Rättsfallssamlingen

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 enheter 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 – Begreppet ’nära finansiella band’ – Krav på att den dominerande enheten ska inneha en majoritet av rösterna utöver en majoritetsandel – Föreligger inte – Bedömning av en ekonomisk enhets självständighet mot bakgrund av standardiserade kriterier – Räckvidd”

I mål C-141/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 11 december 2019, som inkom till domstolen den 23 mars 2020, i målet

**Finanzamt Kiel**

mot

**Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,**

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:

– Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, genom B. Richter, Rechtsanwalt,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Tysklands regering, genom J. Möller, S. Eisenberg och S. Heimerl, samtliga i egenskap av ombud,

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 januari 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4.1, 4.4, 21.1 a och 21.3 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 (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 44, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 (EGT L 269, 2000, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Kiel (skattemyndigheten i Kiel, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) och Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (nedan kallat NGD mbH) angående bolagets 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 4 i sjätte direktivet 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 Under rubriken ”Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna”, fanns artikel 21 i sjätte direktivet. I den artikeln, i dess lydelse enligt artikel 28g i direktivet, föreskrevs följande:

”1. Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet.

a) Skattskyldiga personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster, med undantag av sådana tillhandahållanden som avses i b och c.

…

3. I de fall som avses i punkt 1 och punkt 2 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

…”

### *Nationell rätt*

6 I 2 § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

”1) Näringsidkare är den som självständigt bedriver närings- eller yrkesverksamhet. Företaget omfattar näringsidkarens hela närings- eller yrkesverksamhet. Med närings- eller yrkesverksamhet avses all varaktig verksamhet som utövas för att erhålla en intäkt, även om det saknas ett vinstsyfte eller om det rör sig om en sammanslutning av personer som endast är verksam i förhållande till sina medlemmar.

2) 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. Om den dominerande enheten har sin ledning i utlandet, ska den ekonomiskt sett viktigaste företagsdelen i landet anses vara den som bedriver näringsverksamheten.

…”

7 13a § punkt 1 i denna lag har följande lydelse:

”Den som är skyldig att betala skatten är

1. i de fall som avses i 1 § punkt 1 led 1 och 14c § punkt 1, näringsidkaren,

…”

8 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

9 NGD mbH är ett bolag med begränsat ansvar som bildats enligt tysk rätt genom en notariell handling av den 29 augusti 2005. Bolagets delägare, nämligen A, ett offentligrättsligt organ, och C e.V., en registrerad förening, innehar andelar på 51 respektive 49 procent i bolaget. Under år 2005 var bolagets företagsledare, E, samtidigt chef för A och verkställande direktör för C e.V.

10 Artikel 7.2 i NGD mbH:s bolagsordning, som rör bolagsstämmans sammansättning och rösträtt, har följande lydelse:

”Bolagsstämman utgörs av ledamöterna i A:s biståndskommitté och i C e.V.:s huvudkommitté. Varje delägare har sju röster och utser upp till sju representanter till bolagsstämman, vilka, såvitt avser detta bolag, endast agerar på frivillig basis. Om inte annat följer av följande bestämmelser har varje representant en röst och yttrar sig på grundval av sin egen yrkesbedömning, utan att i detta avseende vara bunden av instruktioner från den delägare som utsett honom eller henne.

Undantag från det ovan anförda gäller endast beträffande beslut som direkt berör de tillskott som varje delägare ställer till bolagets förfogande. I sådana fall får rösterna endast avges genom en sammantagen röst per delägare och representanterna är bundna av de instruktioner som ges av den person som har utsett dem. Om representanterna inte lyckas nå en överenskommelse ska den berörda delägarens sju röster anses ha avgetts på det sätt som majoriteten av de representanter som han eller hon har utsett röstade.”

