



Datum van
inontvangstneming

:

21/01/2020

Zaak C-868/19**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:**

27 november 2019

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 november 2019

Verzoekende partij:

M-GmbH

Verwerende partij:

Finanzamt für Körperschaften

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Richtlijn 2006/112 – Artikel 11 – Toelaatbaarheid van een beperking van de personele werkingssfeer van artikel 11, eerste alinea, door een nationale regeling – Voorwaarden voor de rechtvaardiging van een dergelijke regeling uit hoofde van artikel 11, tweede alinea

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Moet artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EEG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling in § 2, lid 2, punt 2, Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de

omzetbelasting; hierna: „UStG”), voor zover die regeling verbiedt dat een ondernemingsentiteit (Organgesellschaft) in een btw-rechtelijke fiscale eenheid (Organschaft) een personenvennootschap is [in casu een GmbH & Co. KG (een commanditaire personenvennootschap waarvan de beherende vennoot een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid is)], waarvan de vennoten, naast het overkoepelende orgaan (Organträger), niet enkel personen zijn die overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG financieel gezien zijn opgenomen in de onderneming van dat overkoepelende orgaan?

- 2) Voor het geval dat de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:
 - a) Moet artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 – rekening houdend met het evenredigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel – aldus worden uitgelegd dat het een uitsluiting van personenvennootschappen van de btw-rechtelijke fiscale eenheid als vermeld in de eerste prejudiciële vraag kan rechtvaardigen, omdat volgens nationaal recht voor het sluiten en wijzigen van vennootschapsovereenkomsten voor personenvennootschappen geen vormvereiste geldt en in het geval van louter mondelinge afspraken in individuele gevallen moeilijkheden bij het aantonen van de financiële verwevenheid van de ondernemingsentiteit kunnen bestaan?
 - b) Staat aan de toepassing van artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 in de weg dat de nationale wetgever bij de vaststelling van de maatregel het voorkomen van belastingfraude en -ontwijking niet van meet af aan als doel heeft vastgelegd?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, meer in het bijzonder artikel 11

Aangevoerde nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz, meer in het bijzonder § 2

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoekster is rechtsopvolgster onder algemene titel van PD GmbH & Co. KG. In de voor dit geding relevante periode was A-GmbH haar behorend vennoot, en waren D-GbR, de heer C, de heer D, de heer E en M-GmbH haar stille vennoten. Volgens de vennootschapsovereenkomst beschikte iedere vennoot over één stem. In afwijking daarvan had M-GmbH zes stemmen. Afgezien van enkele

uitzonderingen zijn alle besluiten van de vennootschap met gewone meerderheid genomen.

- 2 De beherend vennoot van PD GmbH & Co. KG en M-GmbH hadden in de voor dit geding relevante periode dezelfde bestuurder. Bovendien bestonden er tussen PD GmbH & Co. KG en M-GmbH omvangrijke prestatieverhoudingen.
- 3 Nadat PD GmbH & Co. KG voor december 2017 geen btw-aangifte bij verweerder had ingediend, heeft verweerder de heffingsmaatstaf bij beschikking van 9 mei 2018 geschat en tegelijkertijd een boete wegens te late indiening vastgesteld. Nadat het bezwaar van PD GmbH & Co. KG hiertegen was afgewezen, heeft zij beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 4 Verzoekster is van opvatting dat PD GmbH & Co. KG en M-GmbH vanaf december 2017 een fiscale eenheid (Organschaft) in de zin van § 2, lid 2, punt 2, UStG vormden. Dit heeft tot gevolg dat alle handelingen en btw-aftrek voor december 2017 niet aan PD GmbH & Co. KG, maar aan M-GmbH moeten worden toegerekend en dat laatstgenoemde de btw-aangifte in kwestie had moeten indienen.
- 5 Verweerder is daarentegen van mening dat PD GmbH & Co. KG en M-GmbH in december 2017 geen fiscale eenheid vormden. Er is geen sprake van een financiële verwevenheid van PD GmbH & Co. KG en M-GmbH. Volgens nationaal recht geldt daarvoor namelijk de voorwaarde dat vennoten van de personenvennootschap, naast het overkoepelende orgaan, enkel personen zijn die overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG financieel gezien zijn opgenomen in de onderneming van dat overkoepelende orgaan. Dientengevolge kunnen natuurlijke personen niet deelnemen in de personenvennootschap die financieel gezien wordt opgenomen. Aangezien, naast M-GmbH, ook natuurlijke personen stille vennoten van PD GmbH & Co. KG zijn, is financiële verwevenheid niet mogelijk.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

