Den hänskjutande domstolen har med stöd av denna premiss begärt av domstolen att den ska ge mer precisa anvisningar om vilken beräkningsmetod som ska användas för att så objektivt och enhetligt som möjligt fördela den ingående mervärdesskatt som erläggs när ett holdingbolags kostnader hänför sig till ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet.

14. Om man strikt skulle begränsa sig till att besvara den frågan, anser jag i likhet med alla de berörda parter som intervenerat i detta förfarande att domstolen borde förklara att den saknar behörighet att ge mer omfattande upplysningar angående denna beräkningsmetod än de som redan följer av dess nuvarande rättspraxis.

15. Det är nämligen viktigt att erinra om att domstolen, när den skulle ta ställning till en liknande fråga i målet Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), konstaterade att det inte finns några bestämmelser i sjätte direktivet som har till syfte att fastställa vilka metoder eller kriterier som medlemsstaterna ska tillämpa när de antar bestämmelser som gör det möjligt att dela upp den ingående mervärdesskatten beroende på om de kostnader som skatten avser hänför sig till ekonomisk eller icke-ekonomisk

verksamhet, eftersom reglerna om avdragsgill ingående mervärdesskatt avser kostnader som uteslutande hänför sig till ekonomisk verksamhet. [4]

16. Eftersom sjätte direktivet inte innehåller de uppgifter som är nödvändiga för att göra sådana beloppsmässiga beräkningar, ankommer det på medlemsstaterna att fastställa lämpliga metoder och kriterier för detta ändamål, med beaktande av syftet med och systematiken i direktivet, och i synnerhet att iaktta principen om skatteneutralitet. [5]

17. Domstolen har följaktligen dragit slutsatsen att medlemsstaterna ska utöva sin skönsmässiga befogenhet på ett sådant sätt att det säkerställs att avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som är proportionell mot det belopp som hänför sig till de transaktioner som medför rätt till avdrag. Medlemsstaterna skall således se till att beräkningen av den proportionella andel som avser den ekonomiska verksamheten respektive den icke-ekonomiska verksamheten på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter. Vid utövandet av denna skönsmässiga befogenhet är de behöriga att antingen använda sig av en lämplig fördelningsformel, såsom en som beaktar vilka slags investeringar eller vilka slags transaktioner som har gjorts (som angavs av den nationella domstolen i målet Securenta). De är därvid inte skyldiga att begränsa sig till en av dessa metoder. [6]

18. Domstolen bekräftade denna bedömning i punkterna 42 och 47 i domen Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), varvid den väsentligen erinrade om att medlemsstaterna oavsett vilka beräkningsmetoder de väljer eller tillämpar ska föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på den ekonomiska respektive den icke-ekonomiska verksamheten.

19. I förevarande mål har den hänskjutande domstolen anfört att den tyska lagstiftaren ännu denna dag inte har fastställt någon sådan formel för fördelning som domstolen tog upp i dom Securenta, vilket medför stor rättsosäkerhet, som det enligt dess åsikt ankommer på domstolen att avhjälpa.

20. Jag anser inte att domstolen kan tillmötesgå denna anmodan såväl av skäl förbundna med iakttagandet av medlemsstaternas restkompetens som av praktiska skäl som rör de faktiska situationernas komplexitet och olika karaktär. Det är följaktligen helt omöjligt för domstolen att förespråka en metod eller formel för fördelning framför en annan.

21. Den omständigheten att en nationell lagstiftare ännu inte har valt den ena eller den andra metoden, utan har föredragit att, såsom den hänskjutande domstolen liksom den tyska regeringen i sitt skriftliga yttrande har understrukit, beroende på omständigheterna i detta fall överlåta bedömningen åt de skattskyldiga och skatteförvaltningen, kan inte heller föranleda EU-domstolen att anse sig ha behörighet att överta lagstiftarens roll.

22. Det ankommer däremot på de nationella domstolarna, utifrån de situationer som de ställs inför, att kontrollera att det eller de sätt för beräkning som valts, antingen av den skatteskyldige eller i förekommande fall av den nationella skatteförvaltningen, på ett objektivt sätt avspeglar om de ingående kostnaderna verkligen ingår i den skattskyldiges ekonomiska respektive icke-ekonomiska verksamhet.

23. I dessa mål ankommer det således på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida tillämpningen av den metod som skatteförvaltningen bedömer vara lämplig, det vill säga enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat en formel för uppdelning beroende på investeringens art, uppfyller detta syfte.

4 — Se, för ett liknande resonemang, dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33).

5 — Ibidem (punkterna 34–36).

6 — Ibidem (punkterna 37 och 38).

24. Jag ställer mig emellertid frågande till premissen för det resonemang som den hänskjutande domstolen för när den anser att dessa båda holdingbolag bedriver verksamhet som delvis är ekonomisk och delvis icke-ekonomisk.

25. Detta tvivel går utöver enbart en bedömning av de faktiska omständigheterna i de nationella målen vilken naturligtvis inom ramen för det samarbete som föreskrivs i artikel 267 FEUF uteslutande hänför sig till den hänskjutande domstolens behörighet.

26. Såsom Larentia + Minerva och Marenave har anmärkt, finns det anledning att fråga sig om holdingbolagens medverkan i dotterbolagens förvaltning inte med tillämpning av principerna i Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) borde leda till ett konstaterande av att sådana holdingbolag enbart utövar ekonomisk verksamhet, således med uteslutande av all icke-ekonomisk verksamhet. Härav följer enligt dessa parter att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts för tjänster som utförts åt holdingbolagen i samband med förvärv av andelar i deras dotterbolag följaktligen ska avse hela mervärdesskatten.

27. Domstolen skiljer i sin rättspraxis angående holdingbolags ställning i mervärdesskattehänseende på två typfall, beroende på om holdingbolagen medverkar i sina dotterbolags förvaltning eller ej.

28. De holdingbolag som tillhör den första kategorin är de vars enda syfte är att inneha och förvalta andelar i andra bolag utan att tillhandahålla dem några tjänster mot betalning och således utan att direkt eller indirekt medverka i andra företags förvaltning på annat sätt än genom att utöva de rättigheter som de har i egenskap av aktieägare.

