

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

L. MEDINA

van 13 januari 2022 (1)

Zaak C-141/20

Finanzamt Kiel

tegen

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Btw-groepen – Aanwijzing van een lid van een btw-groep als belastingplichtige – Economische activiteiten die zelfstandig worden verricht – Arrest Larentia + Minerva (C-108/14 en C-109/14)”

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) betreft de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 4, en artikel 21, lid 1, onder a), en artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)(2). De prejudiciële verwijzing komt voort uit een procedure tussen Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (hierna: „NGD”) en het Finanzamt Kiel (belastingdienst Kiel, Duitsland; hierna: „Finanzamt”) betreffende de aanwijzing van een btw-groep als belastingplichtige.

2. Btw-groepen zijn een juridische fictie die op grond van de Zesde richtlijn voor btw-doeleinden is gecreëerd. Dankzij deze figuur kunnen deze groepen op dezelfde manier worden behandeld als een voor btw-doeleinden individueel geregistreerde belastingplichtige. Zij hebben tot doel de btw-naleving te vereenvoudigen (de btw-rapportage van groepen van ondernemingen aanzienlijk te vereenvoudigen, doordat zij één geconsolideerde btw-aangifte mogen indienen voor de activiteiten van alle leden van de groep) en fiscaal misbruik te bestrijden. Bovendien wordt geen btw aangerekend voor goederen en diensten die tussen de leden van de groep onderling worden geleverd dan wel verricht.

3. Volgens de rechtsleer is de Duitse regeling inzake btw-groepen echter te vergelijken met de sprookjes van Grimm: „[die regeling] doet denken aan de giftige appel die Sneeuwwitje van haar boze stiefmoeder kreeg. Hoewel btw-groepen oorspronkelijk als vereenvoudigingsmaatregel waren bedoeld, zijn zij een centraal aandachtspunt geworden bij controles door de Duitse belastingautoriteiten [en] hebben zij tot ontelbare rechtszaken geleid [...] met een bureaucratische

jungle voor belastingplichtigen tot gevolg, die vaak door de bomen het bos niet meer zien wanneer zij zich de vraag stellen of hun zogenaamde btw-groep een controle kan doorstaan".(3)

4. Deze conclusie moet worden gelezen in samenhang met een andere conclusie die ik neem in een parallelle zaak, namelijk C?269/20, Finanzamt T, aangezien de draagwijdte van de eerste vraag die de elfde Senat van het Bundesfinanzhof in de onderhavige zaak stelt, overeenkomt met de eerste vraag die de vijfde Senat van het Bundesfinanzhof stelt in zaak C?269/20.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. De Zesde richtlijn is per 1 januari 2007 vervangen door richtlijn 2006/112/EG(4). Ratione temporis blijft de Zesde richtlijn van toepassing op het hoofdgeding.

6. Artikel 4 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Belastingplichtigen”, bepaalt:

„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 verantwoordelijkheid van de werkgever.

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

[...]”

7. Artikel 21 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, bepaalt met name:

„1. In het binnenlandse verkeer is de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd:

a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de onder b) en c) bedoelde gevallen.

[...]

3. In de in de leden 1 en 2 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.

[...]”

B. Nationaal recht

8. § 2 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), met als

opschrift „Ondernemers, ondernemingen”, bepaalde:

„(1) Ondernemer is eenieder die zelfstandig een bedrijfs- of beroepsactiviteit verricht. De onderneming omvat alle bedrijfs- of beroepsactiviteiten van de ondernemer. Een bedrijfs- of beroepsactiviteit is elke duurzame activiteit die gericht is op het verwerven van inkomsten, zelfs al wordt die activiteit niet met een winst oogmerk verricht of gaat het om een vereniging van personen die haar activiteit slechts ten aanzien van haar leden verricht.

(2) De bedrijfs- of beroepsactiviteit wordt niet zelfstandig uitgeoefend,

[...]

2. wanneer uit het geheel van de feitelijke omstandigheden blijkt dat een rechtspersoon financieel, economisch en organisatorisch gezien is opgenomen in de onderneming van het overkoepelende orgaan (*Organschaft*, fiscale eenheid). De gevolgen van de fiscale eenheid blijven beperkt tot de interne prestaties die tussen de in [Duitsland] gelegen ondernemingsentiteiten worden verricht. Die entiteiten moeten als één enkele onderneming worden beschouwd. Indien de directie van het overkoepelende orgaan zich in het buitenland bevindt, geldt de economisch belangrijkste ondernemingsentiteit in [Duitsland] als de ondernemer.

[...]

II. Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen

9. Partijen zijn het erover oneens of er in 2005 (hierna: „litigieus jaar”) tussen A, als overkoepelend orgaan, en NGD (verzoekster in het hoofdgeding), als ondergeschikte entiteit, een btw-groep bestond.

10. NGD is een Gesellschaft mit beschränkter Haftung (vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) naar Duits recht, die is opgericht bij notariële akte van 29 augustus 2005. Haar vennoten zijn A (51 %) en C e.V. (49 %). A is een publiekrechtelijk lichaam en C e.V. is een geregistreerde vereniging. In het litigieuze jaar was E de enige bestuurder van NGD. E was tevens enig bestuurder van A en lid van de raad van bestuur van C e.V.

11. Vóór de oprichting van NGD zijn aan het Finanzamt twee versies van haar statuten voorgelegd zodat het een standpunt kon innemen over het bestaan van een fiscale eenheid tussen A en C e.V. Het Finanzamt heeft NGD meegedeeld dat alleen de tweede versie van de statuten voldeed aan de voor financiële verbondenheid geldende voorwaarden. NGD is evenwel opgericht op basis van de eerste versie van de statuten. Pas in 2010 is van de tweede versie van de statuten een notariële akte opgemaakt en is deze in het handelsregister ingeschreven.

12. In het kader van een externe audit bij NGD kwam de auditeur tot de slotsom dat er in het litigieuze jaar geen btw-groep tussen NGD en A bestond daar er geen sprake was van financiële verbondenheid tussen NGD en A. Als houder van 51 % van het aandelenkapitaal van NGD had A weliswaar een meerderheidsbelang, maar wegens de bepalingen van de statuten bezat zij niet de meerderheid van de stemrechten, zodat zij zich niet in een positie bevond die haar in staat stelde een doorslaggevende invloed uit te oefenen op de besluitvorming van NGD.

13. Op 30 december 2013 heeft NGD haar btw-aangifte voor het jaar 2005 ingediend. In die aangifte maakte zij een voorbehoud met betrekking tot het resultaat van een eventuele controle achteraf aangaande de vraag of zij met A een fiscale eenheid vormde.

14. Bij besluit van 30 mei 2014 heeft het Finanzamt zich bij het standpunt van de externe controleur aangesloten en bijgevolg het voorbehoud met betrekking tot de controle achteraf

opgeheven.

15. Het bezwaar van NGD tegen dit besluit is door het Finanzamt op 3 februari 2017 ongegrond verklaard op grond dat er geen fiscale eenheid tussen NGD en A bestond omdat er geen sprake was van financiële verbondenheid.