11 Vid en bolagsstämma den 1 december 2005 beslutades att NGD mbH:s bolagsordning skulle ändras och att artikel 7.2 andra stycket skulle ha följande lydelse:

”Undantag från det ovan anförda gäller endast beträffande beslut som direkt berör de tillskott som varje delägare ställer till bolagets förfogande eller beträffande beslut genom vilka en delägare begär att omröstning ska ske genom en sammantagen röst. I sådana fall får rösterna endast avges genom en sammantagen röst per delägare och representanterna är bundna av de instruktioner som ges av den person som har utsett dem. Om representanterna inte lyckas nå en överenskommelse ska den berörda delägarens sju röster anses ha avgetts på det sätt som majoriteten av de representanter som han eller hon har utsett röstade. Vid omröstning genom en sammantagen röst ska rösterna räknas i förhållande till de andelar som innehas i bolaget.”

12 Enligt de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen trädde nämnda ändring emellertid inte i kraft förrän efter bolagsstämman den 9 december 2010, när den på detta sätt ändrade bolagsordningen hade varit föremål för en ny notariell handling och registrering i handelsregistret.

13 Det framgår av beslutet om hänskjutande att en extern revisor vid en revision hos NGD mbH fann att detta bolag, för det aktuella räkenskapsåret, inte var finansiellt integrerat i den dominerande enheten A. De kunde därför inte anses utgöra en ”skattemässig enhet”, 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.

14 Denna slutsats motiverades av att A, med beaktande av artikel 7 i NGD GmbH:s bolagsordning inte, vare sig i dess ursprungliga eller ändrade lydelse, hade en majoritet av rösterna och således inte kunde genomdriva beslut mot bolaget, trots att A innehade en majoritetsandel på 51 procent av aktiekapitalet. Följaktligen skulle den omsättning som detta bolag redovisat enligt normalskattesatsen för tredje man och som härrör från tjänster som tillhandahållits A bokföras hos NGD mbH i dess egenskap av ”näringsidkare”, i den mening som avses i 2 § punkt 1 UStG.

15 Genom beslut av den 30 maj 2014 anslöt sig skattemyndigheten till den externa revisorns ståndpunkt.

16 NGD mbH begärde omprövning av detta beslut men skattemyndigheten fann genom beslut av den 3 februari 2017 inte skäl att ändra det tidigare beslutet. NGD mbH överklagade beslutet av den 3 februari 2017.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Skattedomstolen i delstaten Schleswig-Holstein, Tyskland) biföll överklagandet genom dom av den 6 februari 2018 och slog fast att villkoret om finansiell integrering i den dominerande enheten A var uppfyllt på grundval av såväl den ändrade lydelsen av NGD GmbH:s bolagsordning som dess ursprungliga lydelse, som gällde under det aktuella räkenskapsåret.

18 Nämnda domstol ansåg att det av EU-domstolens praxis framgick att en underordnad ställning som en bolagsenhet har i den dominerande enheten inte är ett nödvändigt villkor för bildandet av en sammanslutning av personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band (nedan kallad mervärdesskattegrupp) (dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkterna 44 och 45). Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Skattedomstolen i delstaten Schleswig-Holstein) ansåg därtill att skattemyndighetens krav på att den dominerande enheten, utöver en majoritetsandel, skulle inneha en majoritet av rösterna hos övriga enheter som ingick i den skattemässiga enheten, gick längre än vad som var nödvändigt för att nå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande.

19 Skattemyndigheten överklagade nämnda dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) och gjorde gällande att 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG hade åsidosatts genom att NGD mbH inte hade varit finansiellt integrerat i den dominerande enheten A.

20 Den hänskjutande domstolen har först och främst understrukit att överklagandet ska anses välgrundat om det nationella målet endast ska bedömas mot bakgrund av tillämplig nationell rätt, eftersom denna rätt gör kvalificeringen som skattemässig enhet beroende av villkoret om finansiell integrering, vilket kräver att den dominerande enheten innehar en majoritet av rösterna. Den hänskjutande domstolen har preciserat att även efter domen av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496), i enlighet

med praxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), fortsätter kravet på överordnad och underordnad ställning – vilket numera betecknas som en ”integrering med rätt att vidta åtgärder” – att gälla enligt 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG.