29. Dessa holdingbolag är inte skyldiga att erlägga mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och de har således inte någon avdragsrätt enligt artikel 17 i direktivet. Enligt rättspraxis ska nämligen enbart förvärv och innehav av andelar i ett företag inte anses utgöra sådan ekonomisk verksamhet som avses i sjätte direktivet och som innebär att den person som utför verksamheten ska betraktas som en skattskyldig person. Enbart förvärvet av andelar i andra företag innebär nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång för att fortlöpande få intäkter, eftersom en eventuell utdelning på denna andel endast är ett utflöde av innehavet av tillgången. [7]

30. Domstolen har emellertid vid flera tillfällen funnit att ”*det förhåller sig annorlunda* när delägarskapet åtföljs av direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka delägarskapet inte har påverkat de rättigheter som innehas av den som är delägare i sin egenskap av aktieägare eller bolagsman”. [8] Domstolen har tillagt att ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet i den utsträckning som denna innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag. [9]

31. Såsom framgår av den hänskjutande domstolens beskrivning anses sådana holdingbolag vara av typen ”ledande holdingbolag”.

32. Det har inte bestritts att de båda holdingbolag varom fråga är i de nationella målen tillhör denna andra kategori och att de därför är mervärdesskattepliktiga för de tjänster som de tillhandahåller sina dotterbolag mot ersättning.

7 — Se, bland annat, dom Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 19) och dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 32).

8 — Se, bland annat, dom Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 14), dom Floridienne och Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 18), dom Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 20), dom SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 30) och dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 33) (min kursivering).

9 — Dom Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22) och dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34).

33. Den hänskjutande domstolen har för övrigt medgett att dessa holdingbolag har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som påförts de tjänster som de förvärvat av företag som utgör tredje part inom ramen för kapitaltransaktionerna i deras dotterbolag. Enligt den hänskjutande domstolens åsikt är avdragsrätten endast partiell. De tjänster som holdingbolagen erhållit i samband med kapitalförvärvet var framför allt till nytta för holdingbolagens icke-ekonomiska verksamhet, det vill säga det icke skattepliktiga förvärvet och innehavet av deras respektive andelar i dotterbolagens kapital.

34. Härvidlag vill jag först nämna att den hänskjutande domstolen inte har uppgett att de nämnda tjänsterna skulle hänföras enbart till innehavet av aktier i andra dotterbolag i vilkas förvaltning holdingbolagen inte deltog, en verksamhet som inte kan betraktas som ekonomisk och som således faktiskt medför en skyldighet att dela upp den ingående mervärdesskatt som erlagts mellan holdingbolagens ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet.

35. Sedan bedömer jag att den logik på vilken domstolens rättspraxis bygger angående uppdelningen mellan sådana holdingbolag som medverkar och sådana som tvärtom inte medverkar i dotterbolagens förvaltning får den konsekvensen att kostnaderna i samband med de ingående kapitaltransaktioner som holdingbolagen genomför hänförs till deras utgående ekonomiska verksamhet.

36. I domen Cibo Participations, där situationen var analog med den i de nationella målen, fann domstolen att de kostnader som ett holdingbolag har som deltar i ett dotterbolags förvaltning för olika tjänster som det erhållit i samband med ett aktieförvärv i detta dotterbolag är en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader, och *i denna egenskap* är en del av kostnadskomponenterna för dess produkter. Sådana tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med hela holdingbolagets verksamhet [10].

37. Eftersom domstolen inte kunde vara ovetande om att ett sådant holdingbolag till sin själva natur även förvaltar aktier, vilket inte innebär ekonomisk verksamhet, betyder domstolens uppfattning i denna dom dels att de utgifter som holdingbolaget haft i syfte att förvärva aktier i sina dotterbolag endast rörde holdingbolagets ekonomiska verksamhet och inte ens partiellt dess icke-ekonomiska verksamhet som bestod i att förvalta aktieinnehavet, dels att holdingbolaget i princip hade rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatt som det erlagt för transaktionerna.

38. Den bedömningen bekräftas av punkt 34 i samma dom Cibo Participations, där domstolen hänvisade till det system för avdrag som föreskrivs i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet, vars tillämpning endast rör uppdelningen av ingående mervärdesskatt om den hänför sig till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill eller inte. Det rör sig således om mervärdesskatt som påförs kostnader som uteslutande har samband med ekonomisk verksamhet. [11]

39. De kostnader som uppkommer för ett holdingbolag i samband med att det förvärvar aktier i sitt dotterbolag i vars förvaltning det medverkar i den mening som avses i domstolens rättspraxis hänför sig således till holdingbolagets ekonomiska verksamhet. Den mervärdesskatt som erlagts på dessa kostnader är således avdragsgill i sin helhet enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet såvida inte de ekonomiska transaktionerna är undantagna från mervärdesskatt enligt sjätte direktivet, då rätten till avdrag sker med tillämpning av metoden för beräkning av avdragsgill andel enligt vad som föreskrivs i artikel 17.5 i samma direktiv [12]. Det är på det sättet som jag anser att domen Cibo Participations ska tolkas.

10 — Dom Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 33). Se även, bland annat, dom SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58).

11 — Se, för ett liknande resonemang, dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33) samt mitt förslag till avgörande Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punkt 79). Se även dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40).

12 — Det ankommer nämligen på skattemyndigheterna i varje medlemsstat att i överensstämmelse med artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet föreskriva metoder för beräkning av denna andel. Se, i detta avseende, dom Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkterna 30 och 31).

40. Den bedömningen kan definitivt utsträckas till att omfatta kostnader som inte gäller förvärv av aktier i dotterbolag, utan andra kapitaltransaktioner som ett ledande holdingbolag genomför, exempelvis ökning av aktiekapitalet genom aktieemission som i slutändan syftar till att finansiera förvärv och drift av fartyg, vilket verkar vara fallet i mål C-109/14.

41. Domstolen har nämligen redan funnit, i domen Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), att aktieemission utgör en transaktion som inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet, men kan genomföras av ett bolag i syfte att förstärka sitt kapital till förmån för den ekonomiska verksamheten i allmänhet, vilket innebär att kostnaderna för de tillhandahållanden som detta bolag förvärvat inom ramen för den berörda transaktionen är en del av dess allmänna kostnader och som sådana utgör komponenter i priset på dess varor. Sådana tillhandahållanden har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet. [13]

42. Det faktum att i den tvist som var ursprunget till mål C-109/14, aktieemissionen hade genomförts av ett ledande holdingbolag och inte av ett sådant bolag som Kretztechnik, som enbart bedrev ekonomisk verksamhet, anser jag inte behöver medföra andra konsekvenser för rätten att i princip dra av hela den ingående mervärdesskatt som erlagts, mot bakgrund av lärdomarna av domen Cibo Participations.

43. I vart fall har varken den hänskjutande domstolen eller de parter som berörs av detta förfarande påstått att det ska göras en distinktion vid den skattemässiga behandlingen mellan de olika kostnader som ett ledande holdingbolag har, beroende på om de har samband med aktieförvärv eller med andra kapitaltransaktioner.