16. Het Finanzgericht Schleswig-Holstein (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Sleeswijk-Holstein, Duitsland; hierna: „Finanzgericht”) heeft het door NGD tegen dit besluit ingestelde beroep echter bij beslissing van 6 februari 2018 toegewezen en daarbij geoordeeld dat die onderneming 0 EUR btw verschuldigd was. Het Finanzgericht was namelijk van oordeel dat ook door de eerste versie van de statuten van NGD, die in het betrokken belastingjaar van kracht waren, aan de voorwaarde van financiële verbondenheid met overkoepelend orgaan A was voldaan. Het Finanzamt had dus ten onrechte geoordeeld dat er geen sprake was van een fiscale eenheid. In dit verband heeft het Finanzgericht verwezen naar de punten 44 en 45 van het arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496; hierna: „arrest Larentia + Minerva”). Derhalve heeft het Finanzgericht geoordeeld dat het vereiste van het Finanzamt dat het overkoepelende orgaan niet alleen een meerderheidsbelang in NGD heeft, maar ook de meerderheid van de stemrechten bezit, verder ging dan nodig was ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden.

17. Tegen deze beslissing heeft het Finanzamt beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hierna: „verwijzende rechter”).

18. De elfde Senat van het Bundesfinanzhof heeft meteen opgemerkt dat het beroep gegrond zou zijn indien het hoofdgeding uitsluitend aan het toepasselijke nationale recht zou worden getoetst. Om van een fiscale eenheid te kunnen spreken, moet namelijk worden voldaan aan de voorwaarde inzake financiële verbondenheid, die inhoudt dat het overkoepelende orgaan de meerderheid van de stemrechten moet bezitten. Na het arrest Larentia + Minerva is de wetgeving niet gewijzigd. Het vereiste dat de ondergeschikte entiteit zich in een verhouding van gezag en ondergeschiktheid bevindt ten opzichte van het overkoepelende orgaan, bestaat in het Duitse recht nog altijd, ondanks de preciseringen die het Hof van Justitie dienaangaande in het bovengenoemde arrest heeft gegeven.

19. In het licht van het voorgaande vraagt de verwijzende rechter in de eerste plaats of de Duitse regeling inzake fiscale eenheden (*Organschaft*) verenigbaar is met het Unierecht en in het bijzonder of de in § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG vastgestelde voorwaarde van financiële verbondenheid ongewijzigd mag blijven.⁽⁵⁾ In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter of de Duitse regeling inzake fiscale eenheden kan worden gerechtvaardigd door artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.⁽⁶⁾

20. Derhalve heeft de elfde Senat van het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Moet artikel 4, lid 4, tweede alinea, juncto artikel 21, lid 1, onder a), en lid 3, van [de Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat een lid van de btw-groep (het overkoepelende orgaan) in plaats van de btw-groep (de fiscale eenheid) als belastingplichtige aan te wijzen?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: kan in dat opzicht artikel 4, lid 4, tweede alinea, juncto artikel 21, lid 1, onder a), en artikel 21, lid 3, van [de Zesde richtlijn] worden ingeroepen?

3) Moet bij de volgens [het arrest Larentia + Minerva, punten 44 en 45] verplichte beoordeling of het in § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, [UStG] bedoelde vereiste van financiële verbondenheid een geoorloofde maatregel vormt die nodig en geschikt is ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik en belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, een strenge of een ruime maatstaf worden gehanteerd?

4) Moet artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van [de Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat te bepalen dat een persoon niet kan worden geacht zelfstandig te zijn in de zin van artikel 4, lid 1, van [die richtlijn] wanneer hij financieel, economisch en organisatorisch zo nauw is verbonden met de onderneming van een andere ondernemer (het overkoepelende orgaan) dat het overkoepelende orgaan zijn wil aan deze persoon kan opleggen en daardoor een afwijkende besluitvorming bij die persoon kan verhinderen?"

III. Analyse

21. Overeenkomstig het verzoek van het Hof richt ik mij in deze conclusie op de eerste en de vierde vraag van de verwijzende rechter.

A. Korte samenvatting van de argumenten van partijen

22. NGD, de Duitse en de Italiaanse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

1. **Eerste prejudiciële vraag**

23. NGD is van mening dat de verwijzende rechter terecht heeft opgemerkt dat de in de punten 45 en 46 van het arrest Larentia + Minerva bedoelde beoordeling om te bepalen of het in het Duitse recht vastgestelde vereiste van financiële verbondenheid nodig en geschikt is ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, slechts relevant is zolang § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG niet in strijd is met het Unierecht (wanneer het de belastingplichtige aanwijst in afwijking van het Unierecht). Indien die benadering wordt gevolgd, zou het door het Finanzamt ingestelde beroep in *Revision* meteen worden afgewezen op grond dat de bovengenoemde bepaling onverenigbaar is met het Unierecht.

24. De Duitse regering betwist de ontvankelijkheid van de eerste vraag. Zij betoogt dat de vraag niet relevant is voor de beslechting van het hoofdgeding, dat in wezen betrekking heeft op de vraag of er voldoende financiële verbondenheid tussen NGD en het overkoepelende orgaan A bestaat.

25. Subsidiair maakt zij opmerkingen over zowel de vraag betreffende de verenigbaarheid van de nationale regeling inzake fiscale eenheden (*Organschaft*) met het Unierecht als de vraag betreffende de rechtmatigheid van deze regeling waarbij één specifiek lid van de btw-groep wordt aangewezen als enige belastingplichtige die de groep vertegenwoordigt.

26. Wat de eerste vraag in voorgaand punt betreft, komt de Duitse regeling inzake fiscale eenheden in § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG in elk opzicht overeen met die van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 21, lid 1, onder a), en artikel 21, lid 3, van deze richtlijn, op grond waarvan alle leden van een btw-groep als één enkele

belastingplichtige moeten worden aangemerkt en een gezamenlijke btw-aangifte moeten indienen. Het feit dat naar nationaal recht niet de fiscale eenheid (btw-groep) zelf maar het overkoepelende orgaan ervan deze rollen vervult, heeft geen gevolgen voor de verenigbaarheid met het Unierecht.

27. Wat de tweede vraag in punt 25 van deze conclusie betreft, wijst de Duitse regering erop dat de invoering van een btw-groepregeling voor de lidstaten facultatief is en dat het aan hen is overgelaten de gedetailleerde regels voor de werking van een dergelijke regeling vast te stellen.

28. Dit standpunt wordt ook bevestigd door de ontstaansgeschiedenis van de Zesde richtlijn. Bovendien is de aanwijzing van het overkoepelende orgaan als enige belastingplichtige passend, aangezien het als hiërarchisch hoger orgaan de enige entiteit is die kan verzekeren dat de fiscale verplichtingen voor de gehele groep daadwerkelijk worden nagekomen. Hoe dan ook is er geen verschil in belastingdruk naargelang de btw-groep of haar overkoepelende orgaan als enige belastingplichtige wordt aangewezen.

