

**Zaak C-141/20**

**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:**

23 maart 2020

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

11 december 2019

**Verweerder en verzoeker tot „Revision“:**

Finanzamt Kiel

**Verzoekster en verweerster in „Revision“:**

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Omzetbelasting – Richtlijn 77/388 – Bevoegdheid van een lidstaat om af te wijken van het in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 vastgestelde rechtsgevolg – Mogelijkheid van een particulier om zich te beroepen op het met het Unierecht strijdige nationale rechtsgevolg – Bij de beoordeling van de noodzakelijkheid van de nationale afwijking te hanteren maatstaf – Bevoegdheid van de lidstaten om die afwijking te baseren op artikel 4, lid 1 of lid 4, eerste alinea, van richtlijn 77/388

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

## Prejudiciële vragen

- 1) Moet artikel 4, lid 4, tweede alinea, juncto artikel 21, lid 1, onder a), en lid 3, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: „richtlijn 77/388/EEG”) aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat een lid van de btw-groep (het overkoepelend orgaan) in plaats van de btw-groep (van 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 lid 3, van richtlijn 77/388/EEG worden ingeroepen?
- 3) Moet bij de volgens punt 46 van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) van 16 juli 2015, Larentia + Minerva, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 44 e.v., verplichte beoordeling of het in § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting) 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 richtlijn 77/388/EEG 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 richtlijn 77/388/EEG wanneer hij financieel, economisch en organisatorisch zo nauw is verbonden met de onderneming van een andere ondernemer (het overkoepelend orgaan) dat het overkoepelend orgaan zijn wil aan deze persoon kan opleggen en daardoor een afwijkende besluitvorming bij die persoon kan verhinderen?

## Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

Tweede richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in het bijzonder bijlage A, punt 2

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, in het bijzonder artikelen 4 en 21

## **Aangevoerde nationale bepalingen**

Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in het bijzonder § 2

## **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure**

- 1 Partijen zijn het erover oneens of er in 2005 (hierna: „litigieuze jaar”) tussen A, als overkoepelend orgaan, en verzoekster, als ondergeschikte entiteit, een fiscale eenheid voor de omzetbelasting bestond.
- 2 Verzoekster is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Haar vennoten zijn A (die 51 % van het aandelenkapitaal bezit) en C e. V. (die 49 % van het aandelenkapitaal bezit). A is een publiekrechtelijk openbaar lichaam. C e.V. is een geregistreerde vereniging. De enige bestuurder van verzoekster in het litigieuze jaar was E, die tegelijkertijd enig bestuurder van A en directeur-bestuurder van C e.V. was.
- 3 In het kader van een controle ter plaatse bij verzoekster kwam verweerder tot de slotsom dat er in het litigieuze jaar geen fiscale eenheid tussen verzoekster en A bestond daar er geen sprake was van financiële verbondenheid tussen verzoekster en de onderneming van A. Als houder van 51 % van het aandelenkapitaal van verzoekster had A weliswaar een meerderheidsbelang, maar wegens de bepalingen van de vennootschapsovereenkomst bezat zij niet de meerderheid van de stemrechten, zodat zij zich niet in een positie bevond die haar in staat stelde de besluitvorming bij verzoekster te sturen.
- 4 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) wees het vervolgens ingestelde beroep toe. Tegen deze beslissing is het beroep tot „Revision” gericht dat verweerder aanhangig heeft gemaakt bij de verwijzende rechter.

## **Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing**

### ***Beoordeling op basis van het nationale recht***

- 5 Naar nationaal recht zou het beroep tot „Revision” gegrond zijn, aangezien er geen sprake is van de volgens § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG vereiste financiële verbondenheid in de vorm van de meerderheid van de stemrechten om van een fiscale eenheid te kunnen spreken.