44. Mot bakgrund av det ovan anförda bedömer jag att den första tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt. De kostnader i samband med kapitaltransaktioner som ett holdingbolag har som deltar direkt eller indirekt i sina dotterbolags förvaltning är direkt och omedelbart förbundna med den ekonomiska verksamheten i holdingbolaget. Det finns således ingen anledning att dela upp den ingående mervärdesskatt som erlagts på kostnaderna mellan holdingbolagets ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget genomför transaktioner som är belagda med mervärdesskatt och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt, ska rätten till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts beräknas enligt den metod för beräkning av avdragsgill andel som anges i artikel 17.5 i sjätte direktivet.

B – *Den andra tolkningsfrågan*

45. I den andra tolkningsfrågan vill hänskjutande domstolen i huvudsak få klarlagt om artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet som föreskriver att medlemsstaterna kan betrakta flera personer som en mervärdesskattepliktig person, utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken endast en juridisk person kan integreras i en annan skattskyldig persons företag (så kallat dominerande bolag (*Organträger*)) och enligt vilken det krävs att denna juridiska person är integrerad i det dominerande bolagets verksamhet i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende, det vill säga i form av ett hierarkiskt förhållande.

46. Det följer av lydelsen av artikel 4.4 andra stycket i mervärdesskattedirektivet att en medlemsstat får betrakta flera personer som en enda beskattningsbar person när dessa personer är etablerade i den medlemsstaten och när de, trots att de rättsligt sett är oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. [14]

13 — Se dom Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 36).

14 — Det ska noteras att denna bestämmelse senare återgavs med samma lydelse i artikel 11 i direktiv 2006/112/EG.

47. Genom denna bestämmelse har således begreppet mervärdesskattegrupp förankrats i unionens lagstiftning. Målet med detta, såsom anges i skälen i förslaget till sjätte direktivet,[15] är att medlemsstaterna – i syfte att förenkla administrationen eller bekämpa missbruk (till exempel i form av att ett företag delas upp i flera beskattningsbara personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning) – inte ska vara skyldiga att som beskattningsbara personer betrakta personer vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet.[16]

48. Klassificeringen som en enda beskattningsbar person innebär i praktiken att medlemmarna i mervärdesskattegruppen inte längre separat kan underteckna mervärdesskattedeklarationer och inte heller, vare sig inom eller utom gruppen, kan identifieras som beskattningsbara personer.[17]

49. Härav följer att mervärdesskattegruppens interna transaktioner, det vill säga de transaktioner som utförs mot betalning mellan enheter som bildar en sådan grupp, i princip inte existerar i mervärdesskattehänseende. Rätten att dra av ingående mervärdesskatt fastställs uteslutande på grundval av gruppens transaktioner med tredje part och inte på grundval av transaktioner medlemmarna emellan.[18]

50. Den hänskjutande domstolen har i detta fall inte uttryckt något tvivel på att Förbundsrepubliken Tyskland har valt den möjlighet som erbjuds i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, vilket för övrigt har bekräftats av den tyska regeringen i dess skriftliga yttranden. Ändå har denna domstol frågat om holdingbolagen och deras respektive dotterbolag kan erhålla ställning som mervärdesskattegrupp så att den med avseende på de penningtransaktioner som utförts mellan dotterbolagen och företag som är tredje part kan beviljas avdragsrätt för hela den erlagda ingående mervärdesskatt som är förbunden med de kapitaltransaktioner som holdingbolagen genomfört.

51. Om förmånen att dra av hela mervärdesskatten inte redan kan uteslutas med hänsyn till det svar som jag föreslår på den första tolkningsfrågan, är det nödvändigt att göra två konstateranden, på detta stadium av resonemanget.

52. Dels utesluter de faktiska omständigheter som ligger till grund för de båda frågorna varandra. Med andra ord existerar mervärdesskattegruppen eller så existerar den inte. Inte i något fall kan ett holdingbolag som deltar i sina dotterbolags förvaltning ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som erlagts på kostnader i samband med kapitaltransaktioner i sina dotterbolag och samtidigt påstå att det utgör en mervärdesskattegrupp tillsammans med dotterbolagen inom vilken, såsom jag redan uppgett, transaktionerna inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

53. Dels framgår det av uppgifter i beslutet att begära förhandsavgörande att problematiken i samband med beviljandet av ställning som mervärdesskattegrupp inte togs upp förrän vid den hänskjutande domstolen, vilken avgjorde målet i sista instans. Skatteförvaltningen kunde således inte i större utsträckning än domstolarna i lägre instans i förhållande till den hänskjutande domstolen uttala sig i förväg om huruvida denna ställning kunde beviljas Larentia + Minerva och Marenave tillsammans med deras respektive dotterbolag.

15 — Förslag till sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter; gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, KOM(73) 950 av den 20 juni 1973.

16 — Se för ett liknande resonemang, bland annat, dom kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 47) och dom kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37).

17 — Se, för ett liknande resonemang, dom Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19) och dom Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 29).

18 — Se även, för ett liknande resonemang, Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, KOM(2009) 325 slutlig, 2 juli 2009, s. 11. Det bör förtydligas att de transaktioner som utförs mellan en medlem i en mervärdesskattegrupp och tredje part ska tillskrivas själva gruppen. Se dom Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 29).

54. Dessa konstateranden skulle kunna ge sken av att den tolkning av sjätte direktivet som begärts i den andra tolkningsfrågan definitivt saknar samband med de verkliga omständigheterna i de nationella målen eller är hypotetiska, så att denna fråga (liksom för övrigt den tredje frågan med vilken den är nära förbunden) inte skulle kunna tas upp till sakprövning.[19] Sådana tvivel har Irland för övrigt uttryckt såväl i sina skriftliga yttranden, som i förhandlingen vid domstolen.

55. Trots dessa omständigheter anser jag inte att det är meningslöst att besvara denna tolkningsfråga i sak. Såsom den hänskjutande domstolen har påstått och den tyska regeringen bekräftat vid förhandlingen kan det rent objektivt konstateras av alla domstolar, oberoende av om det har yrkats eller ej, att villkoren i tysk rätt för att kvalificeras som en mervärdesskattegrupp eller skattemässig enhet är uppfyllda. Följaktligen är frågan om de enligt den tyska bestämmelsen inskränkta möjligheterna att ingå i en sådan grupp är förenliga med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet intressant för lösningen av tvisterna i de nationella målen, eftersom rätten att dra av hela den erlagda ingående mervärdesskatten skulle kunna erkännas om man kunde bortse från dessa inskränkningar.