29. De Italiaanse regering betoogt in wezen dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten een afzonderlijk beschouwde onderneming, ook al is zij financieel, economisch en organisatorisch nauw verbonden met andere ondernemingen, als één enkele belastingplichtige mogen aanmerken wanneer dit gerechtvaardigd is ter verwezenlijking van de doelstelling belastingfraude, belastingontduiking en belastingontwijking te bestrijden.

30. De Commissie is in wezen van mening dat het overkoepelende orgaan van een btw-groep weliswaar de belastingplichtige en het enige aanspreekpunt van deze groep kan zijn, maar dat het in het Duitse recht opgenomen vereiste dat dit overkoepelende orgaan de meerderheid van de stemrechten van deze groep bezit, in strijd is met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

2. *Vierde prejudiciële vraag*

31. NGD is van mening dat de vierde vraag ontkennend moet worden beantwoord, in die zin dat de Zesde richtlijn een lidstaat niet toestaat door categorisering te bepalen dat bepaalde eenheden niet zelfstandig zijn wanneer zij financieel, economisch en organisatorisch zijn opgenomen in het overkoepelende orgaan van een btw-groep.

32. De Duitse regering stelt primair dat de vierde prejudiciële vraag eveneens niet-ontvankelijk is, aangezien daaruit geen conclusies kunnen worden getrokken over de vraag of aan het vereiste van financiële verbondenheid is voldaan in een situatie waarin, zoals in casu, het overkoepelende orgaan, hoewel het een meerderheidsbelang heeft, niet de meerderheid van de stemrechten bezit. Volgens haar is de kwestie dus niet beslissend voor de beslechting van het hoofdgeding.

33. Subsidiair is de Duitse regering van mening dat de vraag, indien zij door het Hof ontvankelijk wordt bevonden, bevestigend moet worden beantwoord. De reden hiervoor is dat artikel 4, lid 1, en lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn een lidstaat toestaan door categorisering te bepalen dat een entiteit niet kan worden geacht zelfstandig te zijn in de zin van artikel 4, lid 1, van die richtlijn wanneer die entiteit financieel, economisch en organisatorisch zo nauw is verbonden met een andere onderneming (het overkoepelende orgaan) dat het overkoepelende orgaan zijn wil aan deze entiteit kan opleggen en daardoor afwijkende besluitvorming bij die entiteit kan verhinderen. De Duitse regering voegt hieraan toe dat lidstaten bij de omzetting van deze bepaling over een zekere beoordelingsmarge beschikken om de mate van zelfstandigheid van een entiteit bij de uitoefening van een economische activiteit te bepalen.

34. De Italiaanse regering betoogt in wezen dat de vierde prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is

omdat zij geen verband houdt met de feiten van het hoofdgeding. Mocht zij echter ontvankelijk worden verklaard, dan moet volgens haar worden geantwoord dat artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn zich er niet tegen verzet een entiteit die juridisch gezien zelfstandig economische activiteiten verricht, als belastingplichtige te beschouwen, ook al is zij financieel, economisch en organisatorisch zo nauw verbonden met een andere entiteit dat een situatie van afhankelijkheid of economische verbondenheid ten opzichte van die entiteit ontstaat.

35. De Commissie heeft alle prejudiciële vragen samen behandeld en heeft over deze vraag geen afzonderlijke opmerkingen gemaakt.

B. Beoordeling

1. Ontvankelijkheid

36. De Duitse regering betwist de ontvankelijkheid van de eerste en de vierde prejudiciële vraag (zie de punten 24 en 32 van deze conclusie), terwijl de Italiaanse regering stelt dat de vierde vraag niet-ontvankelijk is.

37. Ik ben het niet eens met deze zienswijze. Ten eerste zijn de antwoorden op de prejudiciële vragen overduidelijk noodzakelijk voor de beslechting van het hoofdgeding. Ten tweede blijkt uit het feit dat twee kamers van het Bundesfinanzhof (de elfde Senat in de onderhavige zaak en de vijfde Senat in zaak C-269/20) lijnrecht tegenover elkaar staande uitleggingen van de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn(7) aan het Hof hebben voorgelegd, dat het werkelijk noodzakelijk is dat het Hof aanwijzingen geeft met betrekking tot deze bepalingen. Dat blijkt ook uit het grote verschil tussen de nationale rechtspraak van deze twee kamers van een rechterlijke instantie van een dergelijk hoog niveau (met name over de wijze waarop artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in nationaal recht moet worden toegepast). Dat wordt ook benadrukt in de door het Bundesfinanzhof in deze twee prejudiciële verwijzingen aangehaalde rechtsleer.

2. Ten gronde

38. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 21, lid 1, onder a), en artikel 21, lid 3, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat een lid van de btw-groep (het overkoepelende orgaan) in plaats van de btw-groep (de fiscale eenheid) als belastingplichtige aanwijst.

39. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 4, eerste alinea, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat door categorisering te bepalen dat sommige entiteiten niet zelfstandig zijn wanneer zij financieel, economisch en organisatorisch nauw verbonden zijn met het overkoepelende orgaan van een btw-groep.

40. Deze vragen moeten samen worden onderzocht. Ik zal de aan deze twee vragen ten grondslag liggende problemen in drie stappen onderzoeken. In de eerste stap zal ik de in het Unierecht neergelegde voorwaarden voor de oprichting van een btw-groep uiteenzetten. In de tweede stap zal ik ingaan op de regels inzake de status van de btw-groep en de leden ervan nadat deze groep is opgericht en operationeel is geworden, met inbegrip van de betrekkingen van de groep met de belastingautoriteiten, en op de vraag welk lid tot voldoening van de btw-schuld van de groep gehouden is. Tot slot zal ik in de derde stap onderzoeken of de Duitse regering van de Unieregelgeving inzake btw-groepen mag afwijken om haar regeling inzake btw-groepen te blijven toepassen.

a) ***Voorafgaande opmerkingen***

41. Volgens de eenduidige vaststellingen van de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing is de nationale benadering inzake de motivering voor de fiscale eenheid begripsmatig, historisch en vanuit het oogpunt van de algemene opzet van de Duitse wetgeving gebaseerd op het kenmerk van de zelfstandigheid bij het verrichten van economische activiteiten.

42. Er bestaan al enige jaren grote twijfels over de verenigbaarheid van de betrokken bepalingen van het UStG met de Zesde richtlijn, zoals blijkt uit zowel de rechtspraak van de Duitse rechterlijke instanties(8) als de rechtsleer(9). Zoals uit mijn conclusie zal blijken, zijn deze twijfels gegrond.

43. Sommige van de voor de onderhavige zaak relevante rechtspraak van het Hof heeft betrekking op artikel 11 van richtlijn 2006/112, aangezien artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn daarmee overeenstemt.

44. Vooraf zij opgemerkt dat voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht rekening dient te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling.(10)

b) ***Stap 1: in het Unierecht vastgestelde voorwaarden voor btw-groepen***

45. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn luidt als volgt: „Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.”

