Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

1 december 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 4, lid 4, tweede alinea – Belastingplichtigen – Mogelijkheid voor de lidstaten om personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, gezamenlijk als één belastingplichtige (‚btw-groep') aan te merken – Nationale regeling waarin het overkoepelende orgaan van een btw-groep als enige belastingplichtige wordt aangewezen – Interne dienstverrichtingen binnen een btw-groep – Artikel 6, lid 2, onder b) – Verrichting van diensten om niet – Begrip andere dan bedrijfsdoeleinden"

In zaak C?269/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 7 mei 2020, ingekomen bij het Hof op 18 juni 2020, in de procedure

Finanzamt T

tegen

S,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, P. G. Xuereb (rapporteur), T. von Danwitz, A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: L. Medina,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en S. Heimerl als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en R. Pethke als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 januari 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 4, en artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Finanzamt T (belastingdienst T, Duitsland) en S, een stichting naar Duits publiekrecht, over de onderwerping van deze stichting aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor het belastingjaar 2005.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De Zesde richtlijn is ingetrokken bij en met ingang van 1 januari 2007 vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1). Gelet op de datum van de feiten in het hoofdgeding blijft de Zesde richtlijn evenwel van toepassing op het hoofdgeding.

4 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalde:

„Aan de [btw] z?n onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]"

5 Artikel 4 van deze richtlijn bepaalde:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

[...]

4. De in lid 1 gebezigde term ‚zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordel?kheid van de werkgever.

Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd z?n en die juridisch gezien wel zelfstandig z?n, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden z?n, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

5. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die

werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

6 Artikel 6, lid 2, van deze richtlijn bepaalde:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedr?f behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van z?n personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedr?fsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltel?ke aftrek van de [btw] is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt."

7 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalde:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]"

Duits recht

8 § 2, lid 2, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „UStG"), bepaalt:

„Een industriële of commerciële activiteit, ambacht of vrij beroep wordt niet zelfstandig uitgeoefend:

[...]

2. wanneer uit het geheel van de feitelijke omstandigheden blijkt dat een rechtspersoon financieel, economisch en organisatorisch gezien deel uitmaakt van de onderneming van het overkoepelende orgaan (fiscale eenheid). De gevolgen van de fiscale eenheid blijven beperkt tot de interne prestaties die tussen de in het binnenland gelegen ondernemingsentiteiten worden verricht. Deze entiteiten worden als één enkele onderneming beschouwd. [...]

[...]”

9 § 3, lid 9a, UStG bepaalt:

„Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld:

1. het gebruiken door een ondernemer van een tot de onderneming behorend goed waarvoor recht op volledige of gedeeltel?ke aftrek van de voorbelasting is ontstaan voor andere dan bedrijfsdoeleinden of voor privédoeleinden van z?n personeel, met uitzondering van gelegenheidsgeschenken van geringe waarde; dat geldt niet indien de aftrek van voorbelasting uit hoofde van § 15, lid 1b, is uitgesloten of uit hoofde van § 15a, lid 6a, moet worden herzien;

2. het om niet verrichten van een andere prestatie door de ondernemer voor andere dan bedrijfsdoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, met uitzondering van gelegenheidsgeschenken van geringe waarde.”

10 § 73 van de Abgabenordnung (belastingwet), in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is (hierna: „AO”), bepaalt:

„Een ondernemingsentiteit is aansprakelijk voor de belasting van het overkoepelende orgaan waarvoor de fiscale eenheid tussen hen belastingtechnisch relevant is. [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 S, een Duitse publiekrechtelijke stichting, is het overkoepelende orgaan van een universitaire faculteit geneeskunde en van U-GmbH. Zij is btw-plichtig voor de diensten die zij onder bezwarende titel verricht, maar zij wordt niet beschouwd als belastingplichtige voor de werkzaamheden die zij verricht in het kader van de uitoefening van haar overheidstaak.

12 Voor het belastingjaar dat in het hoofdgeding aan de orde is, heeft U?GmbH aan S schoonmaak-, hygiëne- en wasserijdiensten geleverd en tevens patiëntenvervoer verzorgd. Met name de schoonmaakdiensten werden verricht voor het gehele gebouwencomplex van de universitaire faculteit geneeskunde, waaronder de patiëntenkamers, gangen, operatiezalen, collegezalen en laboratoria.

