



Datum van
inontvangstneming

:

09/05/2023

Zaak C-184/23

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:

22 maart 2023

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 januari 2023

Verweerder en verzoeker tot Revision:

Finanzamt T

Verzoekster en verweerster in Revision:

S

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Omzetbelasting – Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 – Mogelijkheid 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 – Artikel 6, lid 2, onder b), van richtlijn 77/388 – Uitvoering van een overheidstaak naast een economische activiteit

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Leidt het samenvoegen van meerdere personen tot één belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 ertoe dat

diensten die onder bezwarende titel tussen deze personen worden verricht niet binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in de zin van artikel 2, punt 1, van die richtlijn vallen?

- 2) Vallen diensten die onder bezwarende titel tussen deze personen worden verricht in ieder geval binnen de werkingssfeer van de btw wanneer de ontvanger geen (of slechts gedeeltelijk) recht op aftrek van voorbelasting heeft, omdat anders het risico van derving van belastinginkomsten bestaat?

Aangehaalde bepalingen van Unierecht en Unierechtspraak

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, met name artikel 2, punt 1, en artikel 4, lid 2, tweede alinea

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in het bijzonder § 2, lid 2, punt 2, en § 3, lid 9a, punt 2

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een stichting naar Duits publiekrecht en het overkoepelend orgaan van een universiteit met onder meer een faculteit geneeskunde. Zij is btw-plichtig en verricht diensten onder bezwarende titel (verzorging van patiënten). Daarnaast voert zij als publiekrechtelijke rechtspersoon overheidstaken uit (opleiding van studenten), waarvoor zij niet als btw-plichtig wordt aangemerkt.
- 2 Zij is het overkoepelend orgaan van U-GmbH in de zin van § 2, lid 2, punt 2, UStG. U-GmbH verrichtte voor haar onder meer schoonmaakdiensten. Deze diensten werden verricht in het gehele gebouwencomplex van de faculteit geneeskunde, dus zowel in ruimten ten dienste van de verzorging van patiënten (patiëntenkamers, gangen en operatiekamers), waarmee zij als economische activiteit van verzoekster moeten worden aangemerkt, als in ruimten ten dienste van de opleiding van studenten (collegezalen en laboratoria), waarvoor verzoekster niet als btw-plichtige wordt aangemerkt.
- 3 Na een controle ter plaatse ging het Finanzamt (belastingdienst, Duitsland) (verweerder) ervan uit dat verzoeksters bedrijven één onderneming vormden. Het beschouwde de door U-GmbH verrichte schoonmaakdiensten in de voor de overheidstaak gebruikte ruimten als diensten die waren verricht binnen de fiscale eenheid die tussen verzoekster en U-GmbH bestond. Volgens verweerder waren deze schoonmaakdiensten voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemd en vormden zij voor verzoekster een voordeel in natura overeenkomstig § 3, lid 9a,

punt 2, UStG [gelezen in het licht van artikel 6, lid 2, onder b), van richtlijn 77/388]. Op basis van het aan de overheidstaak toe te rekenen aandeel van de schoongemaakte ruimten berekende verweerder een hogere btw. Het door verzoekster hiertegen ingediende bezwaar werd afgewezen.

- 4 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) wees het vervolgens hiertegen ingestelde beroep van verzoekster toe. Er was sprake van een fiscale eenheid, die leidde tot de samenvoeging van verzoekster als overkoepelend orgaan en van U-GmbH als ondernemingsentiteit tot één onderneming. Deze fiscale eenheid strekte zich ook uit tot de werkzaamheden van verzoekster in het kader van haar overheidstaak. Maar aan de voorwaarden van een voordeel in natura overeenkomstig § 3, lid 9a, punt 2, UStG was niet voldaan. Verweerder heeft tegen deze beslissing bij de verwijzende rechter beroep in Revision ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Wettelijke regeling naar nationaal recht

- 5 § 2, lid 2, punt 2, UStG, zet artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 om in nationaal recht en bepaalt dat een rechtspersoon („ondernemingsentiteit”) die financieel, economisch en organisatorisch deel uitmaakt van de onderneming van een andere persoon („overkoepelend orgaan”), zijn economische activiteit niet zelfstandig uitoefent. Volgens de op artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 gebaseerde § 2, lid 2, punt 2, UStG gelden handelingen tussen een ondernemingsentiteit en het overkoepelend orgaan als handelingen binnen een en dezelfde belastingplichtige. Deze zogenoemde intragroepshandelingen vallen buiten de werkingssfeer van de btw. In het onderhavige geval zijn de door U-GmbH aan verzoekster verleende schoonmaakdiensten zulke intragroepshandelingen.

Noodzaak van een tweede prejudiciële verwijzing

- 6 Het eerste verzoek om een prejudiciële beslissing strekte ertoe te verduidelijken of de nationale regeling van de fiscale eenheid in overeenstemming was met het Unierecht en of er sprake was van belastingheffing over onttrekkingen. Nu de verwijzende rechter, nadat het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) deze vragen heeft beantwoord in zijn arrest van 1 december 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, ervan uitgaat dat de nationale regeling van de fiscale eenheid in overeenstemming is met het Unierecht en dat er in casu geen sprake is van belastingheffing over onttrekkingen, rijzen echter op basis van dit arrest en dat van 1 december 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, de hier gestelde prejudiciële vragen, die moeten verduidelijken of handelingen binnen een btw-groep onder de omzetbelasting vallen en dus belastbaar zijn.