Beoordeling van de zaak overeenkomstig het nationaal recht

- 6 In het onderhavige geding rijst de vraag of aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid in de zin van § 2, lid 2, punt 2, UStG is voldaan. In dat geval zou niet PD GmbH & Co. KG, maar het overkoepelende orgaan (in casu M-GmbH) ondernemer zijn, zodat alleen M-GmbH verplicht tot indiening van een btw-aangifte voor december 2017 zou zijn.
- 7 § 2, lid 2, punt 2, UStG luidt als volgt: „*De bedrijfs- of beroepsactiviteit wordt niet op zelfstandige basis uitgeoefend, [...] wanneer uit het geheel van de feitelijke omstandigheden blijkt dat een rechtspersoon financieel, economisch en*

organisatorisch gezien is opgenomen in het overkoepelende orgaan (fiscale eenheid). De gevolgen van de fiscale eenheid blijven beperkt tot de interne prestaties die tussen de in het binnenland gelegen ondernemingsentiteiten worden verricht. Die entiteiten moeten als één enkele onderneming worden beschouwd.”

- 8 Hieruit volgt dat alleen „entiteiten met rechtspersoonlijkheid” een ondernemingsentiteit (Organgesellschaft) kunnen zijn. De 5e Senat van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) heeft in het kader van een teleologische uitlegging geoordeeld dat ook personenvennootschappen als ondernemingsentiteit kunnen worden beschouwd, wanneer hun vennoten, naast het overkoepelende orgaan, enkel personen zijn die overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG financieel gezien zijn opgenomen in de onderneming van het overkoepelende orgaan. Dit kunnen geen natuurlijke personen zijn.
- 9 Daar tot de vennoten van PD GmbH & Co. KG ook natuurlijke personen behoorden, moet de vordering op grond van nationaal recht worden afgewezen, hoewel – aangezien de economische en organisatorische verwevenheid met PD GmbH & Co. KG niet wordt betwist – ook de overige voorwaarden voor hun financiële verwevenheid waren vervuld. Deze vereist namelijk dat het overkoepelende orgaan de ondernemingsentiteit bij meerderheidsbesluiten zijn wil kan opleggen. Dat is in casu het geval, daar M-GmbH als overkoepelend orgaan de meerderheid van de stemmen voor besluitvorming van de aandeelhoudersvergadering van PD GmbH & Co. KG bezat (zes van elf stemmen) en daardoor aan PD GmbH & Co. KG haar wil kon opleggen.

Beoordeling van de zaak overeenkomstig het Unierecht

- 10 De verwijzende rechter betwijfelt of die uit nationaal recht voortvloeiende conclusie verenigbaar is met de eisen van artikel 11 van richtlijn 2006/112.

Eerste prejudiciële vraag

- 11 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie (hierna: „Hof”) bepaalt artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 niet uitdrukkelijk dat de lidstaten andere voorwaarden kunnen opleggen waaraan de marktdeelnemers moeten voldoen om als een btw-groep te kunnen worden beschouwd, noch voorziet het uitdrukkelijk in de mogelijkheid voor de lidstaten om te bepalen dat enkel entiteiten met rechtspersoonlijkheid deel kunnen uitmaken van een btw-groep (zie arresten van 16 juli 2015, Larentia + Minerva, gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 38, hierna: „arrest Larentia + Minerva”; 25 april 2013, Commissie/Zweden C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35, hierna: „arrest Commissie/Zweden”, en 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11, EU:C:2013:217, punt 36, hierna: „arrest Commissie/Ierland”). Op grond van de rechtsoverwegingen van het arrest Larentia + Minerva kan wellicht worden geconcludeerd dat een beperking van de eisen van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bij de omzetting in nationaal recht door de lidstaten uitsluitend

is toegestaan, wanneer aan de voorwaarden van artikel 11, tweede alinea, van die richtlijn is voldaan of wanneer het Hof aan de lidstaten een specificatiebevoegdheid heeft toegekend. Ten aanzien van de personele werkingssfeer heeft het Hof aan de lidstaten echter niet een dergelijke specificatiebevoegdheid toegekend. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat een beperking van de personele werkingssfeer van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 uitsluitend mogelijk is in de gevallen genoemd in artikel 11, tweede alinea, van die richtlijn.

- 12 De Senaten van het Bundesfinanzhof die tot beantwoording van btw-rechtelijke vragen bevoegd zijn, hebben echter uiteenlopende rechtsopvattingen over hoe de eisen van het Hof in het arrest Larentia + Minerva moeten worden omgezet.
- 13 De 11e Senat van het Bundesfinanzhof heeft de eisen van het Hof in het arrest Larentia + Minerva als onbeperkt bindend beschouwd. Artikel 11 van richtlijn 2006/112 wordt overeenkomstig de overwegingen van het Hof aldus uitgelegd *„dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die de in de voornoemde bepaling bedoelde mogelijkheid om een groep van personen te vormen die voor de belasting over de toegevoegde waarde als één enkele belastingplichtige kan worden beschouwd, 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 van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in casu het geval is”* (arrest Larentia + Minerva, punt 2 van het dictum). Hieruit moet worden afgeleid dat de 11e Senat iedere van de rechtsvorm onafhankelijke beperking van het begrip „ondernemingsentiteit” (Organgesellschaft) in § 2, lid 2, punt 2, UStG, als onverenigbaar met artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 beschouwt, voor zover niet in uitzonderlijke gevallen aan de voorwaarden van artikel 11, tweede alinea, van die richtlijn is voldaan.
- 14 De 5e Senat van het Bundesfinanzhof is daarentegen van mening dat een beperking van het begrip „personen” in artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, in de zin die hierboven in punt 7 is weergegeven, om redenen van rechtszekerheid noodzakelijk is. Dit zou van toepassing zijn indien personenvennootschappen dwingend als ondernemingsentiteiten in de zin van § 2, lid 2, punt 2, UStG zouden moeten worden beschouwd. Tegenover rechtspersonen bestaat er op grond van nationaal recht bij personenvennootschappen immers een verschil op het gebied van de rechtszekere bepaalbaarheid van het aantal stemrechten dat van belang is voor de beoordeling van de op grond van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG vereiste financiële verwevenheid.
- 15 De verwijzende rechter betwijfelt of een dergelijk beroep op het Unierechtelijke rechtszekerheidsbeginsel ter beperking van de personele werkingssfeer van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 tegen de achtergrond van arrest Larentia + Minerva toegestaan is.

- 16 Enerzijds zou wellicht reeds uit een onderzoek door het Hof van de beperking van het begrip „personen” in artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 dwingend kunnen worden geconcludeerd dat een dergelijke beperking slechts mogelijk is in de gevallen als bedoeld in artikel 11, tweede alinea, van die richtlijn (zie punt 10 hierboven). Bijgevolg zou het Hof dan ook reeds concludent beslissen of een beperking uitsluitend met een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel mogelijk is.
- 17 Anderzijds kan niet worden toegestaan dat een lidstaat zich beroept op bepalingen, praktijken of situaties van zijn nationale rechtsorde ter rechtvaardiging van de niet-nakoming van uit het Unierecht voortvloeiende verplichtingen (zie bijvoorbeeld arrest Commissie/Ierland, punt 89). Dit zou echter het geval zijn indien – zoals de 10e Senat van het Bundesfinanzhof veronderstelt – het nationale vennootschapsrecht een beperking van de eisen in artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 mogelijk zou maken.
- 18 Daarvan afgezien is het waarschijnlijk dat er bij personenvennootschappen in ieder geval geen sprake is van de door de 5e Senat veronderstelde inbreuk op het rechtszekerheidsbeginsel.
- 19 Enerzijds moet hierbij in aanmerking worden genomen dat het Unierechtelijke rechtszekerheidsbeginsel niet tot doel heeft, de uitvoerende instantie bij de toepassing van rechtsregels te beschermen, maar de belastingplichtige die aan de regels is onderworpen. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist dit beginsel dat de door het Unierecht aan particulieren verleende rechten kunnen worden geëffectueerd op een wijze die voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar is, zodat de betrokkenen hun rechten en verplichtingen nauwkeurig kunnen kennen, dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen en deze rechten zo nodig voor de nationale rechterlijke instanties kunnen inroepen (zie arrest van 7 oktober 2019, Safeway, C-171/18, EU:C:2019:839, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Of bij personenvennootschappen aan de voorwaarden voor financiële verwevenheid is voldaan, is de belastingplichtige echter bekend zodat voor hem geen rechtsonzekerheid bestaat.
- 20 Anderzijds bestaat twijfel over de veronderstelling dat mondelinge afspraken – die enkel bij personenvennootschappen, maar niet bij entiteiten met rechtspersoonlijkheid zijn toegestaan – voor meer rechtsonzekerheid zorgen dan schriftelijke overeenkomsten en daarom een schending van het rechtszekerheidsbeginsel opleveren, omdat dit ertoe zou leiden dat mondelinge afspraken btw-rechtelijk helemaal niet van belang zouden zijn. Een dergelijke vergaande conclusie zal waarschijnlijk niet uit het Unierechtelijke rechtszekerheidsbeginsel kunnen worden afgeleid.

Tweede prejudiciële vraag, onder a)

- 21 Het Hof heeft geoordeeld dat de in artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 bedoelde maatregelen enkel met eerbiediging van het Unierecht kunnen worden vastgesteld en dat het de lidstaten alleen onder dit voorbehoud vrij staat de

toepassing van de regeling van artikel 11, eerste alinea, van die richtlijn te beperken, teneinde belastingfraude of -ontwijking te bestrijden (zie arrest Commissie/Zweden, punt 38). De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op de uitlegging van dit voorbehoud.

- 22 De door de 5e Senat vastgestelde eisen kunnen inbreuk maken op de Unierechtelijke beginselen van evenredigheid en neutraliteit.
- 23 Het evenredigheidsbeginsel stelt als voorwaarde dat de nationale maatregel geschikt is ter verwezenlijking van de doelstelling en niet verder gaat dan voor die verwezenlijking nodig is. In het bijzonder mag deze maatregel niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk zou doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arrest van 27 september 2007, ██████████ C-146/05, EU:C:2007:549, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 24 Het beginsel van btw-rechtelijke neutraliteit verzet zich er met name tegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing (zie arrest van 29 november 2018, ██████████ C-264/17, EU:C:2018:968, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Tegen deze achtergrond betwijfelt de verwijzende rechter dat het uitsluiten van personenvennootschappen waarvan de vennoten, naast het overkoepelende orgaan, niet enkel personen zijn die overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG financieel gezien zijn opgenomen in de onderneming van dat overkoepelende orgaan, als deel van de btw-rechtelijke fiscale eenheid, een evenredige beperking van het neutraliteitsbeginsel vormt. Ten aanzien van het verrichten van handelingen bestaan wat betreft de btw-heffing namelijk geen verschillen tussen enerzijds personenvennootschappen waarvan de vennoten, naast het overkoepelende orgaan, niet enkel personen zijn die overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG financieel gezien zijn opgenomen in de onderneming van dat overkoepelende orgaan, en anderzijds personenvennootschappen waarbij dit niet het geval is. Bovendien staan zij in directe concurrentie met elkaar wanneer gelijksoortige handelingen worden verricht.
- 26 Daarenboven twijfelt de verwijzende rechter eraan of een maatregel van een lidstaat als bedoeld in artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, die een algemene uitsluiting van personenvennootschappen waarvan vennoten, naast het overkoepelende orgaan, niet enkel personen zijn die overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG financieel gezien zijn opgenomen in de onderneming van dat overkoepelende orgaan, niet verder gaat dan nodig is voor de verwezenlijking van de doelstelling, te weten het voorkomen van belastingfraude of -ontwijking. Het lijkt niet uitgesloten dat er minder ingrijpende wettelijke middelen bestaan die een even adequate bescherming bieden tegen belastingfraude en -ontwijking. Zo is het bijvoorbeeld denkbaar om de gevolgen van de fiscale eenheid uitsluitend op aanvraag of na goedkeuring door de belastingdienst te doen ingaan.

- 27 Ten slotte moet het nagestreefde doel (te weten de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking) worden afgewogen tegen de beperkingen van het neutraliteitsbeginsel. Hierbij moet in aanmerking worden genomen dat de Duitse regeling voorziet in de algemene uitsluiting als ondernemingsentiteit van personenvennootschappen waarvan de vennoten, naast het overkoepelend orgaan, niet enkel personen zijn die overeenkomstig § 2, lid 2, punt 2, UStG financieel gezien zijn opgenomen in de onderneming van dat overkoepelende orgaan, zonder dat het erop aankomt of in individuele gevallen de voorwaarden voor een financiële verwevenheid omstreden zijn of moeilijk kunnen worden bepaald. Bovendien berust de toepassing van artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 uiteindelijk alleen op de veronderstelling dat mondelinge afspraken niet zo rechtszeker zijn als schriftelijke overeenkomsten en het gevaar dreigt dat belastingfraude en -ontwijking wordt gepleegd. Een dergelijke veronderstelling is echter twijfelachtig (zie punt 19 hierboven). Daar komt nog bij dat – anders dan bijvoorbeeld bij intracommunautaire leveringen of exportleveringen – in het geval van een fiscale eenheid geen sprake is van een grensoverschrijdende situatie waarbij bijzondere moeilijkheden bij de vaststelling van de feiten kunnen bestaan. De gevolgen van de fiscale eenheid blijven immers beperkt tot de interne prestaties die tussen de in het binnenland gelegen ondernemingsentiteiten worden verricht (§ 2, lid 2, punt 2, tweede volzin, UStG). Dit beantwoordt aan de Unierechtelijke eisen van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112.

Tweede prejudiciële vraag, onder b)

- 28 Voorts is twijfelachtig of de in artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 vereiste maatregelen door de wetgever moeten zijn vastgesteld met de herkenbare intentie dat die maatregelen geschikt en nodig zijn voor de bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, dan wel of volstaat dat de maatregel – los van het door de wetgever nagestreefde doel – objectief gezien voor de bestrijding van belastingfraude of -ontwijking geschikt en nodig is.
- 29 De bewoordingen van artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 („*maatregelen vaststellen die nodig zijn om [...]*”) duiden erop dat het voorkomen van belastingfraude en -ontwijking een beoogd doel van de wettelijke maatregel moet zijn. Dit wordt bevestigd door de Engelse en de Franse versie van artikel 11, tweede alinea, van die richtlijn.
- 30 Met de invoering van de beperking van de rechtsvorm van ondernemingsentiteiten, zoals geregeld in § 2, lid 2, punt 2, eerste zin, UStG, streefde de wetgever echter niet naar het voorkomen van belastingfraude en -ontwijking. Zoals blijkt uit de totstandkomingsgeschiedenis, lag hieraan veeleer ten grondslag dat personenvennootschappen wegens hun civielrechtelijke structuur niet geschikt zijn om in een overkoepelend orgaan te worden opgenomen. Ook latere wijzigingen van de UStG zijn niet op een dergelijk doel gegrond.

- 31 Daarbij komt nog dat een latere aanvulling op de doelstelling niet met de bewoordingen van artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 verenigbaar is. Dit wordt bevestigd door het feit dat artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 voorafgaand aan de invoering van een regeling betreffende fiscale eenheden door een lidstaat voorziet in de raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde. Dit vereiste van raadpleging zou ondermijnd worden, wanneer de nationale wetgever zich achteraf op het voorkomen van belastingfraude en -ontwijking zou kunnen beroepen.