13 Uit de toelichting van de verwijzende rechter blijkt dat het ziekenhuisterrein enerzijds de verzorging van de patiënten dient en als zodanig aan de economische activiteit van S moet worden toegewezen, waarvoor zij als btw-plichtige geldt. De collegezalen, de laboratoria en de andere ruimten anderzijds worden gebruikt voor de opleiding van studenten, een werkzaamheid die de stichting verricht in het kader van de uitoefening van haar overheidstaak en waarvoor zij niet als btw-plichtige geldt. Het aandeel van de oppervlakte van het betrokken gebouwencomplex waarvoor schoonmaakdiensten in het kader van dat type werkzaamheden werden verricht, bedroeg 7,6 % van de oppervlakte van het gehele gebouwencomplex. Voor deze diensten heeft U-GmbH van S een vergoeding van 76 085,48 EUR ontvangen.

14 Naar aanleiding van een controle heeft het Finanzamt T de belastingaanslag van S voor het betrokken belastingjaar gecorrigeerd op grond dat haar inrichtingen één enkele onderneming zouden vormen waarvoor een gemeenschappelijke btw-aangifte diende te worden ingediend en derhalve één enkele belastingaanslag diende te worden vastgesteld.

15 Volgens het Finanzamt T werden de voor de uitoefening van haar overheidstaak voor S verleende schoonmaakdiensten door U-GmbH verricht binnen het kader van de door die entiteiten gevormde fiscale eenheid (*Organschaft*) in de zin van § 2, lid 2, punt 2, UStG. Met deze bepaling

wordt de in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken, in Duits recht omgezet.

16 Zodoende waren deze schoonmaakdiensten voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemd en vormden zij voor S een voordeel in natura overeenkomstig § 3, lid 9a, punt 2, UStG, gelezen in het licht van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn.

17 Gelet op deze gegevens heeft het Finanzamt T gemeend dat het bedrag voor de schoonmaakdiensten van U-GmbH voor het aandeel van de oppervlakte van het betrokken gebouwencomplex dat was toegewezen aan de werkzaamheden van S in het kader van de uitoefening van haar overheidstaak, te weten 7,6 % van de totale oppervlakte, 5 782,50 EUR bedroeg. Na inhouding van een winstopslag geraamd op 525,66 EUR heeft het Finanzamt T de maatstaf van heffing voor het voordeel in natura vastgesteld op 5 257 EUR en aldus de omzetbelasting met 841,12 EUR verhoogd.

18 Tegen de afwijzing van het bezwaar van S tegen deze gewijzigde aanslag heeft S beroep ingesteld bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland). Deze rechter heeft het beroep toegewezen en in wezen overwogen dat de fiscale eenheid (*Organschaft*), waarin S als overkoepelend orgaan en U-GmbH als ondernemingsentiteit samen één enkele onderneming vormden, zich ook uitstrekte tot de werkzaamheden van S in het kader van haar overheidstaak. Volgens het Finanzgericht was niet voldaan aan de voorwaarden voor een voordeel in natura zoals bedoeld in § 3, lid 9a, punt 2, UStG.

19 Het Finanzamt T heeft tegen deze uitspraak beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland).

20 De verwijzende rechter benadrukt om te beginnen dat een ondernemingsentiteit die deel uitmaakt van de onderneming van het overkoepelende orgaan van een groep gevormd door personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn (hierna: „btw-groep”), haar economische activiteiten volgens § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG niet zelfstandig uitoefent. Deze ondernemingsentiteit, die op zichzelf genomen btw-plichtig zou zijn, wordt in werkelijkheid, gelet op haar financiële, economische en organisatorische banden met dat overkoepelende orgaan, als een werknemer daarvan behandeld. Dat heeft zijn weerslag op zowel de handelingen die zij verricht jegens derden als de handelingen jegens dat overkoepelende orgaan.

21 Ten eerste wordt bij handelingen die een ondernemingsentiteit jegens derden verricht, het vereiste van één enkele belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn gewaarborgd, zij het dat die belastingplichtige niet de ondernemingsentiteit is maar het overkoepelende orgaan van de groep, aldus de verwijzende rechter. Dat orgaan is dan niet alleen gehouden tot voldoening van de btw over zijn eigen handelingen maar ook tot voldoening van de btw over de handelingen van de ondernemingsentiteit jegens derden. In casu is S derhalve gehouden tot voldoening van de btw over de handelingen van U?GmbH jegens derden.

22 Ten tweede gelden handelingen tussen een ondernemingsentiteit en het overkoepelende orgaan van een btw-groep als handelingen binnen een en dezelfde belastingplichtige, zodat zij niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen. In casu gaat het bij de schoonmaakdiensten van U-GmbH aan S om dergelijke intragroepshandelingen.

23 Gelet op het bovenstaande vraagt de verwijzende rechter zich af of de mogelijkheid waarover de lidstaten uit hoofde van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn

beschikken om één enkele belastingplichtige van een btw-groep aan te wijzen, aldus moet worden uitgelegd dat als die belastingplichtige een lid van die groep, die btw-plichtig is voor alle handelingen van de andere leden van de groep, moet worden beschouwd (hierna: „optie A”), ofwel dat als die belastingplichtige de btw-groep zelf, die losstaat van de leden, moet worden beschouwd. In die tweede hypothese wordt een dergelijke groep opgevat als een speciaal voor btw-doeleinden geschapen fictieve entiteit (hierna: „optie B”).

24 Weliswaar strookt optie A volgens de verwijzende rechter met een decennialange rechtspraak van het Bundesfinanzhof, maar toch is het noodzakelijk dat het Hof aanvullende verduidelijkingen geeft over met name de leer die voortvloeit uit het arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punten 28 en 29), met betrekking tot de vraag of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus kan worden uitgelegd dat het een lidstaat is toegestaan in plaats van de btw-groep zelf een lid van die groep, namelijk het overkoepelende orgaan ervan, als enige belastingplichtige aan te wijzen.

25 In dat verband overweegt de verwijzende rechter dat § 2, lid 2, punt 2, eerste zin, UStG, door de betaling van de btw bij een van de leden van de groep te leggen, de toepassing van het btw-recht vereenvoudigt en daarmee beantwoordt aan de doelstelling van administratieve vereenvoudiging die in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt nagestreefd.

26 Daarentegen levert de benadering dat het noodzakelijk is een zelfstandige btw-groep te scheppen, in de zin van een fictieve entiteit, volgens deze rechter geen enkele administratieve vereenvoudiging op.

27 Bovendien kunnen de arresten van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin (C?162/07 EU:C:2008:301, punt 19), 9 april 2013, Commissie/Ierland (C?85/11, EU:C:2013:217, punten 40 en 48), en 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punten 28, 29, 35 en 37), niet aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat niet is toegestaan een lid van een btw-groep dat als vertegenwoordiger optreedt, te weten het overkoepelende orgaan ervan, als enige belastingplichtige van deze btw-groep aan te wijzen.

28 De omstandigheid dat één enkel lid van de btw-groep belastingplichtig is voor de gehele groep verzet zich overigens niet tegen de hoofdelijke aansprakelijkheid van de andere leden van de groep. § 73, eerste volzin, AO bepaalt daartoe in wezen dat ondernemingsentiteiten hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de belastingschuld van hun overkoepelende orgaan.

29 Indien de vraag in punt 23 van het onderhavige arrest met optie B in dat punt moet worden beantwoord, betekent dat volgens het Bundesfinanzhof in wezen dat in casu niet kan worden uitgegaan van een fiscale eenheid tussen het overkoepelende orgaan S en de ondernemingsentiteit U-GmbH. De toepassing van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn is daarmee uitgesloten, aangezien U-GmbH zonder fiscale eenheid moet worden gezien als zelfstandige belastingplichtige die diensten heeft verricht voor S waarover zij gehouden zou zijn btw te voldoen uit hoofde van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

30 Voor het geval optie A in punt 23 van dit arrest wordt overgenomen, vraagt de verwijzende rechter zich bovendien af of de rechtspraak van het Hof over artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn en, met name, na het arrest van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88), aldus moet worden uitgelegd dat het om niet verrichten van diensten die binnen het bestek van de economische activiteiten van de betrokken entiteit vallen maar bestemd zijn voor de werkzaamheden in het kader van een overheidstaak, in een geval als in het hoofdgeding – met betrekking tot een entiteit (zoals S) die enerzijds economische activiteiten verricht waarvoor zij belastingplichtig is en anderzijds werkzaamheden verricht als overheid, waarvoor zij krachtens artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn niet wordt aangemerkt als

btw-plichtige – krachtens artikel 6, lid 2, onder b), van die richtlijn mag worden belast.

31 Indien de eerste vraag met optie A moet worden beantwoord en § 2, lid 2, punt 2, UStG dus in overeenstemming is met de Zesde richtlijn, moet er volgens de verwijzende rechter in casu van worden uitgegaan dat U-GmbH overeenkomstig die bepaling van Duits recht haar werkzaamheden niet zelfstandig uitoefent, zodat zij samen met het overkoepelende orgaan S één enkele belastingplichtige vormt. In dat geval heeft U-GmbH geen diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn voor S verricht en moeten die diensten van U-GmbH worden beschouwd als een eigen activiteit van het overkoepelende orgaan.

32 Er moet dus worden bepaald of S met middelen van haar onderneming (waartoe volgens § 2, lid 2, punt 2, UStG en artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn ook de middelen van U-GmbH behoren) schoonmaakdiensten om niet heeft verricht voor andere dan bedr?fsdoeleinden in de zin van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn, omdat deze diensten zijn verricht in het kader van haar overheidstaak, als „niet-economische activiteit”.

33 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet de in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn [...] bedoelde machtiging voor de lidstaten om personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, samen als één belastingplichtige aan te merken, aldus worden opgevat dat:

a) één van deze personen, die belastingplichtig is voor alle handelingen van deze personen, als de belastingplichtige wordt aangemerkt, dan wel:

b) doordat deze personen als één belastingplichtige worden aangemerkt – met als gevolg een aanzienlijke derving van belastinginkomsten – noodzakelijkerwijs een btw-groep wordt gevormd die losstaat van de nauw met elkaar verbonden personen en waarbij het om een specifiek voor btw-doeleinden in te stellen fictief lichaam gaat?

2) Indien [optie A als antwoord] op de eerste vraag juist is: heeft de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie over ‚andere dan bedrijfsdoeleinden’ in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn [...] (arrest van het Hof van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C?515/07, EU:C:2009:88) ten aanzien van een belastingplichtige,

a) die een economische activiteit uitoefent en daarbij diensten onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn [...] en

b) daarnaast tegelijkertijd ook werkzaamheden verricht als overheid (overheidstaak) en waarvoor hij ingevolge artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn [...] niet als belastingplichtige wordt aangemerkt,

tot gevolg dat over de verrichting van een onder zijn economische activiteit vallende dienst die met het oog op de uitoefening van zijn overheidstaak om niet is verricht, geen belasting in rekening dient te worden gebracht overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn [...]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

34 Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of

artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat een bepaald lid van een btw-groep, namelijk het overkoepelende orgaan ervan, en niet de btw-groep zelf, als enige btw-plichtige aanwijst.

35 Er zij aan herinnerd dat bij de uitlegging van een bepaling van het Unierecht volgens vaste rechtspraak van het Hof niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt [zie met name arrest van 24 februari 2022, Airhelp (Vertraging van de andere vlucht), C?451/20, EU:C:2022:123, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

36 Daarnaast volgt uit de vereisten van zowel de eenvormige toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel dat de bewoordingen van een bepaling van het Unierecht die voor de vaststelling van de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in de regel in de gehele Europese Unie autonoom en op eenvormige wijze dienen te worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C?480/10, EU:C:2013:263, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Voor een eenvormige toepassing van de Zesde richtlijn is met name van belang dat het begrip nauwe financiële banden in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn autonoom en uniform wordt uitgelegd. Hoewel de regeling in die bepaling voor de lidstaten facultatief is, is een dergelijke autonome en uniforme uitlegging noodzakelijk teneinde te voorkomen dat bij de toepassing ervan verschillen tussen de lidstaten ontstaan (zie in die zin en naar analogie arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Volgens de bewoordingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kan elke lidstaat verschillende entiteiten tezamen als één belastingplichtige aanmerken wanneer zij op het grondgebied van die lidstaat zijn gevestigd en juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Volgens de bewoordingen van dit artikel gelden voor de toepassing ervan geen andere voorwaarden. Evenmin voorziet dit artikel in de mogelijkheid voor de lidstaten om ondernemingen andere voorwaarden voor de vorming van een btw-groep op te leggen (zie in die zin arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C?480/10, EU:C:2013:263, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 De uitvoering van de regeling van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn impliceert dat de op grond van deze bepaling vastgestelde nationale regeling entiteiten die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, het recht verleent om voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als één enkele belastingplichtige te worden aangemerkt. Wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, kan (kunnen) de afhankelijke entiteit(en) in de zin van deze bepaling dus niet als een belastingplichtige (belastingplichtigen) in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt (zie in die zin arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Hieruit volgt dat de gelijkstelling met één enkele belastingplichtige uit hoofde van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn uitsluit dat de leden van de btw-groep verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun groep als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enige belastingplichtige die aangiften kan indienen. Deze bepaling vooronderstelt dus noodzakelijkerwijs dat er, wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, krachtens de nationale uitvoeringsregeling één enkele belastingplichtige is en er aan de groep één enkel btw-nummer wordt toegekend (arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, punten 19 en 20).

41 Daaruit volgt dat diensten die een derde voor een lid van een btw-groep verricht, in een dergelijke situatie voor de toepassing van de btw niet moeten worden beschouwd als diensten verricht voor het betreffende lid maar als diensten verricht voor de btw-groep waartoe dat lid behoort (zie in die zin arrest van 18 november 2020, Kaplan International colleges UK, C?77/19, EU:C:2020:934, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Wat betreft de context van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, volgt noch uit deze bepaling noch uit het stelsel dat door deze richtlijn is ingevoerd dat deze bepaling een derogatie vormt of een bijzondere bepaling is die restrictief moet worden uitgelegd. Uit de rechtspraak van het Hof vloeit voort dat de voorwaarde van de nauwe financiële banden niet restrictief mag worden uitgelegd (zie naar analogie, wat betreft artikel 11 van de btw-richtlijn, arresten van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C?480/10, EU:C:2013:263, punt 36, en 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 45).

43 Met betrekking tot de doelstellingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, moet er vooraf aan worden herinnerd dat uit de motivering van voorstel COM(73) 950 def. van de Commissie, dat tot de vaststelling van de Zesde richtlijn heeft geleid, blijkt dat de wetgever van de Unie er met deze bepaling voor heeft willen zorgen dat de lidstaten de hoedanigheid van belastingplichtige niet stelselmatig hoefden te verbinden aan strikt juridische onafhankelijkheid, zulks met het oog op administratieve vereenvoudiging of ter vermijding van misbruik, zoals constructies waarbij een onderneming in verscheidene belastingplichtigen wordt opgesplitst om gebruik te kunnen maken van een bijzondere regeling (zie in die zin arresten van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C?480/10, EU:C:2013:263, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Tot op het moment waarop richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en ?ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB 2006, L 221, blz. 9) – waarbij een derde alinea is toegevoegd aan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn – in werking is getreden, bevatte de Zesde richtlijn weliswaar geen uitdrukkelijke voorschriften die de lidstaten de mogelijkheid boden om maatregelen te nemen die noodzakelijk waren om belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, maar dat belette de lidstaten niet om vóór dat moment maatregelen van een dergelijke strekking te treffen, aangezien de strijd van de lidstaten tegen belastingfraude en -ontwijking als doelstelling wordt erkend en wordt aangemoedigd door de Zesde richtlijn, ook al geeft de wetgever van de Unie geen uitdrukkelijke machtiging (zie in die zin arrest van 16 juli 2015, arrest Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C?108/14 en C?109/14, EU:C:2015:496, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Bij de toepassing van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn mochten de lidstaten in het kader van hun beoordelingsmarge bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake btw-groepen stellen, mits die voorwaarden pasten binnen de doelstellingen van deze richtlijn die erin bestonden misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden (zie in die zin arrest van 16 juli 2015, arrest Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C?108/14 en C?109/14, EU:C:2015:496, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 In casu volgt uit de toelichting van de verwijzende rechter en van de Duitse regering dat de Duitse wetgever gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid die wordt toegekend door artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn en in § 2, lid 2, punt 2, UStG de mogelijkheid heeft geboden om fiscale eenheden (*Organschaften*) te vormen.

47 Uit die toelichtingen volgt eveneens dat het overkoepelende orgaan van een btw-groep naar Duits recht weliswaar wordt aangemerkt als enige belastingplichtige van die groep in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, maar dat een ondernemingsentiteit krachtens § 73 AO niettemin, in voorkomend geval, gehouden kan zijn de belasting te voldoen van de andere leden van de fiscale eenheid waartoe zij behoort, waaronder begrepen het overkoepelende orgaan ervan, voor zover de fiscale eenheid die zij vormen voor deze belastingen relevant is.

48 Wat betreft, ten eerste, de vraag of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de Duitse praktijk die erin bestaat als enige belastingplichtige niet de btw-groep zelf aan te wijzen maar een lid ervan, namelijk het overkoepelende orgaan, moet erop worden gewezen dat het Hof in de arresten van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punten 19 en 20), en 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punten 34, 35 en 37), weliswaar in wezen voor recht heeft verklaard dat de btw-groep als belastingplichtige gehouden is de btw te voldoen, maar dat doet er niet aan af dat er, wanneer meerdere juridisch gezien zelfstandige leden van een btw-groep samen één belastingplichtige vormen, één lid moet zijn dat als aanspreekpunt fungeert en de btw-verplichtingen van de groep jegens de belastingautoriteiten op zich neemt. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bevat echter noch een voorschrift over de aanwijzing van de entiteit die de btw-groep vertegenwoordigt noch over de vorm waarin deze entiteit de fiscale verplichtingen van een dergelijke groep op zich neemt.

49 In dat verband kunnen de in punt 43 bedoelde doelstellingen, ongeacht de mogelijkheid om in een vertegenwoordiging van de btw-groep door een van de leden te voorzien, rechtvaardigen dat het overkoepelende orgaan van de btw-groep wordt aangewezen als enige belastingplichtige wanneer dat orgaan in staat is zijn wil op te leggen aan de andere entiteiten die deel uitmaken van de groep, zodat een juiste inning van de btw mogelijk wordt.

50 De omstandigheid dat het niet de btw-groep zelf is maar het overkoepelende orgaan ervan dat, als vertegenwoordiger van de groep, de rol van enige belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn vervult, mag er echter niet toe leiden dat er een risico van derving van belastinginkomsten ontstaat.

51 Uit de toelichting van de verwijzende rechter, die in punt 28 van dit arrest is vermeld, en van de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen volgt dat, voor zover de aangifteplicht die op dat overkoepelende orgaan drukt, zich uitstrekt tot de prestaties die door alle leden van die groep worden geleverd en ontvangen en de resulterende belastingschuld al deze prestaties omvat, het resultaat hetzelfde is als wanneer de btw-groep zelf btw-plichtig was.

52 Uit deze toelichtingen volgt eveneens dat zelfs wanneer naar Duits recht alle verplichtingen op btw-gebied op dat overkoepelende orgaan in zijn hoedanigheid van vertegenwoordiger van de btw-groep bij de bevoegde belastingdienst drukken, deze belastingdienst zich niettemin in voorkomend geval krachtens § 73 AO tot de andere entiteiten van deze groep kan wenden.

53 Gelet op het bovenstaande moet worden overwogen dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat als enige belastingplichtige voor de btw niet de btw-groep zelf aanwijst maar een lid ervan, namelijk het overkoepelende orgaan, wanneer dat orgaan in staat is zijn wil op te leggen aan de andere entiteiten die deel uitmaken van die groep en op voorwaarde dat door die aanwijzing geen risico van derving van belastinginkomsten ontstaat.

Tweede vraag

54 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het verrichten van diensten die verband houden met werkzaamheden in het kader van een overheidstaak door een entiteit die deel uitmaakt van een btw-groep, in het geval van een entiteit die de enige belastingplichtige van die btw-groep is en die enerzijds economische activiteiten verricht waarvoor zij belastingplichtig is en anderzijds werkzaamheden in het kader van haar overheidstaak, waarvoor zij krachtens artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn niet wordt aangemerkt als btw-plichtige, moet worden beschouwd als het verrichten van diensten die binnen het bestek van de economische activiteiten van die enige belastingplichtige vallen en bestemd zijn voor de werkzaamheden in het kader van de overheidstaak, die krachtens artikel 6, lid 2, onder b), van die richtlijn mogen worden belast.

55 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn bepaalt dat met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het verrichten van diensten door een belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

56 Het Hof heeft al geoordeeld dat artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn verhindert dat een belastingplichtige of diens personeelsleden diensten van de belastingplichtige waarover een privépersoon btw zou hebben moeten betalen, belastingvrij verkrijgen (arrest van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punt 23).

57 Artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn strekt er daarentegen niet toe een regel te stellen dat handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, kunnen worden geacht te zijn verricht voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van die bepaling (zie in dit verband arrest van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C?515/07, EU:C:2009:88, punt 38).

58 Indien een enige belastingplichtige van een btw-groep een dienst ontvangt van een entiteit die deel uitmaakt van die groep en die bestemd is voor zijn werkzaamheden in het kader van zijn overheidstaak, komt de opvatting dat een dergelijke dienst uit hoofde van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn belastbaar is, erop neer dat deze dienst is verricht voor andere dan bedr?fsdoeleinden en dus dat de overheidstaak die overeenkomstig artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn buiten de werkingssfeer van de btw valt, moet worden gelijkgesteld met een dergelijke activiteit.

59 Door een dergelijke uitlegging wordt elke zin aan artikel 2, punt 1, en artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn ontnomen.

60 Bovendien moet worden gepreciseerd dat artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn hoe dan ook slechts betrekking heeft op handelingen verricht „om niet” die voor de btw-heffing worden gelijkgesteld met handelingen onder bezwarende titel (zie in die zin arrest van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punt 24).

61 Zoals in de punten 13 en 17 van dit arrest is onderstreept en de advocaat-generaal ook heeft opgemerkt in punt 50 van haar conclusie volgt in casu duidelijk uit de verwijzingsbeslissing dat het overkoepelende orgaan S een financiële tegenprestatie had verstrekt voor de schoonmaakdiensten die U-GmbH had verricht, zowel in het kader van de economische activiteiten van S als in het kader van haar werkzaamheden als overheidsinstantie.

62 Derhalve zijn de betrokken diensten verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn en komt artikel 6, lid 2, onder b), ervan niet voor toepassing in aanmerking.

63 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het recht van de Unie aldus moet worden uitgelegd dat het verrichten van diensten die verband houden met werkzaamheden in het kader van een overheidstaak door een entiteit van een btw-groep, in het geval van een entiteit die de enige belastingplichtige van die btw-groep is en die enerzijds economische activiteiten verricht waarvoor zij belastingplichtig is en anderzijds werkzaamheden in het kader van haar overheidstaak, waarvoor zij krachtens artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn niet wordt aangemerkt als btw-plichtige, niet mag worden belast krachtens artikel 6, lid 2, onder b), van die richtlijn.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag,**

moet aldus worden uitgelegd dat:

het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat het overkoepelende orgaan van een groep die wordt gevormd door personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als enige belastingplichtige van deze groep aanwijst, wanneer dat orgaan in staat is zijn wil op te leggen aan de andere entiteiten die deel uitmaken van die groep en op voorwaarde dat door die aanwijzing geen risico van derving van belastinginkomsten ontstaat.

2) **Het Unierecht**

moet aldus worden uitgelegd dat:

het verrichten van diensten die verband houden met werkzaamheden in het kader van een overheidstaak door een entiteit van een groep die wordt gevormd door personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, in het geval van een entiteit die de enige belastingplichtige van die groep is en die enerzijds economische activiteiten verricht waarvoor zij belastingplichtig is en anderzijds werkzaamheden in het kader van haar overheidstaak, waarvoor zij krachtens artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn niet wordt aangemerkt als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde, niet mag worden belast krachtens artikel 6, lid 2, onder b), van die richtlijn.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.