21 Vidare framgår det av praxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att skatteskulden enligt nationell rätt överförs till den dominerande enheten, vilken ska kunna försäkra sig om att omsättningen för var och en av de enheter som ingår i den skattemässiga enheten beskattas korrekt. Den dominerande enheten ska således, i egenskap av den som tar ut mervärdesskatten, agera för samtliga tjänster som dessa enheter tillhandahåller tredje man och är ensam behörig att upprätta skattedeklarationen för samtliga nämnda enheter.

22 Den hänskjutande domstolen har slutligen understrukit att den, vid den prövning som det ankommer på den att göra enligt 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG, ska beakta och tillämpa den omständigheten i sig att det av denna bestämmelse följer att de integrerade enheter som ingår i den skattemässiga enhetens dominerande enhet inte anses bedriva sina närings- och yrkesverksamheter självständigt. Nämnda enheters totala omsättning hänförs således till den dominerande enheten, vilken är skyldig att betala den mervärdesskatt som avser den totala omsättningen.

23 Den hänskjutande domstolen anser det emellertid vara oklart huruvida den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är förenlig med artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet, såsom den tolkats av EU-domstolen, bland annat mot bakgrund av kravet på överordnad och underordnad ställning enligt denna lagstiftning.

24 Det följer av EU-domstolens praxis att det, när en mervärdesskattegrupp anses existera, är mervärdesskattegruppen själv som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som avser omsättningen för samtliga medlemmar i gruppen (dom av den 22 maj 2008, Ampliscientifica och Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 20, och dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkterna 29, 35 och 37 samt domslutet). Därmed gäller i synnerhet att den omständigheten att en sådan mervärdesskattegrupp likställs med en enda skattskyldig person, i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, utesluter att gruppens medlemmar, däribland dess dominerande enhet, kan fortsätta att underteckna mervärdesskattedeklarationer och att identifieras som enskilda skattskyldiga personer.

25 För det fall domstolen skulle slå fast att artikel 4.4 i sjätte direktivet utgör hinder för ett förfarande som består i att en medlem av mervärdesskattegruppen, nämligen dess dominerande enhet, anses vara enda skattskyldig person, och inte mervärdesskattegruppen själv, uppkommer därefter frågan huruvida en enhet som ingår i denna grupp kan göra gällande att den nationella rätten eventuellt strider mot unionsrätten. Samtidigt som den hänskjutande domstolen har erinrat om att det följer av domen av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496), att artikel 4.4 i sjätte direktivet inte har direkt effekt, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en sådan enhet i detta syfte eventuellt kan stödja sig på artikel 21.1 a i detta direktiv.

26 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i vilken kravnivå som gäller i samband med den bedömning som det ankommer på den att göra för att avgöra huruvida villkoret om finansiell integrering enligt 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG är uppfyllt i förevarande fall. Nämnda

domstol vill särskilt få klarhet i huruvida detta kriterium ska tolkas så, att det krävs att den skattemässiga enhetens dominerande enhet, utöver en majoritetsandel i de medlemmar som ingår i den skattemässiga enheten, ska inneha majoriteten av rösterna i dessa ingående enheter.

27 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang understrukit att enligt tillämpliga nationella bestämmelser kan en skattemässig enhets dominerande enhet i förekommande fall vid domstol göra gällande en rätt till ekonomisk kompensation från den skattemässiga enhetens övriga medlemmar för att utverka att skattebördan, inom ramen för de interna förhållandena inom samma enhet, ska bäras av var och en av dessa medlemmar på så sätt att den motsvarar den omsättning som genererat den mervärdesskatt som ska betalas för var och en av dem.

28 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida den tyska ordningen med skattemässig enhet (*Organschaft*) eventuellt kan motiveras alternativt genom en jämförelse mellan artikel 4.1 i sjätte direktivet och artikel 4.4 första stycket i samma direktiv. Om så är fallet, är skattemyndighetens överklagande välgrundat, oberoende av svaren på de tre första tolkningsfrågorna.

29 I detta avseende anser den hänskjutande domstolen att det inte kan uteslutas att de mycket stränga kriterierna för att de enheter som utgör en skattemässig enhet ska vara underordnade dess dominerande organ, vilket krävs enligt tysk rätt för att bedöma huruvida det föreligger en skattemässig enhet, kan motiveras enligt en jämförelse av de bestämmelser som nämns i föregående punkt.

30 Med hänsyn till att dessa enheter, enligt de tillämpliga nationella bestämmelserna, inte anses ha någon egen vilja, förutsatt att de har en underordnad ställning i förhållande till den dominerande enheten i den skattemässiga enhet i vilken de ingår, ska det anses att nämnda enheter inte uppfyller villkoret om självständighet, i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Medlemsstaterna har rätt att anse att enheter som inte uppfyller kriterierna om självständighet inte kan anses utgöra skattskyldiga personer, i vilket fall deras respektive omsättning och därmed motsvarande mervärdesskatt således ska hänföras till den dominerande enheten, med hänsyn till den situation med underordnad ställning som råder mellan den dominerande enheten och förstnämnda enheter.

31 Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida medlemsstaterna verkligen har rätt att, genom kategorisering, närmare ange i vilka fall vissa enheter ska anses sakna egen vilja och följaktligen inte anses vara självständiga, i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

32 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende preciserat att den tyska konstitutionella rätten ger den nationella lagstiftaren en sådan rätt till kategorisering, vilken motiveras av den omständigheten att de enheter som tillskrivs en sådan ställning inte bör befinna sig i en situation med osäkerhet om sina skattemässiga skyldigheter, i den mån fastställandet av en ställning som skattskyldig person medför en finansiell börda. En sådan av den tyska lagstiftaren utförd kategorisering kan dessutom finna stöd i en tolkning av artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet som görs mot bakgrund av bestämmelsens sammanhang och tillkomsthistoria.

33 I sistnämnda avseende finns det dessutom anledning att beakta den omständigheten att bilaga A till rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för

det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303) hade uppgetts vara ägnad att, i unionsrätten, legitimera den redan befintliga tyska ordningen om skattemässig enhet, så att denna medlemsstat kunde behålla nämnda ordning.

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

”1) Ska artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet], jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i samma direktiv, tolkas på så sätt att de tillåter att en medlemsstat anser att en medlem (den dominerande enheten) i en mervärdesskattegrupp [den skattemässiga enheten (’*Organkreis*’)] är skattskyldig person i stället för mervärdesskattegruppen?

2) Om den första frågan besvaras nekande, kan då artikel 4.4 andra stycket i [sjätte direktivet], jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i samma direktiv, åberopas i detta avseende?

3) Ska ett restriktivt eller extensivt kriterium tillämpas vid den prövning som ska göras enligt punkt 46 i domen av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkterna 44 och 45), för att avgöra huruvida villkoret om finansiell integrering i 2 § punkt 2 led 2 första meningen [UStG] utgör en tillåten åtgärd som är nödvändig och lämplig för att nå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande?

4) Ska artikel 4.1 och 4.4 första stycket i [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att den tillåter att en medlemsstat, genom kategorisering, bestämmer att en person ska anses såsom icke självständig, i den mening som avses i artikel 4.1 i [det direktivet], om denna person är finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt integrerad i en annan näringsidkares (den dominerande enheten) företag på ett sådant sätt att den dominerande enheten kan genomdriva sin vilja gentemot personen och därigenom förhindra avvikande viljeyttringar från denna person?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning*

35 Den tyska regeringen har i första hand gjort gällande att den första, den andra och den fjärde frågan inte kan tas upp till prövning, eftersom dessa frågor inte är relevanta för utgången av det nationella målet. Det målet avser nämligen endast frågan huruvida det föreligger en tillräcklig finansiell integrering mellan NGD mbH och den dominerande enheten A, i den mening som avses i 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG, jämförd med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

36 Det är endast för det fall denna fråga besvaras jakande, vilket skulle antyda att de båda ovannämnda enheterna ska anses utgöra en mervärdesskattegrupp – något som denna regering har bestritt – som de frågeställningar som ligger bakom de övriga tolkningsfrågorna skulle uppkomma.