Eerste prejudiciële vraag

- 7 Op grond van het arrest van 1 december 2022, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, bestaan er twijfels of het samenvoegen van meerdere personen tot één belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388, ertoe leidt dat diensten die tussen deze personen onder bezwarende titel worden verricht, niet binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde in de zin van artikel 2, punt 1, van die richtlijn vallen.
- 8 Op grond van de vaststelling dat een dienst „slechts belastbaar is” in de zin van artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/388 „wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat” (arrest van 1 december 2022, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, punt 77), moet „[o]m vast te stellen of een dergelijke rechtsverhouding bestaat tussen een entiteit van een btw-groep en de andere leden van deze groep, daaronder begrepen het overkoepelend orgaan ervan, teneinde de door deze entiteit verrichte diensten aan de btw te kunnen onderwerpen, [...] worden onderzocht of die entiteit een zelfstandige economische activiteit uitoefent” (ibidem, punt 78). Indien derhalve in het concrete geval moet worden aangenomen dat de entiteit een zelfstandige economische activiteit uitoefent (ibidem, punt 79), volgt uit artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 niet dat een entiteit die niet het overkoepelend orgaan is, louter wegens haar lidmaatschap van een btw-groep geen zelfstandige economische activiteiten verricht (ibidem, punt 80). Het Hof is in deze zaak dan ook uitgegaan van een door U-GmbH verrichte prestatie onder bezwarende titel (arrest van 1 december 2022, *Finanzamt T*, C-269/20, EU:C:2022:944, punt 60 e.v.).

Tweede prejudiciële vraag

- 9 Twijfels over de vraag of diensten die onder bezwarende titel tussen de overeenkomstig artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 verbonden personen worden verricht in elk geval binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde vallen wanneer de ontvanger van de dienst geen (of slechts gedeeltelijk) recht heeft op aftrek van voorbelasting, aangezien anders het risico van belastingderving bestaat, vloeien voort uit het feit dat het Hof voor de aanwijzing van het overkoepelend orgaan als enige belastingplichtige van de in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de richtlijn genoemde groep als voorwaarde stelt dat door die aanwijzing geen risico van derving van belastinginkomsten ontstaat (in die zin arrest van 1 december 2022, *Finanzamt T*, C-269/20, EU:C:2022:944, punt 1 van het dictum). Daarbij wijst het Hof erop dat de aangifteplicht van het overkoepelende orgaan zich uitstrekt tot de diensten die door alle leden en aan alle leden van btw-groep worden verricht (ibidem, punt 51). Dit kan ook betrekking hebben op diensten die door een lid van de btw-groep worden verricht voor een ander lid.

- 10 Dit roept de vraag op of de niet-belastbaarheid van dergelijke intragroepshandelingen leidt tot het risico van belastingderving, die zich volgens het arrest van 1 december 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944), niet mag voordoen. Ter verduidelijking van die vraag moeten mogelijk twee belastingvorderingen met elkaar worden vergeleken, een die betrekking heeft op de juridische situatie waarin geen sprake is van een fiscale eenheid en een waarin daarvan overeenkomstig artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 wel sprake is.

Geen verduidelijking door eerdere rechtspraak

Verskillende opvattingen van de advocaten-generaal

- 11 Verschillende advocaten-generaal hebben in hun conclusies uiteenlopende standpunten ingenomen over de vraag of handelingen tussen de leden van een groep binnen de werkingssfeer van de btw vallen.
- 12 Volgens één opvatting moeten handelingen onder bezwarende titel tussen de leden van een btw-groep worden beschouwd als handelingen door de groep voor zichzelf en dus als niet-bestaand voor de toepassing van de btw (conclusies van advocaat-generaal Jääskinen van 27 november 2012 in de zaken Commissie/Ierland, C-85/11, EU:C:2012:753, punt 42, en Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2012:751, punt 40, en conclusie van advocaat-generaal Mengozzi van 26 maart 2015, in de gevoegde zaken Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:212, punt 49). Volgens de andere opvatting moeten intragroepshandelingen binnen de werkingssfeer van de btw vallen en dus worden belast (conclusies van advocaat-generaal Medina van 27 januari 2022 in zaak Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, punten 36 e.v., en 13 januari 2022 in zaak Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, punten 64 en 73).