46. In algemene zin biedt de Zesde richtlijn de lidstaten weinig aanwijzingen over de wijze waarop de regeling inzake btw-groepen in hun nationale wetgeving moet worden omgezet. Veel van de concrete invulling ervan wordt aan de beoordeling van de lidstaten overgelaten, wat de eenvormige toepassing van de btw in de gehele Europese Unie dreigt te doorkruisen. Met de invoering van richtlijn 2006/112 is hierin geen verbetering gekomen. Tussen de lidstaten onderling zijn inderdaad grote verschillen vastgesteld.(11)

47. Wat in het bijzonder de Duitse wetgeving (UStG) betreft, is de essentie van het probleem bij deze wetgeving dat zelfstandige ondernemingen die voor btw-doeleinden nauw verbonden zijn, krachtens de Zesde richtlijn de hoedanigheid van belastingplichtige louter op grond van die band niet verliezen. Het begrip „btw-groep” leidt er geenszins toe dat alle belastingplichtigen in deze groep worden vervangen door één enkel lid van deze groep.

1) ***Context en bewoordingen van de betrokken bepalingen***

48. Het Hof heeft reeds duidelijk gemaakt dat „door de in artikel 4, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 9, lid 1, van [richtlijn 2006/112] gebruikte bewoordingen, met name ‚eenieder’, [...] het begrip ‚belastingplichtige’ *ruim gedefinieerd* [wordt] met de nadruk op de zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit, in die zin dat alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen en entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die objectief gezien de criteria van die bepaling vervullen, als btw-plichtigen worden beschouwd”.(12)

49. Bovendien moet de betrokken persoon in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelen en het economische risico dragen dat inherent is aan de activiteiten die hij, ongeacht op welke plaats, zelfstandig verricht.(13)

50. Daarnaast bepaalt artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn dat een „belastingplichtige” zelfstandig zijn economische activiteiten verricht, ongeacht op welke plaats en ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

51. Aangezien in artikel 4, lid 1, en lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de draagwijdte van de uitdrukking „*zelfstandig* [...] economische activiteiten verricht”(14) wordt bepaald, vereist de verwijzing naar „btw-groep” in artikel 4, lid 4, tweede alinea, dat dit begrip wordt opgevat als een concrete invulling van het begrip *zelfstandig* economische activiteiten verrichten.

52. Met andere woorden, in artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn wordt in de eerste alinea het woord „zelfstandig” nader gedefinieerd en wordt vervolgens in de tweede alinea verwezen naar het begrip „btw-groep”, waarvan de uitvoering op grond van hun discretionaire bevoegdheid aan de lidstaten is overgelaten.

53. Voor de invoeging van het begrip „btw-groep” in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moet dit begrip worden begrepen op een manier die in overeenstemming is met de algemene opzet van deze richtlijn, als een concrete invulling van het begrip „zelfstandigheid”. Krachtens artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn kunnen personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, ook tezamen als één belastingplichtige worden aangemerkt wanneer fiscale aansprakelijkheid anders niet kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 4, lid 1, ervan, omdat er geen voldoende nauwe band tussen deze personen bestaat.

54. Vervolgens moeten de bewoordingen van de relevante bepalingen van het UStG worden vergeleken met die van de Zesde richtlijn.

55. § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG houdt geen rekening met het feit dat artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn geen aanvullende voorwaarden stelt met betrekking tot de status van belastingplichtige van de verschillende leden van de btw-groep. Bovendien is in die bepaling van de Zesde richtlijn niet vastgesteld dat het lid dat in naam en voor rekening van deze groep handelt, alleen een moedermaatschappij mag zijn die zowel een meerderheidsbelang als de meerderheid van de stemrechten heeft, of moet voldoen aan enige andere voorwaarde die verband houdt met zijn rechtsbevoegdheid, deelneming of rechten die inherent zijn aan de deelneming in een rechtspersoon.

56. Overeenkomstig artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn „kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken”.

57. § 2, lid 2, punt 2, UStG bepaalt echter dat „[d]e bedrijfs- of beroepsactiviteit [...] niet op zelfstandige basis [wordt] uitgeoefend [...] wanneer uit het geheel van de feitelijke omstandigheden blijkt dat een *rechtspersoon* [(i)] financieel, economisch en organisatorisch gezien is *opgenomen* [(ii)] in *het overkoepelende orgaan* [(iii)] (*Organschaft*). De gevolgen van de fiscale eenheid blijven beperkt tot de interne prestaties die tussen de in [Duitsland] gelegen ondernemingsentiteiten worden verricht. Die entiteiten moeten als één enkele onderneming worden beschouwd. [...]”(15)

58. Vastgesteld moet worden dat de Duitse maatregel tot omzetting van de Zesde richtlijn te restrictief is, aangezien daarin is bepaald dat de btw-groep (en, als gevolg van deze omzetting, het

overkoepelende orgaan) de enige belastingplichtige is, terwijl artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn meer algemeen is en alleen toestaat dat personen die zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch met elkaar verbonden zijn, voor btw-doeleinden als één belastingplichtige worden behandeld.

59. Artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn luidt namelijk als volgt: „kan elke lidstaat *personen [(i)]* die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch *nauw met elkaar verbonden zijn [(ii)]*, tezamen als één belastingplichtige aanmerken [(iii)]”.(16)

60. Bij een analyse van de bewoordingen komen de verschillen aan het licht tussen „een rechtspersoon” en „personen” (i)(17); tussen „opname van een ondergeschikte entiteit in het overkoepelende orgaan” en „zelfstandige rechtspersonen die nauw met elkaar *verbonden zijn*” (ii), en tussen „uitsluitend het overkoepelende orgaan” en „de btw-groep” als één belastingplichtige (iii).

61. Uit de drie voorgaande punten van vergelijking tussen de Duitse bepalingen en de bewoordingen van de Zesde richtlijn blijkt dat het UStG verder gaat dan hetgeen in de Zesde richtlijn is bepaald.

62. In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de lidstaten, wanneer zij het hun in artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn geboden keuzerecht uitoefenen en bepaalde voorwaarden en regels vaststellen voor btw-groepen, de aard van het begrip „btw-groep”(18) en het doel van deze bepaling niet wezenlijk mogen wijzigen.(19) Er is een analogie met de rechtspraak van het Hof(20) in die zin dat de wetgeving van de lidstaten bij de omzetting van de Zesde richtlijn en bij de vaststelling van de regelingen voor de tenuitvoerlegging van de rechten die btw-groepen en personen aan artikel 4, lid 4, ervan kunnen ontleen, niet tot gevolg mag hebben dat bepaalde btw-groepen en personen die voor het overige aan de voorwaarden van die richtlijn voldoen, die rechten worden ontnomen (hetgeen in feite het geval is voor de personen in deze zaak en in zaak C-269/20). Zoals in de rechtsleer is opgemerkt, moeten de lidstaten de wetgevingsruimte die de Zesde richtlijn hun bij de toepassing van de btw-groepoptie laat, zodanig gebruiken dat zij de grenzen van die vrijheid niet overschrijden.(21)

