

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

L. MEDINA

van 27 januari 2022 (1)

Zaak C-269/20

Finanzamt T

tegen

S

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

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Btw-groep – Aanwijzing van een lid van een btw-groep als de belastingplichtige – Interne dienstverrichtingen binnen een btw-groep – Dienstverrichtingen door een publiekrechtelijke stichting die deel uitmaakt van een btw-groep – Om niet verrichten van diensten – Uitoefening van een overheidstaak naast een economische activiteit”

1. De onderhavige prejudiciële verwijzing van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) betreft de uitlegging van artikel 4, lid 4, en artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad(2) en komt voort uit een geding tussen S, een publiekrechtelijke stichting, en het Finanzamt T (belastingdienst T, Duitsland). Het geschil heeft ten eerste betrekking op de aanwijzing van S (in haar rol als controlerende vennootschap), samen met de onderneming die schoonmaakdiensten verricht, als één tot voldoening van belasting over de toegevoegde waarde (btw) gehouden persoon, en ten tweede op de vraag of het om niet verrichten van diensten ten behoeve van de werkzaamheden die S binnen het kader van haar publieke taak uitvoert (en die zij verricht als overheid) onderworpen kan zijn aan btw op grond van artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van die richtlijn.

2. Deze conclusie dient te worden gelezen in samenhang met mijn parallelle conclusie in zaak C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, die ik heb genomen op 13 januari 2022, met name omdat de strekking van de eerste prejudiciële vraag van de vijfde kamer van het Bundesfinanzhof in de onderhavige zaak overeenkomt met de eerste prejudiciële vraag van de elfde kamer van die rechter in zaak C-141/20.

I. Toepasselijke bepalingen

3. De Zesde richtlijn is per 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG(3). De Zesde richtlijn blijft *ratione temporis* echter van toepassing op het hoofdgeding.

4. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalde dat „aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn 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 die 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 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.

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, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn bepaalde dat met een dienst verricht onder bezwarende titel het volgende wordt gelijkgesteld:

„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”.

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

7. Verzoekster in het hoofdgeding, S, is een publiekrechtelijke stichting en financier van een universiteit (met onder meer een faculteit geneeskunde). Zij is een belastingplichtige en verricht diensten onder bezwarende titel (patiëntenzorg). Daarnaast voert zij als publiekrechtelijke

rechtspersoon overheidstaken uit (opleiding van studenten), waarvoor zij niet als belastingplichtig wordt aangemerkt.

8. S is de moedermaatschappij (*Organträgerin*) zowel van een faculteit geneeskunde als van U-GmbH. S is btw-plichtig voor de economische activiteiten die zij onder bezwarende titel verricht en is vrijgesteld van btw voor de werkzaamheden die zij verricht in het kader van de uitoefening van haar overheidstaak.

9. Volgens onbetwist bewijs, aangedragen door het Finanzamt T, is S de controlerende vennootschap (moedermaatschappij) van U-GmbH. U-GmbH verrichtte voor S schoonmaak- en hygiënische reinigingswerkzaamheden alsmede wasserijdiensten en verzorgde het patiëntenvervoer. De schoonmaakwerkzaamheden werden door U-GmbH uitgevoerd op het terrein van S, dat wil zeggen in het gehele gebouwencomplex dat gebruikt werd door de faculteit geneeskunde, waaronder – naast patiëntenkamers, gangen en operatiekamers – ook collegezalen en laboratoria. Terwijl de ruimten van het ziekenhuis gewijd zijn aan patiëntenzorg en binnen het kader van de economische activiteiten van S vallen, worden de collegezalen, laboratoria enzovoort gebruikt voor de opleiding van studenten en behoren deze bijgevolg tot de activiteiten die S als overheid verricht.