37 EU-domstolen erinrar härvidlag om att enligt dess fasta praxis ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett

förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

38 En tolkningsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom av den 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

39 Så är emellertid inte fallet i förevarande fall, eftersom den första, den andra och den fjärde frågan till domstolen, vilka för övrigt avser tolkningen av unionsrätten, inte på något sätt är hypotetiska och ett samband med de verkliga omständigheterna i det nationella målet har fastställts. Dessa frågor avser nämligen tolkningen av bestämmelser i unionsrätten som är avgörande för att döma i det nationella målet, vilket den hänskjutande domstolen uttryckligen har påpekat i sitt beslut.

40 Frågorna, huruvida dels de krav som ställs i den tyska lagstiftningen för att fastställa en mervärdesskattegrupps enda skattskyldiga person, dels det sätt på vilket sätt denna lagstiftning betraktar avsaknaden av självständighet hos de enheter som ingår i en sådan grupp i förhållande till gruppens dominerande enhet är förenliga med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, är i synnerhet av betydelse för utgången av det nationella målet, eftersom de kommer att vara avgörande för huruvida skattemyndighetens överklagande ska bifallas.

41 Av detta följer att den första, den andra och den fjärde frågan kan tas upp till prövning.

## *Prövning i sak*

### *Den första frågan*

42 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.

43 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).

44 Det följer härvidlag av lydelsen av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet att varje medlemsstat, enligt denna bestämmelse 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. Artikeln 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).

45 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).

46 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 deklarationer. 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).

47 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-77/19, EU:C:2020:934, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

48 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).

49 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).

50 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 och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

51 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).

52 I förevarande fall följer det av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen och av den tyska regeringen först och främst 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”.

53 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.

54 Slutligen följer det av den hänskjutande domstolens förklaringar att en enhet som ingår i en mervärdesskattegrupp enligt tysk rätt kan anses vara finansiellt integrerad i den dominerande enhetens företag, i den mening som avses i 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG, jämförd med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, endast om den dominerande enheten kan göra gällande sin vilja, vilket kräver att denna i förhållande till den förstnämnda enheten innehar såväl en majoritetsandel som en majoritet av rösterna.

55 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, Ampliscientifica 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, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 79 i sitt förslag till avgörande, 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 mervärdesskatteskyldigheter 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.

56 Oberoende av möjligheten att låta en av dessa medlemmar företräda mervärdesskattegruppen, kan de mål som avses i punkt 49 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.

57 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.

58 Det framgår av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen, såsom de angetts i punkt 27 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.

59 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.

60 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 skattskyldig för mervärdesskatt 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*

61 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i direktivet, kan anses ha direkt effekt som medför att skattskyldiga personer kan åberopa den gentemot sin medlemsstat för det fall dess lagstiftning inte är förenlig med dessa bestämmelser och inte kan tolkas i överensstämmelse med bestämmelserna. Nämnda domstol har ställt den andra frågan endast för det fall den första frågan besvaras så, att 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 skattskyldig för mervärdesskatt inte är mervärdesskattegruppen själv, utan en medlem i denna grupp, nämligen gruppens dominerande enhet.

62 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

*Den tredje frågan*

63 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken möjligheten för en viss enhet att bilda en mervärdesskattegrupp tillsammans med den dominerande enhetens företag villkoras av att den dominerande enheten hos förstnämnda enhet innehar en majoritet av rösterna utöver en majoritetsandel av aktiekapitalet i denna enhet.

64 Det ska inledningsvis påpekas att villkoret i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, enligt vilket bildandet av en mervärdesskattegrupp förutsätter att det finns nära finansiella, ekonomiska och organisatoriska band mellan de berörda personerna, måste preciseras på nationell nivå. Bestämmelsen är således villkorad genom att den förutsätter att det antas nationella bestämmelser som fastställer den konkreta omfattningen av sådana band (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 50).

65 För en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet är det emellertid 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, analogt, 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).

66 Domstolen erinrar i detta avseende om att även om artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, såsom har understrukits i punkterna 44 och 51 ovan, inte uttryckligen ger medlemsstaterna möjlighet att föreskriva andra villkor för att ekonomiska aktörer ska få bilda en mervärdesskattegrupp, kan medlemsstaterna, inom ramen för sitt utrymme för eget skön, låta tillämpningen av ordningen med mervärdesskattegrupper omfattas av vissa begränsningar, förutsatt att de ligger i linje med direktivets mål att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande, och att unionsrätten och dess allmänna principer, däribland principerna om proportionalitet och skatteneutralitet, iakttas (se, analogt, dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

67 Det ska även erinras om att enligt den rättspraxis som anges i punkt 48 ovan får villkoret att det ska föreligga ett nära finansiellt band inte tolkas restriktivt.

68 I synnerhet har domstolen tidigare slagit fast, med beaktande av själva lydelsen av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, att enbart den omständigheten att enheterna inom mervärdesskattegruppen är nära förbundna med varandra inte, i avsaknad av andra krav, kan leda till slutsatsen att unionslagstiftaren haft för avsikt att uteslutande förbehålla ordningen med mervärdesskattegrupper åt enheter som har en underordnad ställning i förhållande till den dominerade enheten i den berörda gruppen av företag. Även om en sådan underordnad ställning gör det möjligt att anta att de aktuella enheterna är nära förbundna med varandra, kan den i princip inte anses som ett nödvändigt villkor för att bilda en mervärdesskattegrupp. Det kan endast förhålla sig på ett annat sätt i de undantagsfall där ett sådant villkor, i ett visst nationellt sammanhang, framstår som både nödvändigt och lämpligt för att nå målen 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, punkterna 44 och 45).

69 Av detta följer att det krav på en majoritet av rösterna, utöver kravet på en majoritetsandel, som följer av villkoret om finansiell integrering enligt 2 § punkt 2 led 2 första meningen UStG i princip inte utgör – vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – en åtgärd som är nödvändig och lämplig för att nå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande. Detta innebär att ett sådant krav i princip inte kan anses vara nödvändigt enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

70 I detta sammanhang är det inte utan intresse att den tyska regeringen, såsom framgår av dess svar på domstolens skriftliga frågor, i huvudsak har medgett att inget av de båda krav som nämns i föregående punkt är absolut nödvändigt, förutsatt att den dominerande enheten kan genomdriva sin vilja gentemot övriga enheter som ingår i mervärdesskattegruppen.

71 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken möjligheten för en viss enhet att bilda en mervärdesskattegrupp tillsammans med den dominerande enhetens företag villkoras av att den dominerande enheten hos förstnämnda enhet innehar en majoritet av rösterna utöver en majoritetsandel av aktiekapitalet i denna enhet.

*Den fjärde frågan*

72 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.4 i sjätte direktivet, jämförd med artikel 4.1 första stycket i direktivet, ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat, genom kategorisering, kvalificerar vissa enheter som icke självständiga, när dessa enheter är finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt integrerade i en mervärdesskattegrupps dominerande enhet.

73 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att en skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet är en person som självständigt bedriver någon av de ekonomiska verksamheter som anges i punkt 2 i denna artikel.

74 I artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet anges att uttrycket ”självständigt” 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.

75 Det föreskrivs i punkt 4 andra stycket i nämnda artikel att varje medlemsstat, med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 i sjätte direktivet, kan anse såsom en enda skattskyldig person 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.

76 Det ska även erinras om att, såsom kommissionen har påpekat i punkt 3.2 första och andra styckena i sitt meddelande KOM/2009/0325 slutlig, ett antal nära förbundna beskattningsbara personer genom att bilda en mervärdesskattegrupp, enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, slås samman för mervärdesskatteändamål till en ny, enda beskattningsbar person.

Kommissionen preciserade vidare att ”en mervärdesskattegrupp [kunde] beskrivas som en ’konstruktion’ inrättad för mervärdesskatteändamål, där ekonomiska realiteter får företräde framför den rättsliga formen. En mervärdesskattegrupp är en särskild typ av beskattningsbar person som endast existerar för mervärdesskatteändamål. Den baseras på faktiska finansiella, ekonomiska och organisatoriska band mellan företag. Samtidigt som varje medlem i gruppen behåller sin egen rättsliga form får bildandet av en mervärdesskattegrupp företräde, för enbart mervärdesskatteändamål, framför de rättsliga former som finns enligt t.ex. civilrätt eller bolagsrätt”.

77 Det framgår dessutom av fast rättspraxis att ett tillhandahållande av en tjänst endast är beskattningsbart om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

78 För att kunna fastställa huruvida det föreligger ett sådant rättsförhållande mellan en enhet som ingår i en mervärdesskattegrupp och övriga medlemmar i denna grupp, däribland gruppens dominerande enhet, och därigenom fastställa huruvida tillhandahållandena är beskattningsbara, ska det prövas huruvida förstnämnda enhet bedriver självständig ekonomisk verksamhet. Det ska härvidlag undersökas om en sådan enhet kan anses vara självständig, genom att den bedriver verksamheten i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar och särskilt om den står den ekonomiska risk som följer av dess verksamhet (se, analogt, dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 25, och dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

79 Även om det i förevarande fall är så, att mervärdesskattegruppens dominerande enhet A, i egenskap av enda skattskyldig person och företrädare för gruppen, ansvarar för att underteckna skattedeklarationen för samtliga enheter som ingår i gruppen, däribland NGD mbH, är det inte desto mindre så, såsom framgår av punkterna 27 och 57–59 ovan, att dessa enheter själva står de ekonomiska risker som är förenade med deras respektive ekonomiska verksamhet. Av detta följer att dessa enheter ska anses bedriva självständig ekonomisk verksamhet, vilket innebär att de inte, genom kategorisering, kan kvalificeras som icke självständiga enheter, i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.4 första stycket i sjätte direktivet enbart på grund av att de ingår i en mervärdesskattegrupp.

80 Denna tolkning stöds för övrigt av den omständigheten att även om det framgår av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet att enheter som kan bilda en mervärdesskattegrupp ska ha nära finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, föreskrivs det emellertid inte i denna bestämmelse att förekomsten av sådana band medför att en annan enhet i gruppen än den dominerande enheten driver ekonomisk verksamhet som inte är självständig. Det följer således inte av nämnda bestämmelse att en sådan annan enhet upphör att bedriva självständig ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4.4 första stycket i direktivet, enbart på grund av att den ingår i mervärdesskattegruppen.

81 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, jämförd med artikel 4.1 första stycket i direktivet, ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat, genom kategorisering, kvalificerar vissa enheter som icke självständiga, när dessa enheter är finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt integrerade i en mervärdesskattegrupps dominerande enhet.

**Rättegångskostnader**

82 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000,**

   **ska tolkas på så sätt att**

   **den inte utgör hinder för att en medlemsstat anser att den enda skattskyldiga personen i en mervärdesskattegrupp som bildats av personer som är rättsligt oberoende, men nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band utgörs av den dominerande enheten, 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) **Artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG, i dess lydelse enligt direktiv 2000/65,**

   **ska tolkas på så sätt att**

   **den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken möjligheten för en viss enhet att, tillsammans med den dominerande enhetens företag, bilda en mervärdesskattegrupp som består av personer som är rättsligt oberoende, men nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, villkoras av att den dominerande enheten hos förstnämnda enhet innehar en majoritet av rösterna utöver en majoritetsandel av aktiekapitalet i denna enhet.**

3) **Artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG, i dess lydelse enligt direktiv 2000/65, jämförd med artikel 4.1 första stycket i direktiv 77/388 i dess ändrade lydelse,**

   **ska tolkas på så sätt att**

   **den utgör hinder för att en medlemsstat, genom kategorisering, kvalificerar vissa enheter som icke självständiga, när dessa enheter är finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt integrerade i den dominerande enheten i en mervärdesskattegrupp som består av personer som är rättsligt oberoende, men nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.**

Underskrifter