63. Het feit dat het UStG en de nationale rechtspraak te restrictief zijn, is al gebleken in een andere situatie in verband met btw-groepen: na de aanhangigmaking van de onderhavige zaak heeft het Hof geoordeeld dat het UStG ten onrechte eraan in de weg staat dat personenvennootschappen die niet enkel bestaan uit personen die financieel met het overkoepelende orgaan zijn verbonden, deel kunnen uitmaken van een btw-groep. Dat was aan de orde in het arrest M-GmbH.

c) *Stap 2: regels betreffende de status van de btw-groep en de leden ervan nadat de groep opgericht en operationeel is, met inbegrip van de betrekkingen van de groep met de belastingautoriteiten*

64. Uit de regels van de Zesde richtlijn betreffende de status van de btw-groep en de leden ervan volgt dat belastingplichtigen die tot een btw-groep behoren, ook individueel belastingplichtigen blijven. Op elke persoon apart (dat wil zeggen buiten het kader van de btw-groep) rusten btw-verplichtingen. De bij artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn ingestelde btw-groep beoogt enkel de btw-behandeling te vereenvoudigen. In de praktijk moet de belastingdienst één enkele btw-aangifte ontvangen die neerkomt op een cumulatie van de individuele aangiften van alle tot de groep behorende belastingplichtigen.

1) *Ontstaansgeschiedenis*

65. In punt 2 (onder verwijzing naar artikel 2, in de versie van het Commissievoorstel), van bijlage A bij dat voorstel(22), dat heeft geleid tot de vaststelling van de Tweede richtlijn(23), heeft de Uniewetgever vastgesteld dat regelingen inzake fiscale eenheden op grond van deze richtlijn niet mogen worden gelijkgesteld met een gebrek aan zelfstandigheid.

66. Volgens dit punt beoogt „de term ‚zelfstandig‘ [...] in de eerste plaats die personen van de belastingheffing uit te sluiten, die bij een werkgever in loondienst zijn, daaronder begrepen de zogenaamde thuiswerkers. Voorts biedt deze term elke lidstaat de mogelijkheid personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch die onderling door financiële, economische en organisatorische betrekkingen verbonden zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De lidstaat, die voornemens is een dergelijke regeling in te voeren, dient echter tot de in artikel 13 voorgeschreven raadplegingen over te gaan.”

67. Het is juist dat het destijds bij de vaststelling van de Tweede richtlijn de bedoeling was regels van de lidstaten, zoals de Duitse regeling inzake fiscale eenheden voor belastingdoeleinden, krachtens het Unierecht te legitimeren, teneinde te vermijden dat het begrip „btw-groep” uitdrukkelijk in het Duitse recht moest worden overgenomen.

68. In vornoemd Commissievoorstel voor de Tweede richtlijn wordt in „Ad artikel 2” het volgende uiteengezet:

„Volgens de thans in bepaalde lidstaten van kracht zijnde wetgevingen worden personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch die onderling door economische, financiële en organisatorische betrekkingen verbonden zijn, als één belastingplichtige aangemerkt, zodat de onderling verrichte handelingen in het algemeen geen belastbare feiten vormen. In deze opzet bevinden de ondernemingen, die tot een ‚Organschaft’ behoren, zich derhalve in dezelfde fiscale positie als een geïntegreerde onderneming, die één rechtspersoon vormt.

Er dient op te worden gewezen dat, indien het systeem van de belasting over de toegevoegde waarde op een zuivere wijze wordt toegepast, het voormelde fiscale regime op het gebied van de mededinging geen voordelen biedt ten opzichte van een belastingregime, dat de leden van een ‚Organschaft’ als afzonderlijke belastingplichtigen behandelt.

Onder deze omstandigheden schijnen er geen ernstige bezwaren tegen te bestaan, indien bepaalde lidstaten de ‚Organschaft’ als één belastingplichtige blijven beschouwen, terwijl andere zulks niet doen. In het eerste geval dient de betrokken lidstaat echter tot voorafgaande raadpleging over te gaan, teneinde te doen onderzoeken of het voorgenomen stelsel geen concurrentievervalsingen tussen de lidstaten veroorzaakt [COM(65) 114 def., blz. 7 en 8].”

69. De Tweede richtlijn is vervangen door de Zesde richtlijn en deze argumenten zijn geldig gebleven (zoals overigens nog steeds bij richtlijn 2006/112, die op haar beurt in de plaats is gekomen van de Zesde richtlijn).

70. Uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 4 van de Zesde richtlijn volgt duidelijk dat fiscale eenheden niet tot gevolg hebben dat de leden ervan geen zelfstandige economische activiteiten meer verrichten, en dat artikel 4, lid 1, van deze richtlijn er niet aan in de weg staat dat een onderneming een btw-plichtige blijft, zelfs indien zij onder zeggenschap staat of eigendom is van een andere onderneming.

2) *Praktisch voorbeeld van een btw-groep*

71. De Commissie heeft een eenvoudig voorbeeld gegeven van een btw-groep met slechts twee leden, dat in deze context leerrijk is. Onderneming A heeft zeggenschap over onderneming B. B koopt goederen van belastingplichtige derden voor een bedrag van 100 EUR, waarbij 20 EUR btw (tegen een btw-tarief van 20 %) in aftrek mag worden gebracht. B verkoopt de goederen door aan A tegen kostprijs. Vervolgens verkoopt A de goederen voor 200 EUR aan niet-belastingplichtige natuurlijke personen en factureert zij 40 EUR btw. De btw die door de verschillende ondernemingen van de btw-groep verschuldigd is, wordt als volgt vastgesteld indien één enkele betaling voor de groep wordt verricht.

72. i) B heeft 20 EUR in aftrek gebracht voor goederen die hij van derden heeft betrokken (minus 20 EUR); ii) B verkoopt de goederen tegen kostprijs aan A en ontvangt 20 EUR (plus 20 EUR); iii) A neemt de aankoop van de van B gekochte goederen in haar boekhouding op en brengt 20 EUR in aftrek (minus 20 EUR); A neemt de bij de doorverkoop aan derden aangerekende btw op in haar boekhouding ($200 \times 20 \% = 40$, vandaar plus 40 EUR). Bijgevolg bedraagt de totale door de btw-groep verschuldigde btw 20 EUR.

73. A komt de fiscale verplichtingen van de leden van de btw-groep na en betaalt de door de groep verschuldigde btw. De onder ii) en iii) genoemde handelingen tussen belastingplichtigen worden volledig geneutraliseerd. Wanneer B haar goederen aan A verkoopt, is de door B aangerekende btw gelijk aan de btw die A in aftrek mag brengen. Met deze handelingen wordt dus geen rekening gehouden bij de bepaling van het door de btw-groep verschuldigde btw-bedrag. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn verricht A zelfstandig economische activiteiten. Als belastingplichtige heeft A 40 EUR aan btw ontvangen. Zij heeft de goederen aan eindverbruikers verkocht en A heeft de voorbelasting van 20 EUR over deze aankoop kunnen aftrekken. Over deze handeling moet A 20 EUR btw betalen. B hoeft geen btw te betalen voor de doorverkoop, aangezien die handeling tegen kostprijs is verricht.