10. Het aandeel van de schoon te maken totale oppervlakte die gewijd was aan de overheidstaak bedroeg 7,6 %. U-GmbH ontving voor het betrokken jaar (2005) in totaal EUR 76 085,48 voor alle schoonmaakwerkzaamheden die zij voor S verrichtte. In de btw-aangiften die betrekking hadden op de medische activiteiten van de universiteit, beschouwde S alle werkzaamheden die U-GmbH voor haar verrichtte als niet-belastbare leveringen die werden verricht binnen het kader van een fiscale eenheid (btw-groep).

11. In een gecorrigeerde aanslag voor 2005 (na een externe audit) stelde het Finanzamt T zich op het standpunt dat de activiteiten van S één enkele onderneming vormden waarvoor een gemeenschappelijke btw-aangifte diende te worden ingediend en waarvoor derhalve één enkele belastingaanslag diende te worden vastgesteld. Het Finanzamt T was in dit verband van mening dat de door U-GmbH voor S, in het kader van haar overheidstaak, verstrekte schoonmaakwerkzaamheden binnen een fiscale eenheid (btw-groep) werden verricht. De verrichte schoonmaakwerkzaamheden waren „voor andere dan bedrijfsdoeleinden” bestemd en dit leidde in het geval van S derhalve tot een voordeel in natura als bedoeld in § 3, lid 9a, punt 2, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de btw; hierna: „UStG”) [waarbij artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn is omgezet]. Aangezien de totale vergoeding voor de door U-GmbH voor S verrichte schoonwerkzaamheden 76 065,48 EUR bedroeg voor het betrokken jaar, was het Finanzamt T van mening dat, rekening gehouden met het feit dat het aandeel van de voor de uitoefening van de overheidstaak van S toegewezen oppervlakte 7,6 % van de totale schoongemaakte oppervlakte bedroeg, een bedrag van 5 782,50 EUR overeenkwam voor de schoonmaak van de ruimten die gebruikt werden voor overheidstaken. Na inhouding van een winstopslag geraamd op 525,66 EUR, stelde het Finanzamt T de maatstaf van heffing voor het voordeel in natura vast op 5 257 EUR en verhoogde het daarmee de omzetbelasting met 841,12 EUR.

12. Het bezwaar van S daartegen werd door dat Finanzamt afgewezen. Het Niedersächsisches Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Nedersaksen, Duitsland) wees in eerste aanleg het beroep van S tegen die afwijzing echter toe. Naar het oordeel van die rechter stond buiten kijf dat S als controlerende vennootschap en U-GmbH als gecontroleerde vennootschap een fiscale eenheid vormden (btw-groep). Deze btw-groep omvatte ook de werkzaamheden van S in de uitoefening van haar overheidstaak. Aan de voorwaarden voor een voordeel in natura zoals bedoeld in § 3, lid 9a, punt 2, UStG was niet voldaan.

13. De verwijzingsbeslissing is voortgekomen uit een procedure in *Revision* die in het hoofdgeding door het Finanzamt T is ingeleid bij het Bundesfinanzhof.

14. In het kader van die *Revision* heeft de vijfde kamer van 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 het onder a) geformuleerde 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, VNLTO, 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?”

III. Analyse

A. Beknopte samenvatting van de argumenten van de partijen

1. *Eerste prejudiciële vraag*

15. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 2, 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 de controlerende vennootschap (*Organträger*), en niet de btw-groep zelf (*Organkreis*) aanmerkt als btw-plichtige.

16. De Duitse regering voert met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag soortgelijke argumenten aan als die welke zij ook heeft aangevoerd in de parallelle zaak C-141/20.⁽⁴⁾ Zij stelt in wezen dat de door artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn geboden keuze 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, tezamen als één belastingplichtige aan te merken, zodanig mag worden uitgeoefend dat het aanmerken als één belastingplichtige (slechts) betrekking heeft op één van die personen (namelijk de controlerende vennootschap), die de belastingplichtige is voor alle handelingen van die personen.