***Prejudiciële vragen***

*Prejudiciële vragen met betrekking tot artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388*

- 6 Het Hof heeft in punt 2 van het dictum van het arrest in de zaak Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) onder andere geoordeeld dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 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 middels een verhouding van ondergeschiktheid zijn verbonden aan het overkoepelende orgaan van deze groep, behalve indien deze vereiste nodig en geschikt is ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen of van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, wat door de verwijzende rechter moet worden nagegaan.
- 7 De verwijzende rechter betwijfelt of – en zo ja, onder welke voorwaarden – een lidstaat kan afwijken van het in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 vastgestelde rechtsgevolg. Hieruit volgt de **eerste prejudiciële vraag**.
- 8 Op grond van de uiteenzettingen van het Hof in de punten 41 en 42 van het arrest in de zaak Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) was het in het litigieuze jaar mogelijksterwijs geoorloofd om in afwijking van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 een andere belastingplichtige dan de btw-groep aan te wijzen teneinde misbruik en belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.
- 9 Tegen deze opvatting zou zowel het arrest van het Hof van 17 september 2014, Skandia America (USA), C-7/13, EU:C:2014:2225 – volgens hetwelk de btw-groep, zo er een bestaat, de btw verschuldigd is –, als punt 20 van het arrest van het Hof van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301 – volgens hetwelk artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 noodzakelijkerwijs vooronderstelt dat onder de nationale uitvoeringsregeling de belastingplichtige één enkele persoon is – kunnen pleiten.
- 10 Voorts zou artikel 21, lid 1, onder a), van richtlijn 77/388 ertegen kunnen pleiten dat de lidstaten een andere persoon als belastingplichtige kunnen aanwijzen dan die welke uit hoofde van het Unierecht als de belastingplichtige is aangemerkt. Een dergelijke bevoegdheid volgt niet uit deze bepaling. Artikel 21, lid 3, van richtlijn 77/388 staat de lidstaten alleen toe te bepalen dat andere personen dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht zijn de belasting te voldoen.
- 11 Het valt ook niet in te zien in hoeverre misbruik en belastingfraude of -ontwijking kunnen worden voorkomen door een lid van de btw-groep in plaats van de btw-groep als belastingplichtige aan te merken. Het valt dus te betwijfelen of deze rechtvaardigingsgrond wel een afwijking toestaat.

- 12 Indien uit het antwoord van het Hof op de eerste prejudiciële vraag blijkt dat het Unierechtelijk niet geoorloofd is dat een lidstaat een lid van de btw-groep in plaats van de btw-groep als belastingplichtige aanwijst, dan is het volgens de verwijzende rechter ook twijfelachtig of een particulier zich kan beroepen op het met het Unierecht strijdige nationale rechtsgevolg. Hieruit volgt de **tweede prejudiciële vraag**.
- 13 Tegen een dergelijk recht pleit dat het Hof in punt 3 van het dictum van zijn arrest Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) heeft geoordeeld dat artikel 4, lid 4, van richtlijn 77/388 niet kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben die de belastingplichtigen in staat stelt zich tegenover hun lidstaat op deze bepaling te beroepen ingeval de wetgeving van hun lidstaat niet verenigbaar is met die bepaling en evenmin in overeenstemming ermee kan worden uitgelegd.
- 14 Punt 20 van het arrest van het Hof in de zaak Ampliscientifica en Amplifin (EU:C:2008:301) zou evenwel tot een andere conclusie kunnen nopen (zie hierboven punt 9).
- 15 Bovendien zou een particulier zich mogelijk erwijs kunnen beroepen op artikel 21, lid 1, onder a), van richtlijn 77/388, aangezien de aanwijzing van een andere belastingplichtige impliceert dat een andere persoon verplicht is de belasting te voldoen.
- 16 Voorts is het bij de beoordeling of de nationale voorwaarde van de financiële verbondenheid nodig is in de zin van de punten 45 e.v. van het arrest Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) vanuit het oogpunt van het Unierecht niet duidelijk hoe streng de maatstaf is die bij de beoordeling van de noodzakelijkheid van de nationale afwijking moet worden gehanteerd. Dit is aan de orde in de **derde prejudiciële vraag**.
- 17 Volgens het nationale recht kan het overkoepelend orgaan zijn rechten in verband met de verplichting van de ondergeschikte entiteit tot voldoening van de belasting namelijk afdwingen een beroep tegen deze entiteit in te stellen. Om die reden zou de nationale regeling in geval van een strikte benadering niet noodzakelijk kunnen zijn.
- 18 De verwijzende rechter is zich ervan bewust dat het Hof in punt 46 van zijn arrest Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) de beoordeling verplicht heeft gesteld voor de nationale rechterlijke instanties. De verwijzende rechter kan de door hem te verrichten beoordeling evenwel pas uitvoeren nadat uitspraak is gedaan over de vraag welke maatstaf moet worden gehanteerd bij de beoordeling van de noodzakelijkheid.
- 19 In zijn arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, heeft het Hof opgemerkt dat de Commissie niet op overtuigende wijze had aangetoond dat de door het Koninkrijk Zweden vastgestelde maatregel niet gegrond was gelet op de doelstelling om belastingfraude en -ontwijking te

bestrijden. Dit zou kunnen pleiten voor een zeer ruime opvatting van de afwijkingsbevoegdheid van de lidstaten.