56. I sak rör således den hänskjutande domstolens begäran två punkter. För det första gäller den väsentligen huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder mot att en medlemsstat begränsar bildandet av mervärdesskattegrupper till enheter som är juridiska personer, med undantag följaktligen av personassociationer, som de dotterbolag som bildats i form av kommanditbolag till de båda ifrågavarande holdingbolagen i de nationella målen. För det andra har den hänskjutande domstolen frågat om det är möjligt att en medlemsstat kräver att förhållandet mellan medlemmarna i mervärdesskattegruppen är hierarkiskt och att de ”underordnade” enheterna är integrerade i det dominerande bolaget.

1. Villkoret att medlemmarna i en mervärdesskattegrupp ska betraktas som juridiska personer

57. Enligt 2 § andra stycket punkt 2 första meningen i den tyska lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG) utgör en industriell eller yrkesmässig verksamhet, vid en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna, inte näringsverksamhet om en juridisk person i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende är integrerad i det dominerande bolagets verksamhet.

58. Det framgår av beslutet att begära förhandsavgörande att en personassociation i tysk rätt kan utgöra det dominerande bolaget i den skattemässiga enheten. Däremot kan sådana personassociationer, särskilt kommanditbolag, i och med att de inte är juridiska personer, inte vara organiskt beroende och kan följaktligen inte delta i mervärdesskattegrupper, såsom dessa är konstruerade i Tyskland.

59. Enligt min mening och enligt vad Irland och kommissionen med rätta har gjort gällande, är det inte möjligt att med stöd av sjätte direktivet utesluta personassociationer från deltagande i en mervärdesskattegrupp.

60. Denna bedömning följer redan av ordalydelsen i artikel 4.4 andra stycket sjätte direktivet, enligt vilken såsom en enda skattskyldig kan anses helt allmänt ”personer”, vilket såsom generaladvokaten Jääskinen högst relevant anförde i sitt förslag till avgörande kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2012:753, punkterna 30 och 31) står i kontrast till den rättsliga ram som utgörs av andra mervärdesskattedirektivet.[20] Domstolen drog härav slutsatsen att innehållet i artikel 11 i

19 — Se, bland annat, rättspraxis angående fall då begäran om förhandsavgörande inte kunde tas upp till sakprövning därför att tolkningsfrågorna inte hade något samband med de verkliga omständigheterna i målen eller var hypotetiska, dom Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

20 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet).

direktiv 2006/112, vilket återgavs i liknande ordalag i formuleringen av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet inte utgjorde hinder mot att en medlemsstat föreskriver att icke beskattningsbara personer får ingå i en mervärdesskattegrupp.[21] I ett annat mål preciserade domstolen också, visserligen i förbigående, att artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet riktar sig till ”personer, särskilt bolag”.[22]

61. Denna rättspraxis innebär att räckvidden av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet varken är begränsad till en särskild rättslig form eller till att de enheter som är medlemmar i en mervärdesskattegrupp är juridiska personer.

62. I motsats till artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet anger vissa bestämmelser i direktivet, exempelvis artiklarna 28a–28c, endast ”juridiska personer” vilket även betyder att unionslagstiftaren inte har haft för avsikt att begränsa räckvidden av den förstnämnda bestämmelsen till juridiska personer.

63. Jag anser således att tillämpningsområdet med avseende på person (*ratione personae*) för artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet omfattar alla personer.

64. Detta bekräftande är emellertid inte tillräckligt för att den första delen av den andra tolkningsfråga som den hänskjutande domstolen ställt till EU-domstolen ska kunna besvaras.

65. Dess lösning förutsätter att det först avgörs om sjätte direktivet utgör hinder mot att en medlemsstat begränsar räckvidden av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet i samband med att den använder sig av den möjlighet som den har att på sitt territorium bilda mervärdesskattegrupper. Med andra ord handlar det om att avgöra om medlemsstaterna har kvar ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vad angår ”personer” som de anser kunna beviljas deltagande i mervärdesskattegrupper på deras territorium.

66. Mot bakgrund av rättspraxis anser jag att denna fråga fordrar ett nyanserat svar.

67. Domstolen har förvisso redan uttalat, apropå artikel 11 första stycket i direktiv 2006/112 som återger innehållet i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, att denna artikel enligt sin ordalydelse inte uppställer andra villkor för sin tillämpning än de som finns uppräknade.[23] I domarna kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35) och kommissionen/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 63), preciserade domstolen att artikeln inte heller ger medlemsstaterna möjlighet att ställa upp andra villkor för att näringsidkare ska få bilda en mervärdesskattegrupp, såsom att de ska utöva ett visst slags verksamhet eller tillhöra en viss bransch.

68. Bestämmelsen i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet (hädanefter artikel 11 första stycket i direktiv 2006/112) skulle således kunna ge intryck av att den inte ger medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning.

69. Domstolen fann emellertid i dessa domar, dock inte under åberopande av ordalydelsen i den ifrågavarande bestämmelsen utan med stöd av dess syften, att medlemsstaterna får inskränka tillämpningen av ordningen enligt artikel 11 i direktiv 2006/112 under iakttagande av unionsrätten.[24] Det var med tillämpning av detta konstaterande som domstolen inte godtog de påståenden om åsidosättanden som Konungariket Sverige och Republiken Finland hade anklagats för. Domstolen fann

21 — Dom kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkterna 38–41). Se även dom kommissionen/Nederländerna (C-65/11, EU:C:2013:265, punkterna 35–39), dom kommissionen/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punkterna 30–34), dom kommissionen/Förenade kungariket (C-86/11, EU:C:2013:267, punkterna 33–37) och dom kommissionen/Danmark (C-95/11, EU:C:2013:268, punkterna 34–38).

22 — Dom Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19).

23 — Se, bland annat, dom kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36) och dom kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35).

24 — Dom kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 38) och dom kommissionen/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 66).

att kommissionen således inte visat att det strider mot unionsrätten att begränsa ordningen med mervärdesskattegrupper till att endast gälla företag i finans- och försäkringssektorn i dessa båda medlemsstater i syfte att förhindra skatteundandragande och skatteflykt som nämns i artikel 11 andra stycket i direktiv 2006/112. [25]

70. Eftersom denna rättspraxis kan överföras på sjätte direktivet, förefaller den tillerkänna medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning när de utnyttjar den möjlighet som anges i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, vilket emellertid begränsas av de mål som eftersträvas med artikel 4.4 i sjätte direktivet under iakttagande av unionsrätten.