74. Alle leden van een btw-groep zijn hoofdelijk verplicht de btw-schulden van de groep te voldoen, ook al betaalt in de praktijk slechts het ene lid dat de betrekkingen met de belastingautoriteiten onderhoudt, het (gezamenlijke) bedrag aan verschuldigde btw. In de Zesde richtlijn worden voor btw-groepen de verdeling van de aansprakelijkheid – voor het door de groep verschuldigde btw-bedrag – onder de leden ervan en de modaliteiten van die aansprakelijkheid niet geregeld.

75. Overeenkomstig het in de Zesde richtlijn omschreven btw-stelsel is elke belastingplichtige aansprakelijk voor zijn eigen btw-verplichtingen. Aangezien de leden van een btw-groep hun status van individuele belastingplichtige volgens de regels van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn niet verliezen, valt de verdeling van de btw-verplichtingen over de leden van de btw-groep onder het nationale overeenkomsten- en aansprakelijkheidsrecht.

76. Anders dan de regeling inzake btw-groepen waarin de Zesde richtlijn voorziet, bepaalt de bij § 2, lid 2, punt 2, UStG ingevoerde regeling dat de leden van de btw-groep niet langer als belastingplichtigen worden beschouwd, ook al blijven zij tegen betaling goederen leveren en diensten verrichten, en wel zelfstandig, en ook al is elk van hen een belastingplichtige die als zodanig optreedt in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.

77. In dat opzicht deel ik de mening van de Commissie dat B in het voorbeeld hierboven op grond van deze nationale regeling (helemaal) niet als btw-plichtige in aanmerking zou worden genomen. Zij zou eenvoudigweg als een dochteronderneming van A worden beschouwd. Niettemin koopt B goederen als een belastingplichtige die als zodanig optreedt overeenkomstig artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn. A zou de enige belastingplichtige van de btw-groep zijn. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn staat echter niet toe dat B, als lid van een btw-

groep, niet langer als belastingplichtige wordt aangemerkt, voor zover zij zelfstandig economische activiteiten blijft verrichten in de zin van artikel 4, lid 1, van die richtlijn.

78. Bijgevolg is het van belang in gedachten te houden dat de leden van een btw-groep hun status van „belastingplichtige” niet verliezen zolang zij zelfstandig economische activiteiten blijven verrichten. Zoals ik hierboven heb aangegeven, sluit artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn niet uit dat een onderneming belastingplichtige blijft wanneer zij onder zeggenschap van een andere onderneming staat of wanneer zij geheel of gedeeltelijk in handen is van een andere onderneming.

79. Wanneer meerdere juridisch gezien zelfstandige leden van een btw-groep samen één belastingplichtige vormen, moet er één lid zijn dat als aanspreekpunt fungeert en de btw-verplichtingen van de groep jegens de belastingautoriteiten op zich neemt. Deze taak kan worden uitgeoefend door het overkoepelende orgaan (zoals bepaald in het Duitse recht). Niettemin ben ik (net als de Commissie) van mening dat het vereiste dat het overkoepelende orgaan, voor de btw-groep, de meerderheid van de stemrechten bezit en een meerderheidsbelang in de ondergeschikte entiteit van de btw-groep heeft, in strijd is met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

80. Zoals reeds gezegd kan het overkoepelende orgaan de fiscale verplichtingen van de verschillende belastingplichtigen van de btw-groep vervullen. Maar de Zesde richtlijn bepaalt geenszins dat geen ander lid van de btw-groep dan het overkoepelende orgaan het aanspreekpunt kan zijn dat de groep tegenover de belastingautoriteiten vertegenwoordigt. In het vereenvoudigde voorbeeld in de punten 71 tot en met 73 hierboven is het bijvoorbeeld mogelijk dat B over meer liquide middelen beschikt. De andere leden van de groep, die wellicht over minder liquide middelen beschikken, kunnen er dus belang bij hebben dat B de verschuldigde btw voor de groep betaalt. De leden kunnen ook onderling een overeenkomst sluiten om het aanspreekpunt te vergoeden voor de taken die hij tegenover de belastingautoriteiten vervult.

3) *Unierechtelijke vereisten met betrekking tot wie de belastingplichtige van de btw-groep is*

81. In haar mededeling(24) stelt de Commissie dat een btw-groep kan worden omschreven als een „fictie”.

82. Zoals wij zullen zien, acht de verwijzende rechter het dus terecht irrelevant dat de Duitse wetgever de btw-groep nog niet als vennootschapsvorm in het nationale recht heeft opgenomen.

83. Uit de overweging waarop de Commissie in de bovengenoemde mededeling heeft gewezen – dat „een btw-groep zou kunnen worden omschreven als een ‚fictie’ die wordt gecreëerd voor btw-doeleinden, waarbij de economische realiteit voorrang krijgt op de rechtsvorm. Een btw-groep is een bijzonder soort belastingplichtige, die uitsluitend voor btw-doeleinden bestaat. Hij is gebaseerd op de werkelijke financiële, economische en organisatorische verwevenheid van bedrijven. Terwijl ieder groepslid zijn eigen rechtsvorm behoudt, krijgt de figuur van de btw-groep, uitsluitend voor btw-doeleinden, voorrang boven rechtsvormen naar bijvoorbeeld het civiele of het vennootschapsrecht” –, blijkt terecht dat het btw-recht van de Unie voorrang heeft op enig nationaal civiel of vennootschapsrecht (ook de verwijzende rechter is die mening toegedaan; zie punt 58 van de verwijzingsbeslissing).

84. Zoals de verwijzende rechter zelf heeft opgemerkt, volgt in de eerste plaats uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer een lidstaat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toepast, onder de nationale uitvoeringsregeling de belastingplichtige één enkele persoon moet zijn en er aan de groep één enkel btw-nummer moet worden toegekend.(25) Hoewel uit deze rechtspraak niet volgt dat zij een specifieke persoon moet zijn, heeft het Hof later niettemin gepreciseerd dat een dergelijke groep, wanneer hij bestaat, zelf tot voldoening van de btw is

gehouden.(26)

85. Krachtens het Unierecht is de belastingplichtige die tot voldoening van deze belasting is gehouden, dus de btw-groep zelf en niet alleen het overkoepelende orgaan van de groep (een bepaald lid van de groep), zoals naar Duits recht het geval is. In een aanzienlijk deel van de Duitse rechtsleer is erop gewezen dat § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG om die reden in strijd is met de Zesde richtlijn.(27)

86. Bovendien gaat deze bepaling van het UStG, door het overkoepelende orgaan als belastingplichtige aan te wijzen, volgens mij duidelijk verder dan een vereenvoudiging van de belastingheffing van onderling verbonden ondernemingen. Daarmee gaat het UStG voorbij aan, ten eerste, de autonome rechtspersoonlijkheid van de verbonden ondernemingen en, ten tweede, hun mogelijke specifieke kenmerken als openbare lichamen (dit is met name aan de orde in mijn parallelle conclusie in de zaak C-269/20). Bovendien beperkt deze bepaling van het UStG de vrijheid van de fiscale eenheid (btw-groep) om haar vertegenwoordiger aan te wijzen.