- 20 In andere gevallen past het Hof bij de beoordeling van handelingen van de Unie of de lidstaten echter het in de vaste rechtspraak ontwikkelde evenredigheidsbeginsel toe door na te gaan of een regeling niet verder gaat dan wat (absoluut) nodig is om die doelstellingen te bereiken (zie bijvoorbeeld arresten van 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 25; 14 december 2017, *Avon Cosmetics*, C-305/16, EU:C:2017:970, punt 44; 20 maart 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, punten 46 e.v., en punt 52; 8 mei 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33, en 8 mei 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, punten 26 en 27). Dat zou eerder kunnen pleiten voor strikte tot zeer strikte eisen ten aanzien van de noodzakelijkheid.
- 21 Mogelijkerwijs moet er echter rekening mee worden gehouden dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 een uitzondering op de algemene regel van artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388 is. Uitzonderingen op uitzonderingen, die door af te wijken van de uitzonderingsregeling ertoe leiden dat de algemene regel weer geldt, moeten ook in het geval van artikel 4 van richtlijn 77/388 niet strikt, maar ruim worden uitgelegd (zie arresten van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 60, en 4 juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, punten 67 e.v.), wat wederom eerder voor een uiterst ruime beoordeling van de noodzakelijkheid pleit.
- 22 Voorts moet ook worden verduidelijkt in hoeverre het rechtszekerheidsbeginsel of de doelstelling van bestuurlijke vereenvoudiging in aanmerking mag worden genomen bij de beoordeling. Het Hof heeft geen van beide genoemd in punt 46 van zijn arrest *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496); daarenboven strekt de fiscale eenheid volgens het nationale recht niet tot bestuurlijke vereenvoudiging, maar moet zij onnodige bestuurlijke taken in het bedrijfsleven voorkomen.
- 23 De verwijzende rechter is daarenboven geneigd te oordelen dat het rechtszekerheidsbeginsel en het doel van de fiscale eenheid in beginsel niet kunnen rechtvaardigen dat er inhoudelijke vereisten aan de verbondenheid worden gesteld. Indien men bijvoorbeeld geen meerderheid van de stemrechten zou vereisen om te kunnen spreken van financiële verwevenheid, maar genoeg zou nemen met een meerderheidsbelang, dan zou dit kenmerk minstens met dezelfde mate van rechtszekerheid als de meerderheid van de stemrechten kunnen worden vastgesteld. Dat zou dan ook gelden voor bestuurlijke vereenvoudiging of het voorkomen van onnodige bestuurlijke taken in het bedrijfsleven.

*Prejudiciële vraag met betrekking tot artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van richtlijn 77/388*

- 24 Volgens de verwijzende rechter moet er ook een prejudiciële vraag worden gesteld over artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van richtlijn 77/388, aangezien de nationale benadering inzake de motivering voor de fiscale eenheid

begripsmatig, systematisch en historisch gebaseerd is op het kenmerk van de zelfstandigheid en derhalve gerechtvaardigd zou kunnen zijn als een door artikel 4, lid 1 of lid 4, eerste alinea, van richtlijn 77/388 toegestane uitlegging of typering. Hieruit volgt de **vierde prejudiciële vraag**, die volledig losstaat van de eerste, de tweede en de derde prejudiciële vraag.

- 25 De Duitse fiscale eenheid berustte oorspronkelijk op de aanname dat de ondergeschikte entiteit „geen eigen wil” heeft. De oorspronkelijke motivering op basis van het gebrek aan zelfstandigheid wegens het ontbreken van een „eigen wil” vertoont volgens de verwijzende rechter duidelijk parallellen met de overwegingen die het Hof bij de beoordeling van de zelfstandigheid heeft gemaakt in de arresten van 29 september 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, punten 30 e.v., en 29 oktober 2015, *Saudacor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punten 60, 63 en 67. In die arresten is het Hof uitgegaan van een bestaande verhouding van ondergeschiktheid (zie arrest van 29 september 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, punten 33, 34 en 36), alsmede van een organieke band (zie arrest van 29 oktober 2015, *Saudacor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 67).
- 26 Ook bij de beoordeling of een natuurlijke persoon zelfstandig is in de zin van artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van richtlijn 77/388 gaat het om „ondergeschiktheid” (zie arresten van 27 januari 2000, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, punt 18; 18 oktober 2007, *van der Steen*, C-355/06, EU:C:2007:615, punten 18 e.v., en 13 juni 2019, *IO*, C-420/18, EU:C:2019:490, punten 32, 38 e.v.).
- 27 Gelet op het arrest *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635, punt 35) is het volgens de verwijzende rechter niet uitgesloten dat de Unierechtelijke rechtvaardiging voor de door Duitsland geformuleerde (zeer strikte) criteria waaraan de ondergeschiktheid moet voldoen om te kunnen spreken van een fiscale eenheid, niet te vinden is in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388, maar wel in artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van deze richtlijn. Mogelijkerwijs staat artikel 4, lid 1, of artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de richtlijn toe dat Duitsland de ondergeschikte entiteit – zoals bepaald in § 2, lid 2, punt 2, *UstG* – vanwege haar ondergeschiktheid aan het overkoepelend orgaan niet als zelfstandig in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn beschouwt.
- 28 Het valt in dat opzicht te betwijfelen of de lidstaten de gevallen mogen vaststellen waarin in de regel ervan uit moet worden gegaan dat een persoon „geen eigen wil” heeft en dan ook niet zelfstandig is in de zin van artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388. Zo is het geregeld in § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, van het huidige Duitse *UStG*.
- 29 Het Hof heeft erkend dat het door een wetgever nagestreefde doel algemene regels in te voeren die door de ondernemers gemakkelijk kunnen worden toegepast en door de bevoegde nationale autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gecontroleerd, een legitiem doel is, ook al gaan deze regels gepaard met een

zekere onnauwkeurigheid (zie arresten van 24 februari 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punten 35 en 36, en 7 maart 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punten 57 e.v., en punt 60). Aangezien het bij de vaststelling van wie belastingplichtig is om een regeling gaat die financiële consequenties kan hebben, moeten de belanghebbenden in staat worden gesteld de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen alvorens een transactie aan te gaan (zie arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 72, en 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 48).

- 30 De invulling die Duitsland heeft gegeven aan het gebrek aan zelfstandigheid zou dus Unierechtelijk geoorloofd kunnen zijn. Indien de Duitse rechterlijke instanties bij de – op grond van artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388 vereiste – beoordeling of een rechtspersoon geen eigen wil heeft en dientengevolge, alle verhoudingen in acht genomen, niet zelfstandig is, geen rekening zouden met de wettelijk gedefinieerde toepassingsvoorwaarden, dan zouden de handelende personen immers in het ongewisse worden gelaten over hun fiscale verplichtingen.
- 31 De verwijzende rechter is zich ervan bewust dat het het kenmerk van de zelfstandigheid in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388 een Unierechtelijk begrip betreft, waardoor de vraag rijst of ook de nationale wetgever een normeringsbevoegdheid heeft.
- 32 Een systematische uitlegging zou daarop kunnen wijzen, aangezien artikel 4, lid 4, eerste alinea, van richtlijn 77/388 eveneens uitgaat van een „verhouding van ondergeschiktheid”, waarbij de ondergeschiktheid op een gebrek aan zelfstandigheid wijst. Hiermee zou uiting kunnen worden gegeven aan een algemeen rechtsbeginsel.
- 33 Voorts zou ook de historische uitlegging daarop kunnen wijzen: uit bijlage A, punt 2, bij richtlijn 67/228 zou kunnen worden afgeleid dat de fiscale eenheid een geval van gebrek aan zelfstandigheid was. Het lijkt erop dat bijlage A bij richtlijn 67/228 onder andere moest dienen om de Duitse regeling van de fiscale eenheid Unierechtelijk te legitimeren. Dit kan ook vandaag nog van belang zijn.
- 34 Ten slotte doet artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 niet af aan deze uitlegging. De regeling verliest met name haar doel niet. Er bestaan namelijk ten aanzien van zowel de toepassingsvoorwaarden als de rechtsgevolgen aanzienlijke verschillen tussen de daarin geregelde gezamenlijke belasting van de leden van een btw-groep en de Duitse fiscale eenheid.