71. I praktiken måste således inskränkningarna av regeln i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, enligt min mening, vara nödvändiga och adekvata i förhållande till det redan nämnda syftet att förebygga praxis och beteenden som innebär missbruk eller för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande med iakttagande av unionsrätten, det vill säga särskilt principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. [26]

72. För att betraktas som legitimt i detta fall måste uteslutandet av personassociationer från deltagande i en mervärdesskattegrupp motiveras med stöd av de objektiva syften som eftersträvas med artikel 4.4 i sjätte direktivet samtidigt som principen om skatteneutralitet iakttas.

73. Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera dessa punkter är det viktigt att notera att denna domstol redan i huvudsak har preciserat i sin begäran om förhandsavgörande för det första att den inte kunde se att det fanns något samband mellan kravet i 2 § andra stycket punkt 2 UStG på att alla medlemmar i en mervärdesskattegrupp måste vara juridiska personer och de eftersträvade syften som anges i artikel 4.4 i sjätte direktivet. För det andra har den hänskjutande domstolen anfört att detta krav skulle kunna innebära att principen om skatteneutralitet åsidosattes, därför att det grundas enbart på den rättsliga formen när vissa enheter utesluts från förmånen att delta i en mervärdesskattegrupp.

74. Jag delar detta synsätt.

75. Det finns emellertid anledning att lägga till följande två anmärkningar.

76. Vad för det första angår syftet att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande vilket numera återfinns, såsom framhållits i artikel 11 andra stycket i direktiv 2006/112, ska det förtydligas att det inte var förrän från och med antagandet av direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 [27] som unionslagstiftaren införde ett tredje stycke i artikel 4.4 i sjätte direktivet vilket uttryckligen tillåter att de medlemsstater som utnyttjat valmöjligheten att tillåta bildandet av mervärdesskattegrupper på sitt territorium ”vidtar de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande genom utnyttjande av [artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet]”.

77. Åtminstone vad beträffar mål C-108/14 är beskattningsåret i fråga år 2005, det vill säga långt före antagandet av direktiv 2006/69 och dess ikraftträdande.

25 — Dom kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkterna 39 och 40) och dom kommissionen/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punkterna 67 och 68).

26 — Angående principens grundläggande karaktär, se, bland annat, dom Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59), samt dom Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 25). Angående de gränser som principen om skatteneutralitet sätter för medlemsstaternas möjlighet att väcka talan mot åtgärder som syftar till bekämpning av skatteflykt och skatteundandragande, se, bland annat, dom Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

27 — 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 och skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser, EUT L 221, s. 9.

78. Dock tror jag inte att den omständigheten betyder att medlemsstaterna innan direktiv 2006/69 antogs saknade möjlighet att vidta åtgärder med sådana syften i samband med att de använde sig av den möjlighet som erbjöds dem genom artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

79. Såsom kommissionen och Förenade kungarikets regering med rätta har gjort gällande i sina skriftliga yttranden, har nämligen domstolen många gånger framhållit att bekämpandet av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i sjätte direktivet [28] inklusive i de sammanhang där de nationella skattemyndigheterna inte uttryckligen erhållit behörighet av unionslagstiftaren genom precisa bestämmelser i direktivet. [29]

80. I likhet med den hänskjutande domstolen och kommissionen har jag emellertid svårt att uppfatta hur en distinktion med utgångspunkt i den rättsliga formen eller huruvida företagen är juridiska personer är nödvändig och lämplig i syfte att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande.

81. För det andra skulle den distinktionen enligt min åsikt även strida mot principen om skatteneutralitet, eftersom enheter som i sig själva, såsom den tyska regeringen erkände vid förhandlingen, är skyldiga att erlägga mervärdesskatt fullt ut inte kan delta i en mervärdesskattegrupp enbart på grund av sin särskilda rättsliga form.

82. Det är viktigt härvidlag att erinra om att mervärdesskattegrupper kan medföra kassaflödesfördelar för dess medlemmar, eftersom en mervärdesskattegrupps interna transaktioner som i princip är mervärdesskattepliktiga inte beaktas för mervärdesskatteändamål. [30] Att frånta de ekonomiska aktörerna dessa fördelar på grund av att den rättsliga form i vilken en av aktörerna bedriver sin verksamhet innebär att analoga transaktioner som således befinner sig i konkurrens sinsemellan behandlas olika genom att det bortses från det faktum att vad som karaktäriserar en mervärdesskattepliktig person just är den ekonomiska verksamheten och inte den rättsliga formen. [31]

83. Mekanismen med mervärdesskattegrupper ska främja skatteneutraliteten genom att återspegla den ekonomiska verkligheten. Den får enligt min åsikt inte leda till att det görs konstlade distinktioner utifrån den rättsliga form som de ekonomiska aktörerna har när de bedriver sin verksamhet.

84. Jag föreslår således att den andra tolkningsfrågans första del besvaras så, att artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder mot att en medlemsstat, när den använder sig av den möjlighet som denna bestämmelse erbjuder, uppställer som villkor för bildande av en mervärdesskattegrupp att alla medlemmar i gruppen är juridiska personer, såvida inte detta villkor motiveras av förebyggandet av missbruksmetoder eller bekämpandet av skatteflykt och skatteundandragande under det att principen om skatteneutralitet iakttas, vilket det åligger den hänskjutande domstolen att kontrollera.

28 — Se, bland annat, dom Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76), dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71, dom Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446), dom Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 29) och dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 36).

29 — Se, särskilt, dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) som rörde skatteflykt och missbruk samt dom Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446) som rörde skatteflykt.

30 — Se, för ett liknande resonemang, kommissionens ovannämnda meddelande, s. 11, och generaladvokat Jääskinens förslag till avgörande kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2012:753, punkt 45).

31 — Domstolen har redan konstaterat under omständigheter som har samband med tillämpningen av undantag från mervärdesskatt att sjätte direktivet utgör hinder mot distinktioner som endast grundas på den rättsliga form i vilken de skattskyldiga bedriver sin verksamhet. Se, härvidlag, dom Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), dom Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30), dom Linneweber och Akritidis (C-453/02 och C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 25) samt dom Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkterna 30 och 31).

2. Nödvändigheten av att medlemmarna i mervärdesskattegruppen har relationer av hierarkisk typ

85. Såsom har uppgetts är det enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet tillåtet att betrakta flera personer som en enda mervärdesskattskyldig, trots att de är självständiga i juridiskt mening, om de är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

86. Det krävs enligt 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG att enheterna är integrerade i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende i det dominerande bolagets verksamhet.