17. In haar analyse van de eerste prejudiciële vraag voert de Commissie dezelfde argumenten aan als die welke zij heeft ingediend in de parallelle zaak C-141/20. Zij stelt in wezen dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen nationale bepalingen die voorschrijven dat slechts de controlerende vennootschap in een btw-groep de belastingplichtige wordt en de overige leden niet.

2. Tweede prejudiciële vraag

18. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in het geval dat een entiteit die enerzijds economische activiteiten verricht waarvoor zij belastingplichtig is, en anderzijds werkzaamheden verricht als overheid, waarvoor zij is vrijgesteld van btw krachtens artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, de verrichting om niet van diensten die binnen de economische activiteiten vallen, maar bestemd zijn voor de werkzaamheden binnen het kader van de overheidstaak, belast mogen worden krachtens artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

19. De Duitse regering is van mening dat die vraag bevestigend beantwoord dient te worden. Die regering betoogt in feite dat in het geval van een belastingplichtige die enerzijds economische activiteiten verricht en derhalve diensten onder bezwarende titel levert in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, en anderzijds overheidstaken verricht waarvoor hij niet wordt aangemerkt als belastingplichtige krachtens artikel 4, lid 5, van die richtlijn, de levering om niet van een dienst, op het gebied van de economische activiteiten van die belastingplichtige, onderworpen kan worden aan belasting krachtens artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn.

20. De Duitse regering betoogt in het bijzonder dat, in tegenstelling tot de in artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder a) van de Zesde richtlijn gevolgde methode, „niet-economische” behoeften moeten worden geacht te vallen onder de uitdrukking „voor andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn en bijgevolg binnen de werkingssfeer van die bepaling dienen te vallen.

21. In dit verband stelt die regering dat haar methode niet in tegenspraak is met de rechtspraak van het Hof inzake het begrip „voor andere dan bedrijfsdoeleinden” in arresten betreffende artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder a), van de Zesde richtlijn juncto artikel 17, lid 2, ervan.⁽⁵⁾

22. Voor het geval belastingheffing over een voordeel in natura niet is toegestaan krachtens artikel 6, lid 2, eerste zin, onder b), van de Zesde richtlijn, betoogt de Duitse regering subsidiair dat die belastingheffing in ieder geval gerechtvaardigd is met betrekking tot diensten die worden verricht in het kader van werkzaamheden die niet onder de economische activiteiten van een entiteit, zoals S, vallen krachtens artikel 6, lid 2, tweede volzin, van die richtlijn, uit hoofde waarvan lidstaten mogen afwijken van het aldaar bepaalde.

23. Volgens de Commissie hoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord om

een antwoord te geven dat voor de verwijzende rechter nuttig is om het hoofdgeding te beslechten.

B. Beoordeling

24. In de onderhavige zaak zijn voor het Hof in wezen twee kwesties aan de orde: (i) de vraag wie moet worden aangemerkt als de belastingplichtige van een btw-groep krachtens artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (eerste prejudiciële vraag), en (ii) de vraag hoe dienstverrichtingen van een rechtspersoon, die zowel in de publieke als in de private sector actief is, voor btw-doeleinden aangemerkt dienen te worden wanneer die persoon een fiscale eenheid (btw-groep) vormt met een andere persoon. Meer in het bijzonder is de vraag of bij schoonmaakwerkzaamheden die door een lid van een btw-groep worden verricht voor een publiekrechtelijke instelling waarvan de werkzaamheden niet belastbaar zijn – een instelling die op haar beurt lid van alsmede de controlerende vennootschap in die btw-groep is – sprake is van (a) niet-belastbare interne dienstverrichtingen in het kader van die btw-groep dan wel van (b) een dienstverrichting „om niet” (een voordeel in natura) ten aanzien waarvan btw verschuldigd was (tweede prejudiciële vraag).

1. Eerste prejudiciële vraag

25. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op de aanwijzing van één belastingplichtige in het kader van een btw-groep krachtens artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Deze vraag komt in wezen overeen met de eerste prejudiciële vraag in de parallelle zaak C-141/20.

26. In mijn parallelle conclusie in die zaak heb ik hoofdzakelijk uiteengezet dat (i) de leden van een btw-groep hun status als „belastingplichtige” niet verliezen zolang de leden van de btw-groep zelfstandig economische activiteiten blijven verrichten; (ii) wanneer lidstaten het hun in artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn geboden keuzerecht uitoefenen en bepaalde voorwaarden en regels vaststellen voor btw-groepen, zij de aard van het begrip „btw-groep” en het doel van die bepaling niet wezenlijk mogen wijzigen. Voorts mag 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 ontnemen, niet tot gevolg hebben dat bepaalde btw-groepen en personen die voor het overige aan de voorwaarden van de Zesde richtlijn voldoen, die rechten worden ontnomen (hetgeen in feite het geval is voor de personen in deze zaak en in zaak C-141/20); (iii) artikel 4, lid 4, tweede alinea, tot doel heeft misbruik te voorkomen en belastingfraude en ontwijking te bestrijden en administratieve vereenvoudiging te bewerkstelligen door handelingen binnen een groep vrij te stellen van btw.

27. Bijgevolg ben ik in die conclusie tot de slotsom gekomen dat die bepaling van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat personen die nauw verbonden zijn en lid zijn van een btw-groep, als één belastingplichtige voor btw-doeleinden (i) *mogen* worden aangemerkt, maar tegelijkertijd aldus dat die bepaling (ii) *zich verzet tegen* een regeling van een lidstaat (zoals § 2, lid 2, punt 2, UStG), waarbij alleen het lid dat zeggenschap heeft over de groep – dat de meerderheid van de stemrechten bezit en een meerderheidsbelang heeft in de gecontroleerde vennootschap in de groep van belastingplichtigen – als de vertegenwoordiger van de btw-groep en als de belastingplichtige van die groep wordt aangewezen, met uitsluiting van de overige leden van de groep.

28. Dezelfde conclusie gaat op in de onderhavige zaak, voor zover de relevante bepaling in kwestie in het Duitse recht dezelfde is als die in de zaak C-141/20 (namelijk § 2, lid 2, punt 2, UStG).

29. Zoals ik in mijn parallelle conclusie uiteen heb gezet, ben ik van mening dat voornoemde bepaling van het UStG, door de controlerende onderneming binnen de groep als de

belastingplichtige aan te wijzen, duidelijk verder gaat 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 (zoals de stichting S in het hoofdgeding). Bovendien beperkt deze bepaling van het UStG de vrijheid van de fiscale eenheid (btw-groep) om haar vertegenwoordiger aan te wijzen.

30. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, bestaat het door artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn nagestreefde doel van administratieve vereenvoudiging erin dat voor de omgang met de belastingautoriteiten van de belastingplichtige wordt aangewezen die de belastingaangifte moet indienen en de verschuldigde btw moet betalen. In dat opzicht creëert de btw-groep in de zin van die bepaling één belastingplichtige die verantwoordelijk is voor de indiening van de belastingaangifte voor de groep, zonder echter de belastingplicht van de leden van de groep weg te nemen.

31. De Duitse publiekrechtelijke stichting S en de onderneming U-GmbH waren als fiscale eenheid met elkaar verbonden (btw-groep).

32. § 2, lid 2, punt 2, UStG bepaalt dat een rechtspersoon (de gecontroleerde vennootschap) die wegens financiële, economische en organisatorische banden deel uitmaakt van de onderneming van een andere rechtspersoon (de controlerende vennootschap) *zijn economische activiteit niet zelfstandig uitoefent*. In het Duitse recht wordt op grond van die banden de gecontroleerde vennootschap, die – zelfstandig beschouwd – een belastingplichtige is, uiteindelijk aangemerkt als onderdeel van de controlerende vennootschap (vergelijkbaar met een dochtermaatschappij).

33. Die overweging heeft gevolgen zowel voor de werkzaamheden die worden verricht tussen de gecontroleerde vennootschap en de controlerende vennootschap als voor de werkzaamheden die deze ondernemingen verrichten voor derde partijen; volgens het Duitse recht is het de controlerende vennootschap en niet de gecontroleerde vennootschap die wordt aangemerkt als de belastingplichtige die btw-plichtig is voor die handelingen.

34. Ik verwijs hier naar mijn conclusie in de parallelle zaak C-141/20 (punten 71-80), waarin ik een praktisch voorbeeld geef dat aantoont waarom § 2, lid 2, punt 2, UStG een onjuiste omzetting van de Zesde richtlijn vormt.

35. Zoals aangegeven door de Commissie, veroorzaakt § 2, lid 2, punt 2, UStG in de feitelijke situatie in het hoofdgeding bijkomende problemen in verband met de Zesde richtlijn. In de onderhavige zaak is S, de controlerende vennootschap, een overheidsinstantie die zowel belastbare als niet-belastbare werkzaamheden verricht. De gecontroleerde vennootschap, U-GmbH, verricht schoonmaakwerkzaamheden die onderworpen zijn aan btw, zowel voor de belastbare werkzaamheden van die overheidsinstantie als voor de niet-belastbare werkzaamheden van die instantie. Aangezien door de toepassing van § 2, lid 2, onder 2, UStG de gecontroleerde vennootschap niet langer wordt aangemerkt als belastingplichtige, maar slechts als een dochtermaatschappij, kan zij niet langer de btw factureren ten aanzien van haar anderszins belastbare werkzaamheden.

36. Ik ben van mening dat het schoonmaakbedrijf U-GmbH, als een zelfstandige belastingplichtige, in zijn belastingaangifte de in rekening gebrachte btw heeft opgenomen voor de werkzaamheden die het voor zowel de belastbare als de niet-belastbare werkzaamheden van S verrichtte. Die overheidsinstantie kan de btw die in rekening is gebracht over de in het kader van haar niet-belastbare werkzaamheden verrichte diensten, immers niet aftrekken.(6)

37. De ingediende btw-aangifte voor de btw-groep dient een samenvoeging te zijn van de afzonderlijke btw-aangiften van elk lid van de groep. Het is derhalve niet langer noodzakelijk om afzonderlijk de krachtens artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn verrichte diensten te boeken, aangezien de overeenkomstige diensten worden geleverd als een voordeel in natura. Als het schoonmaakbedrijf voor de toepassing van het Duitse recht wordt aangemerkt als een dochtermaatschappij van de overheidsinstantie, dan dient bijgevolg de btw die betrekking heeft op de ten behoeve van het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden aangeschafte goederen te beantwoorden aan de niet-economische activiteiten van de overheidsinstantie.
38. Hieruit volgt dat de Duitse bepalingen niet louter een vereenvoudiging inhouden, maar een extra belastingdruk creëren voor personen en btw-groepen, en onverenigbaar zijn met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.
39. Indien de exclusieve belastingplicht van de controlerende vennootschap voor de gecontroleerde vennootschappen op grond van § 2, lid 2, punt 2, UStG wegens schending van het Unierecht uitgesloten is, dan dienen de gecontroleerde vennootschappen belasting te betalen over hun handelingen.
40. Zoals de verwijzende rechter heeft aangegeven(7), indien tot de slotsom wordt gekomen dat er geen sprake is van een *Organschaft* (stelsel van de btw-groep) tussen S (de controlerende vennootschap) en U-GmbH (de gecontroleerde vennootschap), dan zou U-GmbH btw moeten betalen over de werkzaamheden die zij bijvoorbeeld verricht voor een overheidsinstantie of voor andere ondernemingen die geen enkel recht op aftrek hebben.
41. Tot slot wil ik nog een opmerking maken over – zoals in de rechtswetenschappelijke literatuur is opgemerkt – de enigszins verbazingwekkende(8) formulering van de eerste prejudiciële vraag en de verwijzingsbeslissing, aangezien de verwijzende rechter (de vijfde kamer van het Bundesfinanzhof) waarschuwt voor een antwoord op de eerste prejudiciële vraag overeenkomstig de optie onder b) (dat wil zeggen, het antwoord dat ik voorstel in deze conclusie), „met als gevolg een aanzienlijke derving van belastinginkomsten” en omdat „los van het onderhavige geschil [...] het antwoord op de eerste vraag van groot belang [is] voor de belastinginkomsten in Duitsland” en „indien [die] vraag overeenkomstig de optie onder b) moet worden beantwoord, [...] dit dienovereenkomstig aanzienlijke fiscale gevolgen [heeft]”.
42. Het volstaat erop te wijzen dat al sinds een aantal jaar in de nationale rechtspraak, de Unierechtspraak [bijvoorbeeld in het arrest van 16 juli 2015, *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrts* (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496)] en in rechtswetenschappelijke literatuur(9) grote twijfels zijn geuit over de verenigbaarheid van de Duitse btw-groepregeling met de Zesde richtlijn. Duitsland heeft derhalve voldoende tijd gehad om maatregelen te nemen om de gesignaleerde problemen met betrekking tot zijn stelsel van de btw-groep te verhelpen. Een lidstaat mag in ieder geval niet blijven stilzitten en voorbijgaan aan dergelijke rechtspraak en rechtswetenschappelijke literatuur om dan vervolgens te betogen dat hij aanzienlijke belastinginkomsten zou mislopen indien het Hof oordeelt dat zijn wetgeving onverenigbaar is met het Unierecht.(10) Hoe dan ook zijn er in ieder geval reeds enkele concrete stappen gezet voor de hervorming van het stelsel van de btw-groep in Duitsland.(11)
43. Bijgevolg ben ik van mening dat de eerste prejudiciële vraag in wezen beantwoord dient te worden overeenkomstig optie b), namelijk dat de bevoegdheid die aan de lidstaten is toegekend bij artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, aldus dient te worden uitgeoefend dat behandeling als één belastingplichtige moet leiden tot een btw-groep die losstaat van de nauw met elkaar verbonden personen en die een fictieve entiteit vormt specifiek voor btw-doeleinden.

2. ***Tweede prejudiciële vraag***

44. De verwijzende rechter laat het antwoord op de tweede prejudiciële vraag afhangen van een positief antwoord op de eerste prejudiciële vraag(12) en tegelijkertijd sluit hij uit dat de Duitse fiscale eenheid als verenigbaar met de Zesde richtlijn wordt beschouwd indien de eerste prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord. Hieruit volgt dat, gezien het antwoord dat ik voorstel voor de eerste prejudiciële vraag, het antwoord op de tweede prejudiciële vraag hypothetisch is en niet noodzakelijk voor de beslechting van het hoofdgeding.

45. Volledigheidshalve zal ik echter de volgende opmerkingen maken over de tweede prejudiciële vraag.

46. Met die prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in feite te vernemen(13) of S (als overheidsinstantie) in de zaak in het hoofdgeding krachtens artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn belast mag worden.

47. Ten eerste heeft het Hof in het arrest van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 38; ook wel aangeduid als „het VNLTO arrest”), duidelijk gemaakt dat „artikel 6, lid 2, [eerste volzin,] onder a), van de Zesde richtlijn er dus niet op gericht [is] als regel te stellen dat handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen [zoals niet-economische handelingen(14)], kunnen worden geacht te zijn verricht voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van die bepaling. Door een dergelijke uitlegging zou aan artikel 2, lid 1, van de richtlijn elke zin worden ontnomen.”

48. Mijns inziens is die overweging mutatis mutandis van toepassing met betrekking tot artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn.

49. Ten tweede dient voor ogen te worden gehouden dat artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn slechts betrekking heeft op handelingen verricht „om niet”, die voor btw-doeleinden aangemerkt dienen te worden als leveringen verricht onder bezwarende titel.(15)

50. Uit de verwijzingsbeslissing volgt echter dat, in de zaak in het hoofdgeding, U-GmbH een vergoeding van S ontving voor haar schoonmaakwerkzaamheden in het betrokken jaar – zowel in het kader van de economische activiteiten van S als in het kader van haar werkzaamheden als overheidsinstantie.(16)

51. Het Niedersächsische Finanzgericht heeft in eerste aanleg in het hoofdgeding immers geoordeeld dat werkzaamheden die worden verricht voor „andere dan” bedrijfsdoeleinden, krachtens artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn leveringen van diensten zijn die worden verricht door de belastingplichtige *voor zijn eigen privédoeleinden* of voor die van zijn personeel.

52. Daarentegen valt het werkterrein van een onderneming binnen het kader van *niet-economische activiteiten in de enge zin* (en niet binnen het kader van „andere dan” bedrijfsdoeleinden) wanneer, zoals in de onderhavige zaak, een publiekrechtelijke rechtspersoon een dienst verricht die binnen het kader van zijn overheidstaak valt.

53. Hieruit volgt dat artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van de Zesde richtlijn in ieder geval niet van toepassing is op de werkzaamheden van S als overheidsinstantie, dat wil zeggen op haar niet-economische activiteiten.

IV. **Conclusie**

54. Ik geef het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„Eerste vraag:

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 (Zesde richtlijn) staat toe dat personen – die juridisch gezien weliswaar zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn – als btw-groep kunnen worden aangemerkt als één belastingplichtige met betrekking tot btw-verplichtingen.

Voorname bepaling van de Zesde richtlijn verzet zich er echter niet tegen dat elk lid van die btw-groep een zelfstandige belastingplichtige blijft.

Niettemin verzet die bepaling van de Zesde richtlijn zich tegen nationale bepalingen die voorschrijven dat alleen de controlerende vennootschap van die btw-groep de belastingplichtige van die btw-groep wordt, en de overige leden van die groep als niet-belastingplichtig worden beschouwd.

Tweede vraag:

Uit het antwoord op de eerste vraag volgt dat de tweede vraag niet hoeft te worden beantwoord. Hoe dan ook is artikel 6, lid 2, eerste volzin, onder b), van die richtlijn niet van toepassing op de werkzaamheden van S als overheidsinstantie, dat wil zeggen op haar niet-economische activiteiten.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Richtlijn 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, p. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

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

4 Voor een samenvatting van die argumenten, zie mijn conclusie in die zaak, punten 24-28.

5 Dit verwijst naar de arresten van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), en 15 september 2016 Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 Artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn.

7 Zie punt 28 van de verwijzingsbeslissing.

8 Zie bijvoorbeeld, Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH-56792, hoofdstuk II.

9 Zie voetnoot 8 (nationale rechtspraak) en voetnoot 9 (rechtswetenschappelijke literatuur) van mijn parallelle conclusie in de zaak C-141/20.

10 Overigens kan er een analogie worden getrokken met de rechtspraak van het Hof die bepaalt dat „[v]olgens vaste rechtspraak [...] een derving van belastinginkomsten evenwel niet

[kan] worden aangemerkt als een dwingende reden van algemeen belang die kan worden ingeroepen ter rechtvaardiging van een maatregel die in beginsel in strijd is met een fundamentele vrijheid". Zie het arrest van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 49).

11 De buitengewone federale en deelstatenwerkgroep voor de „hervorming van de Organschaft btw” heeft zijn werk al voltooid. Zie <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (april 2021).

12 De tweede prejudiciële vraag begint met „indien het onder a) geformuleerde antwoord op de eerste vraag juist is”; zie punt 14 van deze conclusie.

13 Zie voor een samenvatting van de tweede prejudiciële vraag punt 18 van deze conclusie.

14 Zie in die zin arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 30), en 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punt 30 en aangehaalde rechtspraak).

15 Arrest van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 24).

16 Zie de punten 10 en 11 van deze conclusie.