

**Zaak C-269/20**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

18 juni 2020

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

7 mei 2020

**Verweerder en verzoeker tot *Revision*:**

Finanzamt T

**Verzoekster en verweerster in *Revision*:**

S

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 – 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 – Artikel 6, lid 2, onder b), van richtlijn 77/388 – Uitvoering van een overheidstaak naast een economische activiteit

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzingsbeslissing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

1. Moet de in 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: uniforme grondslag 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 een belastingplichtige 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 op de eerste vraag het antwoord onder a) 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, punt 1, van de Zesde richtlijn en

b) daarnaast ook werkzaamheden als overheid verricht (overheidstaak), 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, onder b), van de Zesde richtlijn?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

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 (hierna: „Zesde richtlijn”), met name artikel 4, lid 4, tweede alinea, en artikel 6, lid 2

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”), artikel 11

## Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), met name § 2, lid 2, punt 2, en § 3, lid 9a

Abgabenordnung (algemene belastingwet; hierna: „AO”), § 73, eerste volzin

## Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoekster in het hoofdgeding is een publiekrechtelijke stichting en orgaan van een universiteit met een faculteit geneeskunde. Zij is een belastingplichtige en verricht diensten onder bezwarende titel (het verlenen van medische zorg aan patiënten). Daarnaast voert zij als publiekrechtelijke rechtspersoon overheidstaken uit (opleiding van studenten), waarvoor zij niet als belastingplichtig wordt aangemerkt.
- 2 Verzoekster is overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG overkoepelend orgaan (*Organträgerin*) van U-GmbH, een bedrijf dat onder meer schoonmaakwerkzaamheden voor verzoekster heeft verricht. Deze schoonmaakwerkzaamheden vonden plaats in het gehele gebouwencomplex van de faculteit geneeskunde, dus zowel in de faculteitsruimten die voor de verzorging van patiënten zijn bedoeld (kamers van patiënten, gangen en operatiekamers) en bijgevolg deel uitmaken van het economische werkterrein van verzoekster, waarin zij als belastingplichtige handelt, als in ruimten waarin verzoekster haar overheidstaak verricht, te weten de ruimten die worden gebruikt voor de opleiding van studenten (collegezalen en laboratoria), waarvoor zij niet als belastingplichtige wordt aangemerkt.
- 3 Na een controle ter plaatse ging het Finanzamt (belastingdienst, Duitsland), verweerder in het hoofdgeding, ervan uit dat verzoeksters bedrijven één onderneming vormden. Verweerder beschouwde in dit verband de schoonmaakwerkzaamheden door U-GmbH in de voor de overheidstaak gebruikte ruimten als een dienst die binnen de fiscale eenheid van verzoekster en U-GmbH is verricht. Volgens verweerder dienden de schoonmaakwerkzaamheden andere dan bedrijfsdoeleinden en waren deze bedoeld voor intern gebruik om niet, overeenkomstig § 3, lid 9a, punt 2, UStG [artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn]. Aan de hand van het onder de overheidstaak vallende deel van de schoongemaakte ruimten berekende verweerder btw die 814,12 EUR hoger was. Het hiertegen gemaakte bezwaar werd afgewezen.
- 4 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) heeft het beroep gegrond verklaard. Er is sprake van een fiscale eenheid (*Organschaft*) die leidt tot de samenvoeging van verzoekster als overkoepelend orgaan (*Organträgerin*) en U-GmbH als ondernemingsentiteit (*Organgesellschaft*) tot één onderneming. Onder deze fiscale eenheid vallen ook de overheidstaken van verzoekster. De voorwaarden voor intern gebruik om niet als bedoeld in § 3, lid 9a, punt 2, UStG

zijn echter niet vervuld. Verweerder heeft tegen deze beslissing bij de verwijzende rechter beroep in *Revision* ingesteld.

## Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

### *Eerste prejudiciële vraag*

#### *Nationale wettelijke regeling*

- 5 **§ 2, lid 2, punt 2, UStG** zet artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in nationaal recht om en bepaalt dat een rechtspersoon („ondernemingsentiteit”) die financieel, economisch en organisatorisch nauw verbonden is met de onderneming van een andere persoon („overkoepelend orgaan”) en hierin is opgenomen, zijn economische activiteit niet zelfstandig uitoefent. Overeenkomstig deze bepaling worden handelingen tussen een ondernemingsentiteit en een overkoepelend orgaan op grond van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn beschouwd als verricht door één belastingplichtige (§ 2, lid 2, punt 2, derde volzin, UStG). Deze zogenoemde interne handelingen binnen de groep vallen buiten het toepassingsgebied van de belasting. In dit geding vormen de door U-GmbH ten behoeve van verzoekster verrichte schoonmaakwerkzaamheden dergelijke interne handelingen. **§ 73, eerste volzin, AO** bepaalt dat de ondernemingsentiteit aansprakelijk is voor belastingschulden van het overkoepelende orgaan welke die entiteit fiscaalrechtelijk mede heeft doen ontstaan.