4) *Mogelijke schending van het beginsel van fiscale neutraliteit*

87. § 2, lid 2, punt 2, UStG is schijnbaar eveneens in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit, waaruit volgt dat „de marktdeelnemers het organisatiemodel moeten kunnen kiezen dat hun uit strikt economisch oogpunt het beste uitkomt, zonder het risico te lopen dat hun activiteiten worden uitgesloten van de [vrijstellingen] van [...] de Zesde richtlijn”.(28)

88. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat voor de toepassing van de btw „de identiteit van de exploitanten [...] en de rechtsvorm [...] in beginsel irrelevant zijn”(29), behoudens andersluidende bepaling in de Zesde richtlijn of de rechtspraak.

89. In deze context deel ik de mening van advocaat-generaal Mengozzi: „Ik heb [...] moeite in te zien op welke wijze een onderscheid naar de rechtsvorm of naargelang ondernemingen al of niet rechtspersoonlijkheid bezitten noodzakelijk en passend is voor de bestrijding van belastingfraude en ?ontwijking. [...] [E]en dergelijk onderscheid [stuit] volgens mij eveneens op het neutraliteitsbeginsel [...]. Wanneer ondernemingen deze voordelen worden ontzegd wegens de rechtsvorm waarin een van deze ondernemingen haar activiteit verricht, komt dit neer op een verschil in behandeling van vergelijkbare handelingen, die derhalve met elkaar concurreren, doordat wordt voorbijgegaan aan het feit dat het kenmerk van de belastingplichtige juist de economische activiteit is en niet de rechtsvorm. De regeling inzake de btw-groep moet de fiscale neutraliteit bevorderen door de economische werkelijkheid te weerspiegelen. [...] [D]eze regeling [mag] niet leiden tot een kunstmatig onderscheid naar de rechtsvorm waarin ondernemingen hun activiteiten uitoefenen.”(30) Derhalve ben ik van mening dat voorwaarden als in casu door het UStG worden opgelegd (waarbij enkel het lid van een btw-groep dat de meerderheid van de stemrechten bezit en een meerderheidsbelang in de ondergeschikte entiteit in die groep heeft, als vertegenwoordiger van de btw-groep en als belastingplichtige van die groep wordt aangewezen, met uitsluiting van de andere leden van die groep), net als bij de hierboven genoemde voorwaarden inzake de rechtsvorm en rechtspersoonlijkheid, verder lijken te gaan dan nodig en geschikt is ter verwezenlijking van de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

d) ***Stap 3: kan de Duitse regering zich ter rechtvaardiging van haar regeling beroepen op een uitzondering op grond van de Unieregeling inzake btw-groepen?***

90. Als algemene regel van Unierecht geldt dat de belastingplichtige een in de Zesde richtlijn omschreven persoon moet zijn. Derhalve zal ik onderzoeken of de Duitse regeling waarbij is bepaald dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon enkel het overkoepelende orgaan mag zijn, dienen om fiscaal misbruik te voorkomen.

91. Zoals het Hof in het arrest Larentia + Minerva (punt 40) in herinnering heeft gebracht, blijkt „[u]it de motivering van voorstel COM(73) 950 def.[(31)] van de Commissie, dat tot de vaststelling van de Zesde richtlijn heeft geleid, [...] dat de wetgever van de Unie er met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn voor heeft willen zorgen dat de lidstaten de hoedanigheid van belastingplichtige niet stelselmatig hoefden te verbinden aan het begrip strikt juridische ‚onafhankelijkheid‘, zulks met het oog op administratieve vereenvoudiging of ter vermijding van misbruiken, zoals constructies waarbij een onderneming in verscheidene belastingplichtigen wordt opgesplitst om gebruik te kunnen maken van een bijzondere regeling”.

92. Daarnaast heeft het Hof geoordeeld dat „artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die de in de voornoemde bepaling bedoelde mogelijkheid om een btw-groep te vormen voorbehoudt aan entiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten en die middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelende orgaan van deze groep, behalve indien deze twee vereisten nodig en geschikt zijn ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of de doelstelling belastingfraude of ?ontwijking te bestrijden” (punt 46 van het arrest Larentia + Minerva).(32)

93. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn heeft tot doel misbruik te voorkomen en belastingfraude en -ontwijking te bestrijden en administratieve vereenvoudiging te bewerkstelligen door handelingen binnen de groep vrij te stellen van btw.

94. Die bepaling heeft dus tot doel de enige belastingplichtige van de btw-groep te definiëren, die de belastingaangifte moet invullen en de btw voor rekening van de groep moet betalen, zonder evenwel de fiscale aansprakelijkheid van de andere leden van de groep op te heffen. In die bepaling wordt echter niets gezegd over de hoofdelijke aansprakelijkheid van de verschillende leden van de groep. In dat verband blijkt evenwel uit artikel 21, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn dat de lidstaten kunnen bepalen dat een andere entiteit dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen. Hieruit volgt dat het lid van de btw-groep dat voor rekening van de groep handelt, ook hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de btw.

95. Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, staat artikel 21, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn de lidstaten alleen toe bijkomende personen aan te wijzen die hoofdelijk verplicht zijn de btw te voldoen. Het staat hen niet toe een andere persoon aan te wijzen als tot voldoening van de btw gehouden persoon dan de btw-groep zelf. Uit de rechtspraak blijkt namelijk dat de lidstaten niet het recht hebben om aanvullende voorwaarden toe te voegen aan artikel 11 van richtlijn 2006/112 (en dus ook niet aan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn).(33)

96. Vervolgens wenst de verwijzende rechter te vernemen of de benadering van het Hof in het arrest Larentia + Minerva aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten ter voorkoming van misbruik of ter bestrijding van belastingfraude en ?ontwijking alleen het overkoepelende orgaan van een btw-groep mogen aanwijzen als het lid van de groep dat namens de groep handelt. De verwijzende rechter zet uiteen dat de voorwaarde inzake de meerderheid van de stemrechten tot doel had de samenwerking tussen de leden van de btw-groep te vergemakkelijken teneinde de naleving van hun fiscale verplichtingen te waarborgen.

97. Ik ben (net als de Commissie) van mening dat de voorwaarde dat het overkoepelende orgaan de meerderheid van de stemrechten bezit, niet tot doel heeft misbruik te voorkomen of belastingfraude en ?ontwijking te bestrijden.

98. Zoals het Finanzgericht in de onderhavige zaak heeft geoordeeld, is in het hoofdgeding ten eerste namelijk geen enkel argument aangevoerd met betrekking tot de aan het Unierecht ontleende rechtvaardiging, te weten het voorkomen van misbruik en het bestrijden van belastingfraude en -ontwijking, en bevatte het dossier geen gegevens waaruit dergelijk gedrag bij de ondernemingen van de betrokken btw-groep kon worden afgeleid.