Rechtspraak van het Hof

- 13 Uit de eerdere rechtspraak van het Hof blijkt geen duidelijk antwoord op de vraag of intragroepshandelingen belastbaar zijn. Het is juist dat het Hof heeft geoordeeld dat de wetgever van de Unie er met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/238 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 vermindering van bepaalde misbruiken (arresten van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C- 480/10, EU:C:2013:263, punt 37, en 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 40). Het Hof heeft zich echter nog niet op voor de beslissing relevante wijze gebogen over de vraag of handelingen tussen groepsleden onder de btw vallen (zie ook arresten van 25 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301; 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11,

EU:C:2013:217; 25 april 2013, Commissie/Zweden, EU:C:2013:263; 17 september 2014, Skandia America [USA], filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225; 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496; 18 november 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934; 11 maart 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, en 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

Beoordeling door de verwijzende rechter

Bewoordingen

- 14 Volgens de bewoordingen van artikel 2, punt 1, van richtlijn 77/388 hoeft voor de belastbaarheid van de handeling niet te worden onderscheiden of het lid van een groep in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn een dienst onder bezwarende titel verricht voor een derde die niet tot de groep behoort (externe handelingen) dan wel aan een ander lid van de groep (intragroepshandelingen). Dit pleit voor de belastbaarheid van intragroepshandelingen. Evenzeer laat het in artikel 4, lid 4, tweede alinea, vastgestelde rechtsgevolg van de samenvoeging van meerdere personen tot één belastingplichtige toe dat belastbaarheid of niet-belastbaarheid in gelijke mate kan worden verondersteld.

Ontstaansgeschiedenis

- 15 Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 bood de lidstaten de mogelijkheid om een reeds vóór de harmonisatie in het nationale recht bestaande regeling als die van § 2, lid 2, punt 2, UStG te handhaven. Daarom werd er in de nationale rechtspraak verder van uitgegaan dat intragroepshandelingen niet belastbaar zijn. Het oorspronkelijke doel van de nationale regeling had echter reeds in 1968 door de invoering van de nieuwe regeling met aftrek van voorbelasting in het nationale recht opgehouden te bestaan en kon dus de niet-belastbaarheid van intragroepshandelingen niet langer rechtvaardigen.

Context

- 16 Volgens de context van artikel 2, punt 1, en artikel 4, lid 1 en lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 verrichten leden hun intragroepshandelingen in het kader van een zelfstandige economische activiteit, zodat moet worden aangenomen dat deze belastbaar zijn. Bovendien moet artikel 4, lid 4, tweede alinea, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat bepaalde entiteiten via categorisering als niet-zelfstandige entiteiten aanmerkt, wanneer die entiteiten financieel, economisch en organisatorisch zijn opgenomen in het overkoepelende orgaan van een btw-groep (arrest van 1 december 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, punt 81).

Doel

- 17 Met betrekking tot de doelstellingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 heeft het Hof eraan herinnerd dat de wetgever van de Unie „er met deze bepaling voor heeft willen zorgen dat de lidstaten de hoedanigheid van belastingplichtige niet stelselmatig hoefden te verbinden aan ‚strikt juridische onafhankelijkheid’, zulks met het oog op administratieve vereenvoudiging of ter vermijding van misbruiken, zoals constructies waarbij een onderneming in verscheidene belastingplichtigen wordt opgesplitst om gebruik te kunnen maken van een bijzondere regeling” (arrest van 1 december 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, punt 43).
- 18 Een procedurele administratieve vereenvoudiging heeft geen invloed op de naar materieel recht bestaande belastingvordering. Dit betekent dus dat intragroepshandelingen tussen verbonden personen in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van richtlijn 77/388 binnen de werkingssfeer van de belasting blijven vallen. Een administratieve vereenvoudiging van het materiële recht die erin bestaat dat intragroepshandelingen in het algemeen niet worden belast, leidt tot aanzienlijke belastingderving. Indien bij niet-belastbaarheid zou worden onderscheiden of de ontvanger van de intragroepshandeling recht heeft op aftrek van voorbelasting, zou dit in strijd kunnen zijn met het doel van administratieve vereenvoudiging, aangezien dan zou moeten worden beslist over de uiteenlopende en vaak moeilijk te beantwoorden vragen betreffende het recht op aftrek overeenkomstig artikel 17 van richtlijn 77/388. Ten slotte kan niet-belastbaarheid van intragroepshandelingen op grond van de mogelijkheid van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de richtlijn leiden tot een verschillende toepassing van het Unierecht in de lidstaten, aangezien slechts enkele lidstaten van deze mogelijkheid gebruik hebben gemaakt. Dit zou in afzonderlijke sectoren kunnen leiden tot concurrentievervalsing als gevolg van het belastingrecht.
- 19 De doelstelling om misbruik te vermijden, zoals constructies waarbij een onderneming in verscheidene belastingplichtigen wordt opgesplitst om gebruik te kunnen maken van een bijzondere regeling, rechtvaardigt niet dat intragroepshandelingen niet belastbaar zijn. Integendeel, het algemene begrip misbruik (vgl. onder meer arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74 e.v.; 22 november 2017, ████████ e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punten 53 en 70, en 26 februari 2019, T Danmark en Y Denmark, C-116/16 en C-117/16, EU:C:2019:135, punt 97) zou ervoor kunnen pleiten dat intragroepshandelingen in ieder geval moeten worden belast in het geval van handelingen onder bezwarende titel aan groepsleden die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, omdat anders een door niet-belastbaarheid verkregen „belastingvoordeel” in strijd zou zijn met artikel 17, lid 2, van richtlijn 77/388.