87. Enligt den hänskjutande domstolen förutsätter den integrering som krävs i bestämmelsen, enligt Bundesfinanzhofs fasta rättspraxis, att det rör sig om ett hierarkiskt förhållande mellan det dominerande bolaget och det bolag som är organiskt förbundet till det i egenskap av ”underordnad person”.

88. Enligt den hänskjutande domstolens förklaringar föreligger integrering på det finansiella planet när det dominerande bolaget innehar ett finansiellt delägande i det organiskt förbundna bolaget som gör det möjligt för det dominerande bolaget att hävda sin vilja genom röstmajoritet vid bolagsstämman. På det ekonomiska planet karaktäriseras integreringen av att det organisatoriskt förbundna bolaget visar sig vara en del som ingår i det dominerande hierarkiskt överordnade bolagets struktur. På det organisatoriska planet har den hänskjutande domstolen slutligen anmärkt att integreringen förutsätter att det dominerande bolaget i den dagliga driften använder den möjlighet som det tack vare den finansiella integreringen har att kontrollera det underordnade bolagets ledning och drift och att hävda sin vilja inom detta.

89. Den hänskjutande domstolen har emellertid inte angett på ett tydligt sätt på vilket eller vilka plan – det finansiella, ekonomiska och/eller organisatoriska – som de ifrågavarande ekonomiska aktörerna i de nationella målen inte svarar mot integrationsvillkoret i 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG, såsom det tolkats av Bundesfinanzhof. Varken Larentia + Minervas eller Marenaves yttranden kan i realiteten klargöra denna fråga.

90. Härmed är det utrett att de krav som uppställs i 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG går utöver vad som följer av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. Den omständigheten att det finns ”nära” finansiella, ekonomiska och organisatoriska band betyder nämligen varken med nödvändighet att en medlem är integrerad i en annan medlems företag eller att relationerna mellan medlemmarna i mervärdesskattegruppen är hierarkiska.[32] Kommissionen anmärkte för övrigt vid förhandlingen inför domstolen att bland de sexton medlemsstater som genomfört den möjlighet som anges i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, kräver endast fyra av dem, däribland Förbundsrepubliken Tyskland, sådan integrering och underordning. Larentia + Minerva har dessutom framhållit i sina skriftliga yttranden, genom att åberopa bland annat domen kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 47), att bildandet av en mervärdesskattegrupp kan vara nödvändigt i syfte att undvika vissa missbruk till exempel att ett företag på ett konstlat sätt delas upp i flera beskattningsbara personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning. Jag anser att domstolen i det fallet underförstått medgav att det är möjligt att i enlighet med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet tillåta mervärdesskattegrupper som inte är hierarkiskt uppbyggda (“Gleichordnungskonzerne”).

32 — Det ska noteras att användningen av frasen ”nära förbundna” i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet för att beteckna banden mellan de berörda enheterna har ersatt ”organiskt” som tidigare användes, åtminstone i vissa språkversioner, i punkt 2 fjärde stycket i bilaga A till andra direktivet, som uttolkade artikel 4 i direktivet. Preciseringen i punkt 2 fjärde stycket i bilaga A till andra direktivet vad gäller definitionen av ”skattskyldig” i den mening som avses i artikel 4 i andra direktivet var i stor utsträckning inspirerat av de tyska reglerna om ”Organschaft”.

91. Den omständigheten att domstolen i domen Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19) i förbigående nämnde att vissa medlemmar i en mervärdesskattegrupp var underordnade andra, kan enligt min mening inte vara meningsfull att åberopa i förevarande fall, eftersom den fråga som ställdes till domstolen i det målet inte alls rörde denna punkt. I domarna kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 43) och kommissionen/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 36) avfärdade för övrigt domstolen av det skälet ett argument från kommissionens sida som gällde samma punkt i domen Ampliscientifica och Amplifin.

92. Dessa överväganden föranleder mig likaledes att underkänna det argument som den österrikiska regeringen framfört enligt vilket förekomsten av ett underordnat förhållande skulle vara inneboende i villkoret ”nära förbundna” i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, då det enligt första stycket i artikeln just är förekomsten av ett sådant underordnat förhållande mellan fysiska personer och deras arbetsgivare som utesluter att dessa betraktas som mervärdesskattepliktiga.

93. I det argumentet förbises inte endast olikheterna mellan det sätt på vilket det första, respektive det andra stycket i artikel 4.4 i sjätte direktivet har formulerats. I det andra stycket används nämligen inte uttrycket ”bundna till en arbetsgivare” utan det vidare begreppet ”nära förbundna”. Den österrikiska regeringen bortser också från att domstolen har erkänt att en medlemsstat har rätt att föreskriva att personer som inte är mervärdesskattepliktiga kan vara medlemmar i mervärdesskattegrupper och att termen skattskyldig följaktligen inte är synonym med ”personer” i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

94. Inte desto mindre framgår det av de berörda parternas yttranden att de definitivt bestrider att kraven i 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG, såsom de tolkats av Bundesfinanzhofs rättspraxis, utgör ytterligare villkor utöver de som anges i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet (en uppfattning som väsentligen försvaras av Larentia + Minerva, Marenave, Irland och kommissionen). Detta innebär att villkoren måste vara motiverade av syftena att förebygga missbruk eller bekämpa skatteflykt och skatteundandragande eller att det helt enkelt rör sig om förtydliganden eller konkretiseringar av det villkor angående förekomsten av nära finansiella, ekonomiska och organisatoriska band som anges i samma artikel i sjätte direktivet, vilket den tyska och den österrikiska regeringen samt Förenade kungarikets regering har hävdat.

95. Även om det vid en första anblick inte är lätt att besvara detta alternativ, förefaller de förstnämnda berörda parternas argumentation dock vara mer förenlig med rättspraxis.

96. I domarna kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36) och kommissionen/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 29) kvalificerade domstolen som ”andra villkor” det vill säga ytterligare villkor utöver dem i artikel 11 första stycket i direktiv 2006/112 (där villkoren i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet återges), ett krav på att de ”personer” som nämns i bestämmelsen var och en för sig skulle betraktas som skattskyldiga. Med andra ord har en medlemsstat som införlivat artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet genom att begränsa förmånen av mervärdesskattegrupp till att enbart omfatta ”beskattningsbara personer” inte preciserat denna texts räckvidd utan infört ett ytterligare villkor för tillämpning av denna bestämmelse.

97. Enligt den logik som domstolen följde i dessa domar och i domen kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263), är ett sådant ytterligare villkor inte i sig oförenligt med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, med hänsyn till det utrymme för skönsmässig bedömning som tillerkänns medlemsstaterna. Dock måste det vara motiverat av fullföljandet av syftena att förebygga missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande med iakttagande av unionsrätten, i synnerhet principen om skatteneutralitet.

98. Härav följer att villkoret i 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG enligt vilket medlemmarna i en mervärdesskattegrupp är nära förbundna i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende endast om förhållandet mellan medlemmarna är hierarkiskt kan vara förenligt med sjätte direktivet, under förutsättning att villkoret är nödvändigt och proportionerligt i förhållande till de ovannämnda syftena och särskilt med iakttagande av principen om skatteneutralitet.

99. Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera om dessa villkor är uppfyllda, frågar jag mig dock om en nationell bestämmelse som fordrar att banden är så intensiva mellan dessa personer för att en enda mervärdesskattskyldig ska kunna bildas inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå nämnda mål. Med undantag av särskilda omständigheter i en given medlemsstat, en omständighet som emellertid inte har åberopats inför domstolen i detta förfarande, är det nämligen svårt att förstå rent allmänt varför fullföljandet av de ovannämnda syftena måste göra det obligatoriskt med ett hierarkiskt förhållande mellan medlemmarna i en mervärdesskattegrupp för att villkoret att de är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band ska vara uppfyllt. Om förekomsten av ett sådant hierarkiskt förhållande mellan medlemmarna i en mervärdesskattegrupp utan tvivel är ett tillräckligt villkor för att nå dessa mål och uppfylla det villkor som uppställts i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, tvivlar jag dock på att det skulle vara absolut nödvändigt.

100. Jag föreslår således att den andra tolkningsfrågans andra del besvaras på följande sätt. En nationell bestämmelse enligt vilken nära finansiella, ekonomiska och organisatoriska band i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet endast kan uppstå när det råder ett hierarkiskt förhållande mellan medlemmarna i mervärdesskattegruppen kan var förenlig med denna artikel, under förutsättning att den är nödvändig och proportionerlig i förhållande till fullföljandet av sådana syften som förebyggande av missbruksmetoder och bekämpande av skatteflykt och skatteundandragande med iakttagande av unionsrätten, i synnerhet principen om skatteneutralitet, vilket det åligger den hänskjutande domstolen att kontrollera.

C – *Den tredje tolkningsfrågan*

101. Genom den tredje tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen få klarlagt om artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet har direkt effekt i det fall då artikeln strider mot en sådan nationell bestämmelse som 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG.

102. Om domstolen beslutar att godta svaret på den andra tolkningsfrågan i detta förslag till avgörande, kan det inte uteslutas att den hänskjutande domstolen efter den prövning som den ska utföra, finner att 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG är oförenlig med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. I syfte att ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen bedömer jag följaktligen att den tredje tolkningsfrågan måste besvaras.

103. Det följer av fast rättspraxis att i alla de fall då bestämmelserna i sjätte direktivet eller direktiv 2006/112 med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, kan de åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet, om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid, eller då de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten.[33]

104. Det ska således undersökas huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, med hänsyn till sitt innehåll, kan betraktas som ovillkorlig och tillräckligt precis för att en enskild ska kunna åberopa dem vid de nationella domstolarna i syfte att bestrida att en nationell bestämmelse som strider mot denna artikel är tillämplig.

33 — Se, bland annat, dom Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25), dom Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51), dom Linneweber och Akritidis (C-453/02 och C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 33) och MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 47).

105. Här anser jag framför allt att det inte är övertygande att, i likhet särskilt med Irland och den österrikiska regeringen, bestrida att artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet kan tillerkänns direkt effekt, av det enda skälet att denna artikel inskränker sig till att ge medlemsstaterna en möjlighet att tillåta att det bildas mervärdesskattegrupper på deras territorier.

106. Domstolen har nämligen vid upprepade tillfällen medgett att den omständigheten att en direktivbestämmelse ger medlemsstaterna en valmöjlighet inte nödvändigtvis utesluter att det enbart på grundval av dessa bestämmelser med tillräcklig precision kan avgöras vilket innehåll de rättigheter har som sålunda tilldelats enskilda. [34]

107. Dessutom har den omständigheten att medlemsstaterna åtnjuter ett betydande handlingsutrymme vid genomförandet av vissa bestämmelser i sjätte direktivet inte heller av domstolen betraktats som en faktor som i sig kan frånta domstolen möjligheten att tillerkänna vissa av dessa bestämmelser direkt effekt. [35]

108. Domstolen har särskilt funnit att även om det är obestridligt att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning när de ska fastställa villkoren för tillämpning av vissa av de undantag som föreskrivs i sjätte direktivet, utgör detta inte något hinder för enskilda som kan visa att deras skattemässiga situation omfattas av något av undantagsfallen i direktivet att direkt grunda sig på direktivet, särskilt om en medlemsstat som har utövat sin befogenhet enligt den rättsakten har antagit nationella bestämmelser som är oförenliga med detta direktiv, i synnerhet om de strider mot principen om skatteneutralitet. [36]

109. Den omständigheten att Förbundsrepubliken Tyskland genom att använda sig av möjligheten i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet behållit ett visst utrymme för skönsmässig bedömning innebär därför inte med nödvändighet att enskilda saknar rätt att direkt åberopa denna artikel vid de nationella domstolarna.

110. Enligt min åsikt ger tvärtom denna artikel, när väl en medlemsstat har använt sig av den möjlighet som erbjuds i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, alla ”personer” möjlighet att betraktas som en enda skattskyldig och anger följaktligen de personer som kommer i åtnjutande av denna bestämmelse ovillkorligt och tillräckligt tydligt.

111. Den omständigheten att bestämmelsen i förekommande fall kan medföra ett undantag som motiveras av förebyggandet av missbruksmetoder eller bekämpandet av skatteflykt och skatteundandragande, innebär inte att detta konstaterande ifrågasätts, eftersom sådana motiveringar, förutom att de inte är undantagna från domstolsprövning, [37] även uppmuntras i sjätte direktivet och till och med kan betraktas som inneboende gränser för räckvidden av de rättigheter som detta direktiv tillerkänner enskilda. [38]

34 — Se dom Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, punkt 30), dom Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 61) och dom Balkan and Sea Properties och Provadinvest (C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 57).

35 — Se, bland annat, dom Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Se även, dom MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

36 — Se dom Linneweber och Akritidis (C-453/02 och C-462/02, EU:C:2005:92, punkterna 34–37). Se även dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 61).

37 — Se analogt, angående den direkta effekten av artikel 4.5 i sjätte direktivet, dom Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 och 129/88, EU:C:1989:381, punkt 32). Se även, i ett annat sammanhang, dom Gavieiro Gavieiro och Iglesias Torres (C-444/09 och C-456/09, EU:C:2010:819, punkt 81).

38 — Se, för ett liknande resonemang, dom Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 57–59).

112. Det materiella villkoret i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet enligt vilket de finansiella, ekonomiska och organisatoriska banden mellan flera personer ska vara ”nära” för att de ska utgöra en enda skattskyldig måste däremot otvivelaktigt preciseras på nationell nivå. Om man inskränker sig till att ange nära finansiella band, kan dessa grunda sig på ett visst procentuellt innehav av kapital och/eller rösträttigheter i ett bolag eller på särskilda avtalsrelationer mellan de ekonomiska aktörerna, exempelvis förekomsten av franchisingavtal. [39] Dessa kriterier är emellertid inte uttömmande. I vart fall måste de medlemsstater som valt möjligheten i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet således rent konkret precisera det materiella villkor som uppställs där utan att det, i motsats till vad som gäller i en situation med undantag från mervärdesskatt vilken kan bedömas på ett objektivt sätt genom en tolkning av bestämmelser i sjätte direktivet, är möjligt att direkt utröna av själva ordalydelsen i artikeln vilken den precisa räckvidden är av de ”nära” band som nämns där.

113. Följaktligen anser jag att artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet inte har någon direkt effekt.

114. Även om domstolen stöder detta förslag och eftersom den hänskjutande domstolen tidigare har konstaterat att 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG är oförenlig med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, återstår det för den att kontrollera om den nationella rätten – i möjligaste mån – kan tolkas i enlighet med unionsrätten. [40]

115. Det ska härvidlag uppmärksammas att kommissionen i sitt skriftliga yttrande meddelade att en tysk skattedomstol hade försökt ge en tolkning som var förenlig med unionsrätten genom att hävda att personassociationer som har ”en kapitalistisk struktur”, som exempelvis kommanditbolagen i de nationella målen, skulle kunna omfattas av tillämpningsområdet för 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UstG. [41]

116. Åtminstone när det gäller personer som kan delta i en mervärdesskattegrupp tyder ett sådant exempel i rättspraxis på att en tolkning som är förenlig med unionsrätten är tänkbar utan att den likväl utmynnar i en tolkning *contra legem*.

117. Vad beträffar villkoret att ett bolag som är medlem ska vara integrerat i det dominerande bolaget i en mervärdesskattegrupp som faller under 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG, framgår det av beslutet att begära förhandsavgörande att det väsentligen är domstolarna som har tolkat villkoret i tysk rätt så, att medlemmarna i mervärdesskattegruppen måste ha ett hierarkiskt förhållande till det dominerande bolaget.

118. Förutom frågan om ställningen som juridisk person som tidigare tagits upp, är det såsom redan har påpekats inte möjligt att, på grundval av de uppgifter som den hänskjutande domstolen tillhandahållit, avgöra anledningen till att de ifrågavarande ekonomiska aktörerna i de nationella målen inte uppfyller det villkor som föreskrivs i 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG, såsom den tolkats av Bundesfinanzhof.

119. I vart fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att i de nationella målen kontrollera huruvida integreringsvillkoret i 2 § andra stycket punkt 2 första meningen UStG i möjligaste mån kan tolkas så att det tillåter att företag som är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet kan komma i åtnjutande av ställning som mervärdesskattegrupp utan att företagen nödvändigtvis är underordnade eller har ett hierarkiskt förhållande till det dominerande bolaget.

39 — Kommissionen föreslår i det ovannämnda meddelandet (s. 9) att ett nära band i finansiellt hänseende ska anses föreligga vid innehav av minst 50 procent av kapitalet eller rösträttigheterna i ett bolag eller vid förekomst av ett franchisingavtal. Det kan noteras att i vissa medlemsstater kan sådana finansiella band anses föreligga när ett bolag äger minst 10 procent av kapitalet i ett annat bolag.

40 — Se, bland annat, dom Pfeiffer m.fl. (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punkterna 108–114).

41 — Se punkt 34 i kommissionens skriftliga yttranden i vilken det hänvisas till dom meddelad av Finanzgericht München den 13 mars 2013 med nr 3 K 235/10.

120. Jag föreslår därför att den tredje tolkningsfrågan besvaras så, att en skattskyldig inte direkt kan åberopa artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att i möjligaste mån tolka sin nationella lagstiftning i överensstämmelse med sjätte direktivet.

III – Förslag till avgörande

121. På grundval av ovanstående överväganden föreslår jag att tolkningsfrågorna från Bundesfinanzhof besvaras enligt följande:

1) De kostnader i samband med kapitaltransaktioner som ett holdingbolag har som deltar direkt eller indirekt i sina dotterbolags förvaltning är direkt och omedelbart förbundna med den ekonomiska verksamheten i holdingbolaget i dess helhet. Det finns således ingen anledning att dela upp den ingående mervärdesskatt som erlagts på kostnaderna mellan holdingbolagets ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget genomför transaktioner som är belagda med mervärdesskatt och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt, ska rätten till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts beräknas enligt den metod för beräkning av avdragsgill andel som anges i artikel 17.5 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.

2) Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 utgör hinder mot att en medlemsstat, när den använder sig av den möjlighet som denna bestämmelse erbjuder, uppställer som villkor för bildande av en mervärdesskattegrupp att alla medlemmar i gruppen är juridiska personer, såvida det villkoret inte motiveras av förebyggandet av missbruksmetoder eller bekämpandet av skatteflykt och skatteundandragande med iakttagande av unionsrätten, särskilt principen om skatteneutralitet, vilket det åligger den hänskjutande domstolen att kontrollera.

   En nationell bestämmelse enligt vilken nära finansiella, ekonomiska och organisatoriska band i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 endast kan uppstå när det råder ett hierarkiskt förhållande mellan medlemmarna i mervärdesskattegruppen kan vara förenlig med denna artikel, under förutsättning att den är nödvändig och proportionerlig i förhållande till fullföljandet av sådana syften som förebyggande av missbruksmetoder och bekämpande av skatteflykt och skatteundandragande, med iakttagande av unionsrätten, särskilt principen om skatteneutralitet, vilket det åligger den hänskjutande domstolen att kontrollera.

3) En skattskyldig kan inte direkt åberopa artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet 77/388. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att i möjligaste mån tolka sin nationella lagstiftning i överensstämmelse med nämnda bestämmelse i sjätte direktivet.