#### *Nader te verklaren twijfels over de uitlegging van het Unierecht*

- 6 De verwijzende rechter is in beginsel van opvatting dat de eerste prejudiciële vraag overeenkomstig de optie onder a) moet worden beantwoord. Twijfels over de juiste uitlegging van het Unierecht blijven echter bestaan, omdat – met name gelet op het arrest van 17 september 2014, *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 28), inzake een btw-groep – moet worden verduidelijkt of een lidstaat op grond van de bepalingen van de richtlijn, in plaats van de btw-groep (de fiscale eenheid), een lid van de btw-groep (het overkoepelende orgaan) als belastingplichtige kan aanmerken. In dat verband heeft de verwijzende rechter reeds een prejudiciële vraag aan het Hof voorgelegd (zaak C-141/20).

#### *Bewoordingen en doel van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn*

- 7 Door de samenvoeging met één van de nauw met elkaar verbonden personen wordt voldaan aan hetgeen volgens de bewoordingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is vereist om als één belastingplichtige te worden behandeld. Hiervoor pleit ook de door deze bepaling nagestreefde doelstelling van administratieve vereenvoudiging, zoals die blijkt uit de rechtspraak van het Hof (arrest van 25 april 2013, *Commissie/Zweden*, C-480/10, EU:C:2013:263,

punt 37). Het nationale recht vereenvoudigt de toepassing van het btw-recht doordat in § 2, lid 2, punt 2, derde volzin, UStG is voorzien in de mogelijkheid om meerdere personen samen als één belastingplichtige aan te merken en daardoor de belastingheffing te concentreren bij een van deze personen, die toch al belastingplichtig is,

*Beantwoording van de eerste prejudiciële vraag overeenkomstig de optie onder b)*

- 8 Indien de eerste prejudiciële vraag overeenkomstig de optie onder b) moet worden beantwoord, is er geen sprake van een **fiscale eenheid** tussen verzoekster als overkoepelend orgaan en U-GmbH als ondernemingsentiteit, zodat artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn in dit geding van meet af aan geen toepassing vindt. Bij gebreke van een fiscale eenheid zou U-GmbH moeten worden aangemerkt als een afzonderlijke belastingplichtige die ten behoeve van verzoekster diensten heeft verricht die dan binnen het toepassingsgebied van de belasting zouden vallen en waarvoor U-GmbH belastingplichtig zou zijn. Het nationale recht voorziet voor het betwiste belastingjaar en ook tot op heden nog niet in de vorming van een **btw-groep**. Evenmin kan een dergelijke btw-groep waarbij de nauw met elkaar verbonden personen hoofdelijk aansprakelijk zijn, evenmin middels uitlegging van § 2, lid 2, punt 2, UStG ingang vinden in het nationale recht.
- 9 Los van het onderhavige geschil is het antwoord op de eerste vraag van groot belang voor de belastinginkomsten in Duitsland, aangezien de belasting die de overkoepelende organen, als bedoeld in § 2, lid 2, punt 2, UStG, in hun geheel betalen, goed is voor 10 % van de totale belastingopbrengst uit de omzetbelasting in Duitsland.
- 10 Indien de eerste prejudiciële vraag overeenkomstig de optie onder b) moet worden beantwoord, heeft dit dienovereenkomstig aanzienlijke fiscale gevolgen, want in dat geval rust **de belastingplicht noch op het overkoepelende orgaan** – dat zich ter betwisting van de hem bij § 2, lid 2, punt 2, UStG opgelegde belastingplicht zou kunnen beroepen op de strijdigheid van deze bepaling met het Unierecht en vervolgens in ieder geval geen btw meer in rekening zou moeten brengen over de handelingen van de ondernemingsentiteit –, **noch op een btw-groep of op de leden ervan** – daar de nationale wetgever daarover geen regelingen heeft vastgesteld en een rechtstreekse werking van het Unierecht ten nadele van een „fictieve” en bijgevolg zonder wettelijke grondslag ook niet-bestaande entiteit niet mogelijk is – **noch op de ondernemingsentiteit** – die afgezien van het bepaalde in § 73, eerste volzin, AO (aangezien hierin enkel een aansprakelijkheid als ondernemingsentiteit geregeld is) zich kan beroepen op toepassing van § 2, lid 2, punt 2 UStG.
- 11 Een dergelijke derving van belastinginkomsten zou ook onder richtlijn 2006/112 ontstaan, aangezien artikel 11 ervan in essentie overeenkomt met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

## *Tweede prejudiciële vraag*

### *Definitie van belastingplichtige*

- 12 De activiteit van een belastingplichtige die als dusdanig handelt, betreft de in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn omschreven economische activiteit. Kenmerkend voor deze activiteit is dat de belastingplichtige onder bezwarende titel leveringen en diensten verricht of voornemens is te verrichten in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 21).

### *Rechtspersoon als belastingplichtige*

- 13 Een rechtspersoon kan, net als een natuurlijke persoon, andere dan economische activiteiten uitoefenen. Het Hof noemt deze activiteiten een „niet-economische activiteit” (arrest van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punt 35 e.v.; hierna: „arrest VNLTO”). Ook een publiekrechtelijke rechtspersoon als verzoekster kan gedeeltelijk de hoedanigheid van belastingplichtige hebben, maar daarnaast ook activiteiten als overheid uitoefenen (zonder relevantie op mededingingsgebied) zodat voor die handelingen geen sprake is van een economische activiteit.

### *Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn en arrest VNLTO*

- 14 Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn bevat twee feitelijke situaties, namelijk onder a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed en onder b) het om niet verrichten van diensten. Enkel onder a) wordt naast de voorwaarde dat het goed of de dienst voor bepaalde doeleinden wordt gebruikt, echter ook vereist dat met betrekking tot het gebruikte goed het recht op aftrek van de voorbelasting geldt.
- 15 Indien een rechtspersoon een goed voor gemengd gebruik verwerft, dat wil zeggen zowel voor zijn economische activiteit als belastingplichtige als voor zijn „niet-economische activiteit”, bijvoorbeeld voor ideële doeleinden, kent het Hof de rechtspersoon, anders dan de individuele ondernemer, geen recht op volledige aftrek van de voorbelasting toe (zie het arrest VNLTO, punten 37-39). Het Hof ontkent in zoverre dat sprake is van de feitelijke situatie als bedoeld in artikel 6, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn op grond dat het gebruik voor „niet-economische activiteiten” geen gebruik „voor andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van deze bepaling betreft. In het arrest VNLTO heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 6, lid 2, onder a), en artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn niet toepasselijk zijn op het gebruik van goederen en diensten die voor de onderneming worden bestemd voor andere handelingen dan belaste handelingen van de belastingplichtige, en dat de btw die verschuldigd is over de aanschaf van die goederen en diensten voor zover het dergelijke handelingen betreft niet aftrekbaar is.

- 16 In het onderhavige geding rijst in dit verband de vraag of deze rechtspraak van het Hof slechts betrekking heeft op de omvang van de aftrek van voorbelasting dan wel ook geldt in het kader van een niet met de btw-aftrek verband houdende autonome toepassing van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn. Het laatste zou tot gevolg hebben dat ook voor de toepassing van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn een „niet-economische activiteit” niet als een activiteit voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” moet worden beschouwd en dat deze bepaling niet van toepassing is op een dienstverrichting om niet die is bestemd voor een ideële activiteit of een overheidstaak.

*Vereiste van een stelselmatige heffing*

- 17 Indien de belastingplichtige bijvoorbeeld zijn personeel dat zijn economische activiteit uitoefent, diensten voor andere doeleinden doet verrichten, rijst de vraag of dit voor belastingplichtigen die natuurlijke personen zijn, andere fiscale gevolgen heeft dan voor belastingplichtigen die rechtspersonen zijn.
- 18 Indien de belastingplichtige een natuurlijke persoon is, die bijvoorbeeld een schoonmaakbedrijf exploiteert en het personeel van zijn bedrijf in zijn privéwoning voor zijn eigen privédoeleinden schoonmaakwerkzaamheden doet verrichten, heeft dit volgens de verwijzende rechter tot gevolg dat de belastingplichtige voor zijn privébehoeften diensten om niet verricht in de zin van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn.
- 19 Is de belastingplichtige een rechtspersoon die eveneens een schoonmaakbedrijf exploiteert en het personeel van zijn bedrijf inzet voor de reiniging van de ruimten die bestemd zijn voor de uitvoering van een overheidstaak, zoals in het hoofdgeding, dan is het de vraag of in dat geval, net als in het geval van een gebruik voor eigen privédoeleinden van de ondernemer, artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn toepassing vindt, aangezien alsdan mogelijk moet worden aangenomen dat de belastingplichtige de dienst voor andere dan bedrijfsdoeleinden om niet verricht.
- 20 Uit het oogpunt van de stelselmatigheid van de belastingheffing kan de toepassing van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn in beide gevallen worden beaamd. Op basis daarvan zou het gebruik voor een „niet-economische activiteit” die een overheidstaak van een publiekrechtelijk rechtspersoon kan zijn, kunnen worden beschouwd als een gebruik voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn. Dit kan echter in strijd zijn met het reeds aangehaalde arrest VNLTO, aangezien deze uitspraak, zoals reeds is uiteengezet, in verband met de aftrek van voorbelasting is gedaan en derhalve de vraag rijst of deze uitspraak ook relevant is in het kader van een autonome toepassing van artikel 6, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn die geen verband houdt met de aftrekregeling.