99. Ten tweede ben ik het eens met de verwijzende rechter wanneer hij stelt dat „niet valt in te zien in hoeverre misbruik en belastingfraude of -ontwijking kunnen worden voorkomen door een [specifiek] lid van de btw-groep in plaats van de btw-groep [zelf] als belastingplichtige aan te merken, aangezien [...] alle leden van deze groep deze belasting [hoe dan ook] als hoofdelijke medeschuldenaars verschuldigd zijn. Het valt dus te betwijfelen of deze rechtvaardigingsgrond wel een afwijking toestaat” (punt 56 van de verwijzingsbeslissing). De verwijzende rechter merkt in de verwijzingsbeslissing tevens op dat „de fiscale eenheid naar nationaal recht niet strekt tot administratieve vereenvoudiging, maar onnodige bestuurlijke taken in het bedrijfsleven moet voorkomen”.

100. Tot slot herinner ik eraan dat het Hof soortgelijke algemene argumenten als de Duitse regering heeft aangevoerd, reeds heeft afgewezen in zijn arrest M-GmbH door te oordelen dat de doelstelling van voorkoming van belastingontwijking geen rechtvaardiging vormt voor de te restrictieve Duitse regeling inzake btw-groepen.

101. Het Hof heeft in dat arrest namelijk geoordeeld dat „om te concluderen dat er sprake is van een onrechtmatige praktijk, uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen [...] zodat het gevaar voor belastingfraude of ?ontwijking, in de zin van artikel 11, tweede alinea, van [richtlijn 2006/112 (dat overeenkomt met artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn)] niet louter theoretisch kan zijn”.(34)

102. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat specifieke rechtvaardigingsgronden noodzakelijk zijn om aan te tonen dat de beperkende voorwaarden die door de Duitse regeling van het UStG aan btw-groepen worden opgelegd, daadwerkelijk dienen ter bestrijding van belastingfraude of -ontwijking. Volgens mij zijn de argumenten die de Duitse regering in casu in dit verband heeft aangevoerd, niet overtuigend, evenmin als in de zaak M-GmbH.

IV. Conclusie

103. Ik geef het Hof in overweging de eerste en de vierde prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„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 personen die nauw verbonden zijn en lid zijn van een btw-groep, als één belastingplichtige voor btw-doeleinden mogen worden aangemerkt.

Deze bepaling moet evenwel aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een regeling van een lidstaat waarbij alleen het overkoepelende orgaan – dat de meerderheid van de stemrechten bezit en een meerderheidsbelang heeft in de ondergeschikte entiteit in de groep van belastingplichtigen – als vertegenwoordiger van de btw-groep en als belastingplichtige van die groep wordt aangewezen, met uitsluiting van de overige leden van die groep.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Zesde richtlijn 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 (PB 2000, L 269, blz. 44) (hierna: „Zesde richtlijn”).

3 Müller-Lee, J., en Imhof, P., „VAT group requirements: a German fairy tale”, *International Tax Review* 2014, blz. 48. Zie over btw-groepen in het algemeen Pfeiffer, S., „VAT Grouping from a European Perspective”, *IBFD Doctoral Series*, deel 34, 2015.

4 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

5 Die kwesties zijn het voorwerp van de eerste drie prejudiciële vragen.

6 Die kwestie is voorgelegd in het kader van de vierde prejudiciële vraag.

7 Zie ex multis Geraats, M., „Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19”, *Steueranwaltsmagazin*, nr. 3, 2021, blz. 87.

8 Zie Geraats, M., op. cit., blz. 87. Dat komt tot op zekere hoogte ook tot uiting in de prejudiciële verwijzingen die ten grondslag liggen aan het arrest Larentia + Minerva en het arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285; hierna: „arrest M-GmbH”).

9 De verwijzende rechter haalt Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, blz. 120 en 126, aan. Tevens kan ik verwijzen naar Stadie in Rau/Dürrewächter (red.), *Umsatzsteuergesetz*, „§ 2”, juli 2011, paragrafen 915 en 993; Reiss in Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG*, „§ 2 UStG”, paragrafen 98.6 en 98.17; Klenk in Sölch/Ringleb, *UStG*, „§ 2 UStG”, paragraaf 89; Korn in Bunjes, *UStG*, „§ 2 UStG”, 2013, paragraaf 110; Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, „§ 2 UStG”, paragraaf 325; Radeisen in Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG*, „§ 2 UStG”, 2011, paragraaf 179; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG*, „§ 2 UStG”, 2011, paragraaf 64; Korf, *MwStR*, 2016, blz. 257, en Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, blz. 297, 299 en 302. Zie ook Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

10 Arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 Zie Gryziak, B., „VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis”, *International VAT Monitor*, juli/augustus 2021, blz. 205. Zie mededeling van

- de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112 (voorheen artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn) betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel voorziet [COM(2009) 325 definitief].
- 12 Arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a. (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak) (cursivering van mij).
- 13 Zie in dat verband arresten van 27 januari 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punt 18), en 18 oktober 2007, Van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punt 23).
- 14 Cursivering van mij.
- 15 Cursivering van mij.
- 16 Cursivering van mij.
- 17 Zie arrest Larentia + Minerva, punten 45 en 46.
- 18 Zie in dit verband arresten van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:506, punt 34), en 5 juli 2012, DTZ Zadelhoff (C?259/11, EU:C:2012:423, punt 34).
- 19 Sterzinger, C., „Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis”, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, blz. 139.
- 20 Zie naar analogie arrest van 26 juni 2001, BECTU (C?173/99, EU:C:2001:356, punt 52 e.v.).
- 21 Korf, R., „Organschaft – quo vadis?”, *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008, blz. 179.
- 22 Voorstel voor een tweede richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelastingen, inhoudende de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijk systeem van de belasting over de toegevoegde waarde (door de Commissie bij de Raad ingediend) [COM(65) 144 def.].
- 23 Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1301).
- 24 Zie punt 3.2, tweede alinea, van de mededeling van de Commissie [COM(2009) 325 definitief].
- 25 Arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin (C?162/07 EU:C:2008:301, punt 20).
- 26 Arrest van 17 september 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punten 29, 35 en 37 en dictum).
- 27 Zie voetnoten 8 en 9 supra.
- 28 Arrest van 3 april 2008, J.C.M. Beheer (C?124/07, EU:C:2008:196, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie bijvoorbeeld ook arresten van 7 september 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punt 20), en 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland (C?109/02, EU:C:2003:586, punt 23).
- 29 Zie in dit verband arrest van 10 november 2011, The Rank Group (C?259/10 en C?260/10,

EU:C:2011:719, punt 46). Zie ook arrest van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 25).

30 Zie de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi van 26 maart 2015 in de zaak Larentia + Minerva (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:212, punten 80-83).

31 Voorstel van de Commissie voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag (PB 1973, C 80, blz. 1).

32 Zie ook arrest M-GmbH, punt 47.

33 Zie in dit verband arrest M-GmbH, punt 53.

34 Zie arrest M-GmbH, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak.