



Datum van inontvangstneming : 26/05/2025

Zaak T-268/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

1 april 2025

Verwijzende rechter:

Østre Landsret – Nordhavn (Denemarken)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 maart 2025

Verzoekende partij:

Sampension Livsforsikring A/S

Verwerende partij:

Skatteministeriet

ØSTRE LANDSRET

BESCHIKKING

van 27 maart 2025

[OMISSIS]

Sampension Livsforsikring A/S

[OMISSIS]

tegen

Skatteministeriet (ministerie van Belastingen, Denemarken)

[OMISSIS]

Hoofdgeding en feiten

- 1 De zaak tussen Skatteministeriet (ministerie van Belastingen) en Sampension Livsforsikring A/S betreft de uitlegging van artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), dat in Denemarken is omgezet bij artikel 47, lid 4, van de momslov (hierna: „btw-wet”).
- 2 Sampension Livsforsikring A/S is een verzekeringsmaatschappij waarvan de klanten eigenaar zijn, en is actief op het gebied van levensverzekeringen en andere financiële activiteiten, voor zowel arbeidsmarktpensioenen als voor bedrijfspensioenen. Deze activiteiten omvatten dienstverlening die krachtens artikel 13 van de btw-wet van btw is vrijgesteld. Dat artikel geeft onder meer uitvoering aan artikel 135 van de btw-richtlijn.
- 3 Tot 1 januari 2017 maakte Sampension Livsforsikring A/S deel uit van een btw-groep (gezamenlijke registratie voor btw-doeleinden) met Sampension Administrationsselskab A/S (hierna „Administrationsselskab”).
- 4 Tot 1 januari 2017 bezat Sampension Livsforsikring A/S alle aandelen van Administrationsselskab. Administrationsselskab trad zowel vóór als na 1 januari 2017 op als beheerder van Sampension Livsforsikring A/S.
- 5 Vóór 2017 verrichtte Administrationsselskab de administratieve taken voor Sampension Livsforsikring A/S en voor twee pensioenfondsen die niet tot dezelfde groep als de ondernemingen van Sampension behoren. De taken van de pensioenfondsen omvatten klantadvies, actuariële functies, behandeling van aanvragen en wettelijke aansprakelijkheid voor de algemene voorwaarden van klanten, beheer van beleggingsportefeuilles, financiën en communicatie, evenals diensten voor het uitvoerend management en personeelszaken.
- 6 Sampension Livsforsikring A/S heeft aangegeven dat het bedrijf eind 2016 heeft besloten de twee door Administrationsselskab beheerde pensioenfondsen een klein belang in Administrationsselskab te laten verwerven en aldus de risico's en schaalvoordelen te delen die aan het beheer van de pensioenfondsen door Administrationsselskab zijn verbonden.
- 7 Zodoende hebben twee pensioenfondsen per 1 januari 2017 elk 3 % van het aandelenkapitaal in Administrationsselskab verworven.
- 8 Omdat Sampension Livsforsikring A/S niet langer 100 % van Administrationsselskab in bezit had, hield de btw-groep op te bestaan, aangezien niet langer werd voldaan aan de voorwaarde van 100 % eigendom van artikel 47, lid 4, van de btw-wet.
- 9 Bij brief van 15 januari 2019 heeft Sampension Livsforsikring A/S bij de Erhvervsstyrels (Deense dienst voor het bedrijfsleven) een verzoek ingediend voor toestemming tot hernieuwde registratie voor btw-doeleinden samen met

Administrationsselskab, met Sampension Livsforsikring A/S als fiscaal vertegenwoordiger, omdat Sampension Livsforsikring A/S van mening was dat de in artikel 47, lid 4, van de btw-wet gestelde voorwaarde van 100 % eigendom niet in overeenstemming is met het Unierecht, met inbegrip van artikel 11 van de btw-richtlijn.

- 10 Op het moment van indiening van het nieuwe verzoek voor de vorming van een btw-groep bezat Sampension Livsforsikring A/S 94 % van Administrationsselskab. Volgens de verstrekte informatie kwam dit aandeel overeen met het deel van de omzet waarin Administrationsselskab voor Sampension Livsforsikring A/S voorzag. De resterende 6 % was in handen van de twee beheerde pensioenfondsen.
- 11 De raad van bestuur van Administrationsselskab bestaat uit 16 leden, waarvan er 14 ook zitting hebben in de raad van bestuur van Sampension Livsforsikring A/S. De twee andere leden van de raad van bestuur zijn vertegenwoordigers van de pensioenfondsen die naast Sampension Livsforsikring A/S mede-eigenaar van Administrationsselskab zijn.
- 12 Bij besluit van 8 februari 2019 heeft de Skattestyrels (hierna: „belastingdienst”) het verzoek om de gezamenlijke registratie opnieuw te activeren afgewezen op grond dat Sampension Livsforsikring A/S niet 100 % van de aandelen van Administrationsselskab bezat, zoals artikel 47, lid 4, van de btw-wet voorschrijft.
- 13 Op 13 december 2021 heeft de Landsskatteret (de hoogste bestuurlijke instantie voor fiscale aangelegenheden) het besluit van de belastingdienst bevestigd omdat niet was voldaan aan het vereiste van 100 % eigendom.
- 14 De Landsskatteret merkte ook op dat de vennootschap niet rechtstreeks een beroep kon doen op artikel 11 van de btw-richtlijn, aangezien deze bepaling geen rechtstreekse werking heeft; zie het arrest van 16 juli 2015 van het Hof Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 50-52).
- 15 Sampension Livsforsikring A/S heeft vervolgens bij de Ret i Lyngby (rechter in eerste aanleg Lyngby, Denemarken) beroep ingesteld tegen de beslissing van de Landsskatteret en heeft betoogd dat zij voor btw-doeleinden recht heeft op gezamenlijke registratie met Administrationsselskab. De Ret i Lyngby heeft de zaak verwezen naar de Østre Landsret (normaliter rechter in tweede aanleg voor het oosten van Denemarken) voor afdoening in eerste aanleg omdat in de zaak sprake is van principiële vragen.
- 16 Tot de eigenaars van Administrationsselskab behoren thans Sampension Livsforsikring A/S (88 %), Pensionskassen for Teknikum- og Diplomingeniører (6 %), Pensionskassen for Arkitekter is Designere (3 %) en Pensionskassen for Jordbrugsakademikere & dyrlæger (3 %).

Unierecht

- 17 In artikel 11 van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„Artikel 11

Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde („btw-comité”) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

- 18 Deze bepaling vormt de voortzetting van artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn.
- 19 In een aantal arresten heeft het Hof zich uitgesproken over de uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn en het daaraan voorafgaande artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn; zie bijvoorbeeld arresten van het Hof van 25 april 2013, Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263) en Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266); 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496); 15 april 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285); 1 december 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), en onlangs 11 juli 2024, Finanzamt T (C-184/23, EU:C:2024:599).

Deens recht

- 20 Artikel 47, lid 4, van de btw-wet voorziet in de gezamenlijke registratie van vennootschappen voor belastingdoeleinden, zodat zij als één belastingplichtige worden beschouwd; zie artikel 3, lid 3, van de btw-wet.
- 21 Artikel 47, leden 1 en 4, van de btw-wet luidt als volgt:

„[Lid 1] Belastingplichtigen die goederen leveren en diensten verrichten, moeten hun onderneming bij de told- og skatteforvaltning (douane- en belastingdienst) registreren. Deze bepaling is niet van toepassing op:

1) activiteiten die betrekking hebben op levering van goederen en verrichting van diensten die krachtens artikel 13 zijn vrijgesteld [OMISSIS]

2) [OMISSIS].

[OMISSIS]

Lid 4. Meerdere belastingplichtigen die uitsluitend registratieplichtige activiteiten verrichten, kunnen op verzoek samen worden geregistreerd. De douane- en belastingdienst kan toestaan dat personen die btw-registratieplichtige activiteiten verrichten, samen worden geregistreerd met personen die niet-registratieplichtige activiteiten verrichten en met personen die geen economische activiteiten verrichten. Toestemming kan alleen worden verleend indien één persoon (moedermaatschappij enzovoort) door direct of indirect alle aandelen enzovoort te bezitten, eigenaar is van de andere in de gezamenlijke registratie opgenomen personen (dochterondernemingen, kleindochterondernemingen enzovoort). Gezamenlijke registratie kan alleen in Denemarken gevestigde vennootschappen enzovoort betreffen. Het verzoek tot gezamenlijke registratie moet uiterlijk een maand vóór inwerkingtreding van de gezamenlijke registratie worden ingediend.”

- 22 Artikel 47, lid 4, tweede volzin, van de btw-wet regelt de gezamenlijke registratie van personen die registratieplichtige activiteiten verrichten, met personen die niet-registratieplichtige activiteiten verrichten en met personen die geen economische activiteiten verrichten. De activiteiten van Sampension Livsforsikring A/S met betrekking tot het verrichten van diensten die krachtens artikel 13 van de btw-wet van registratie zijn vrijgesteld, vallen niet onder de registratieplicht; zie artikel 47, lid 1, van de btw-wet. Sampension [Livsforsikring A/S] is krachtens de btw-wet voor andere activiteiten registratieplichtig.
- 23 Volgens lid 47, lid 4, derde volzin, is een voorwaarde voor de registratie van een groep in de zin van de tweede volzin dat één vennootschap (moedermaatschappij enzovoort) direct of indirect alle aandelen enzovoort van de andere in de gezamenlijke registratie opgenomen vennootschappen in bezit heeft.
- 24 De gezamenlijke registratie van meerdere vennootschappen die uitsluitend registratieplichtige activiteiten verrichten, is aanvankelijk vóór de toetreding van Denemarken tot de EG ingevoerd bij artikel 5, lid 3, van wet nr. 102 van 31 maart 1967 betreffende de algemene omzetbelasting (lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift). Gezamenlijke registratie stond niet open voor niet-registratieplichtige personen en personen die geen economische activiteiten verrichten.
- 25 De btw-wet van 1967 is gewijzigd bij wet nr. 204 van 10 mei 1978 als gevolg van richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: „Zesde btw-richtlijn”). In de btw-wet van 1978, die op 1 oktober 1978 in werking is getreden, is een bepaling opgenomen die inhoudelijk gelijk is aan artikel 5, lid 3, van de btw-wet van 1967 betreffende de gezamenlijke registratie van meerdere registratieplichtige vennootschappen.
- 26 Overeenkomstig artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn heeft Denemarken het btw-comité geraadpleegd over artikel 5, lid 3, van de btw-wet van 1978. In de notulen van de vergadering van het btw-comité van 14 en 15 juni 1979 (document nr. XV/197/79-EN van de Commissie, blz. 2) staat het volgende:

„Raadpleging door Denemarken overeenkomstig artikel 4, lid 4: de registratie van meerdere vennootschappen als één belastingplichtige (doc. XV/90/79)

In antwoord op vragen van de voorzitter en een aantal delegaties heeft de Deense delegatie bevestigd dat de Deense wetgeving geen criterium bevat om de vennootschappen aan te wijzen die als één belastingplichtige kunnen worden geregistreerd. Zij voegde daar evenwel aan toe dat de Deense belastingdienst de in de Zesde btw-richtlijn genoemde criteria heeft toegepast, hetzij bij de beoordeling van de door de vennootschappen ingediende aanvragen, hetzij bij de intrekking van verleende toestemming. Zij heeft er ook op gewezen dat vennootschappen beroep kunnen instellen tegen de weigering van de belastingdienst om dergelijke toestemming te verlenen.

Aangezien banken en verzekeringsmaatschappijen in beginsel niet voor btw-doeleinden geregistreerd zijn, heeft de Deense delegatie hieraan toegevoegd dat zij nooit bij dergelijke groepen zijn aangesloten en dat de door diverse delegaties aan de orde gestelde problemen (bijvoorbeeld de aanwezigheid van belastingplichtige vennootschappen en banken in dezelfde groep) derhalve niet aan de orde waren.”

- 27 Artikel 47, lid 4, van de btw-wet is ingevoerd bij wet nr. 375 van 18 mei 1994, waarbij het recht op gezamenlijke registratie is uitgebreid, zodat ook vennootschappen die niet-registratieplichtige activiteiten verrichten, kunnen worden toegevoegd aan een gezamenlijke registratie. Het recht op gezamenlijke registratie voor dergelijke vennootschappen is onderworpen aan het vereiste van 100 % eigendom in de derde zin van artikel 47, lid 4, van de btw-wet.
- 28 Bij artikel 47, lid 4, van de btw-wet is de destijds toepasselijke bepaling van artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn omgezet; die bepaling is later opgenomen in artikel 11 van de btw-richtlijn.
- 29 Vóór de goedkeuring van de btw-wet van 1994 heeft Denemarken in 1992 het btw-comité geraadpleegd over de voorgenomen uitbreiding van de gezamenlijke registratie overeenkomstig artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde btw-richtlijn. Volgens het plan van 1992 was de voorwaarde voor gezamenlijke registratie van vennootschappen die niet-registratieplichtige activiteiten verrichten, dat één vennootschap in de gezamenlijke registratie direct of indirect eigenaar was van meer dan 50 % van het aandelenkapitaal met stemrecht in de andere vennootschappen van de gezamenlijke registratie. Aan dit eigendomsvereiste dienden aanvullende beperkingen te worden toegevoegd.
- 30 In document XXI/882/92-EN van de Commissie, blz. 1-2, betreffende de raadpleging van 1992, staat het volgende:

„4. De Deense autoriteiten overwegen momenteel op basis van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde btw-richtlijn de Deense btw-wet te wijzigen om de gezamenlijke registratie van ondernemingen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn (vennootschappen die tot

dezelfde groep behoren) toe te staan; de gezamenlijke registratie kan dan zowel belastingplichtige als vrijgestelde vennootschappen omvatten. Dit recht is afhankelijk van de voorwaarde dat een onderneming die zeggenschap uitoefent, een beslissende invloed heeft op de vennootschap of vennootschappen waarop de gezamenlijke registratie betrekking heeft, omdat zij – direct of indirect – meer dan 50 % van het kapitaal van de vennootschap in bezit heeft in combinatie met stemrecht. Om fiscale verliezen en verstoring van de mededinging te voorkomen wordt de uitbreiding van het recht op gezamenlijke registratie onderworpen aan de volgende beperkingen:

De interne transacties van de groep moeten nauw samenhangen met de vrijgestelde hoofdactiviteit van de groep. Het moet gaan om secundaire diensten of producten en de dienst of het product moet naar zijn aard bijna volledig bestemd zijn voor de vrijgestelde hoofdactiviteit van de groep.

Vrijgestelde ondernemingen kunnen geen installaties of apparatuur kopen of leasen zonder btw te betalen op basis van gezamenlijke registratie met een producent of detailhandelaar van goederen. Op grond van de gezamenlijke registratie kunnen leveringen binnen de groep dus slechts worden vrijgesteld indien soortgelijke producten niet worden geleverd aan andere ondernemingen die niet onder de gezamenlijke registratie vallen.

Door gezamenlijke registratie zou de binnen de groep vrijgestelde levering (onttrekking/verkoop) van belastbare goederen of diensten die tegelijkertijd buiten de groep worden verkocht, alleen zijn toestaan indien de leveringen (onttrekking/verkoop) worden verricht voor doeleinden die in het algemeen van btw zijn vrijgesteld (overeenkomstig artikel 2, lid 3, van de btw-wet); zie artikel 13 van de Zesde btw-richtlijn).

Goederen en diensten die voor de bouw worden gebruikt, vallen niet onder de gezamenlijke registratieregelingen.

Het recht op aftrek van btw over aankopen wordt waarschijnlijk berekend overeenkomstig de algemene regels inzake het recht op gedeeltelijke aftrek (zie de artikelen 17 en 19 van de Zesde btw-richtlijn), dat wil zeggen, recht op volledige aftrek voor aankopen die betrekking hebben op verkopen waarvoor belasting verschuldigd en betaald is, geen recht op aftrek voor aankopen die zijn bestemd voor van btw vrijgestelde activiteiten, bijvoorbeeld voor 'privégebruik', en recht op gedeeltelijke aftrek voor aankopen voor gemengd gebruik.

Bij de toepassing of beëindiging van de gezamenlijke registratieregeling moet de btw worden aangepast voor de aankoop van investeringsgoederen overeenkomstig de regels inzake verkoop of overdracht van artikel 20, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn.

OPMERKINGEN VAN DE COMMISSIE

Uit de opmerkingen uit het raadplegingsverzoek blijkt dat Denemarken voornemens is maatregelen te treffen om voor dergelijke vrijgestelde vennootschappen fiscale verliezen en verstoring van de mededinging als gevolg van de uitbreiding van het begrip gezamenlijke registratie te voorkomen. Een dergelijke uitbreiding zou een groep ongerechtvaardigde voordelen opleveren, tenzij zij vergezeld gaat van bijzondere maatregelen. Ten eerste stelt het de vrijgestelde leden in staat om hun goederen en diensten van andere leden te betrekken zonder dat zij belasting hoeven te betalen die niet of slechts gedeeltelijk aftrekbaar is. Ten tweede kan de groep zo voor de uitgaven van haar vrijgestelde bedrijfstak een grotere aftrek krijgen dan waarop zij normaal recht zou hebben.”

- 31 In het vervolgens in 1993 ingediende wetsvoorstel (wetsvoorstel nr. L 124 van 8 december 1993) is het oorspronkelijk beoogde vereiste van eigendom van meer dan 50 % in artikel 47, lid 4, derde volzin, van de btw-wet vervangen door het vereiste van 100 % eigendom. Tegelijkertijd zijn de aanvullende beperkingen die, zoals opgemerkt, bedoeld waren om „elk risico op fiscale verliezen en verstoring van de mededinging te voorkomen”, uit het wetsvoorstel geschrapt.
- 32 In de specifieke opmerkingen bij artikel 47, lid 4, van het wetsvoorstel (Folketingstidende 1993-1994, supplement A, blz. 4425) staat te lezen:

„De tweede volzin van deze bepaling verruimt het recht op gezamenlijke registratie voor vennootschappen die tot dezelfde groep behoren. De douane- en belastingautoriteiten van de staat kunnen toestaan dat twee of meer belastingplichtigen die zowel registratieplichtige als niet-registratieplichtige activiteiten verrichten, gezamenlijk worden geregistreerd. De toestemming kan alleen worden verleend indien één belastingplichtige (moedermaatschappij enzovoort) door het directe of indirecte bezit van alle aandelen enzovoort eigenaar is van de andere belastingplichtigen (dochterondernemingen, kleindochterondernemingen enzovoort) die in de gezamenlijke registratie zijn opgenomen. De vierde volzin voorziet echter in een uitzondering op het vereiste van 100 % eigendom, in die zin dat toestemming voor gezamenlijke registratie ook al kan worden verleend wanneer in dochterondernemingen die in de gezamenlijke registratie moeten worden opgenomen, aandelen van werknemers enzovoort zijn uitgegeven. Toestemming is afhankelijk van de voorwaarde dat de aandelen enzovoort alleen aan de uitgevende vennootschap kunnen worden terug verkocht. Deze uitbreiding van het recht op gezamenlijke registratie is voorgesteld in overeenstemming met artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn.”

- 33 Over de achtergrond van de nieuwe regeling (deel 4 van de algemene toelichting bij het wetsvoorstel, Folketingstidende 1993-1994, supplement A, blz. 4369-4370) wordt ook het volgende opgemerkt:

„Vanwege de groei van groepen in de financiële sector is aldus een behoefte ontstaan om gezamenlijke registratie uit te breiden. Die groei in het gebruik van

de groepsstructuur brengt mee dat er een aanzienlijke uitwisseling van diensten is tussen de verschillende vennootschappen in de groep. Verrekening van omzet binnen een groep vindt doorgaans plaats in de vorm van vergoeding van kosten. Op die manier draagt elke vennootschap in de groep haar deel van de gezamenlijke kosten.

De omzet binnen de groep omvat belastbare diensten, zoals automatisering en administratie. Aangezien de omzet ontstaat tussen onafhankelijke rechtspersonen, moet daarover op grond van de wet belasting worden betaald.

In de praktijk is verrekening van groepskosten echter tot op zekere hoogte mogelijk geweest zonder belasting. Deze praktijk kan in haar huidige vorm niet blijven bestaan, aangezien de Zesde btw-richtlijn uitgaat van gezamenlijke registratie.

Het doel van de voorgestelde uitbreiding van gezamenlijke registratie is de regels zodanig aan te passen dat ondernemingen die een groepsstructuur hebben opgezet, door middel van gezamenlijke registratie betaling van belasting over de uitwisseling van hun eigen diensten mogen blijven ontlopen.”

- 34 De voorbereidende werkzaamheden voor de btw-wet van 1994 bevatten ook de volgende opmerking van de minister van Belastingen over een voorstel van de FSR [Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (Deense registeraccountants), bijlage 23] dat een algemene vrijstelling van het vereiste van 100 % eigendom moet worden vastgesteld in gevallen dat fiscale planning ontbreekt als gevolg van de versoepeling van de regel [SAU, algemeen deel -1993-1994, L 124 - bijlage 44].

„De bepaling is een overgangsbepaling om vennootschappen tegemoet te komen die op het eerste gezicht niet aan het vereiste van volle eigendom voldoen en die in het kader van eerdere rechtspraak heffing van btw over de omzet binnen de groep hebben kunnen ontlopen. Ik ben echter geen voorstander van een algemeen en onbeperkt recht op vrijstelling zoals voorgesteld.

Daarom heb ik de precieze reikwijdte van de versoepeling van de regels voor gezamenlijke registratie die in artikel 47, lid 4, van het voorstel zijn opgenomen, zorgvuldig onderzocht. Elke verdere versoepeling van de vereisten kan leiden tot verstoring van de mededinging en willekeurige beperkingen. De onderliggende bepaling van de Zesde btw-richtlijn vormt het meer algemene kader voor gezamenlijke registratie, maar laat de gedetailleerde uitvoering over aan de lidstaten. De voorwaarden van lidstaten inzake gezamenlijke registratie verschillen aanzienlijk.”

- 35 De voorbereidende werkzaamheden van de btw-wet van 1994 bevatten ook de volgende opmerkingen van de minister van Belastingen over een ontwerpwijziging van Assurandør-Societetet (vereniging van verzekeringsmaatschappijen) (SAU, algemeen deel 1993-1994, L 124, bijlage 47):

„Het voorstel bevat een versoepeling van de huidige regels inzake gezamenlijke registratie, zodat vennootschappen die niet registratieplichtig zijn ook samen met registratieplichtige vennootschappen kunnen worden geregistreerd. Voorgesteld wordt echter dat de uitgebreide gezamenlijke registratie alleen geldt voor vennootschappen van dezelfde groep wanneer sprake is van 100 % eigendom tussen de vennootschappen.

Zoals ik in mijn opmerkingen over bijlage 23 heb aangegeven, zou een versoepeling van het eigendomsvereiste naar mijn mening kunnen leiden tot verstoring van de mededinging en willekeurige beperkingen. In het voorstel wordt een evenwicht gezocht tussen verschillende overwegingen. Enerzijds is er de bezorgdheid van de financiële sector, die verzocht heeft om aanpassing van de huidige regels. Anderzijds zijn er mededingingsoverwegingen, dat wil zeggen rekening houden met andere vennootschappen die de diensten onder normale btw-voorwaarden moeten verkopen.

Het vereiste van 100 % eigendom plaatst vennootschappen die weer uiteen zijn gegaan op gelijke voet met vennootschappen die binnen dezelfde juridische entiteit actief zijn. Aldus wordt erkend dat omzet binnen de groep in die gevallen kan worden gelijkgesteld met de vrije interne „omzet” van een vennootschap. Met een lager eigendomsaandeel loopt dit niet parallel aan de individuele vennootschap. In feite zou dit ook groepen vennootschappen in een gunstigere btw-positie brengen dan de positie die volgt uit de algemene regels van het recht. Mijns inziens bestaat daarvoor geen grond.”

- 36 Artikel 47, lid 4, is gewijzigd bij wet nr. 356 van 19 mei 2004, waarbij gezamenlijke registratie is uitgebreid zodat niet-belastingplichtigen (personen die geen economische activiteiten verrichten) ook in een gezamenlijke registratie met een belastingplichtige konden worden opgenomen.
- 37 In de opmerkingen bij de wijzigingswet (zie wetsontwerp L 148 van 28 januari 2004, artikel 1, nr. 12, specifieke toelichting), deel 2, staat onder meer het volgende:

„Ten aanzien van het voorstel tot wijziging van de regels voor gezamenlijke registratie kunnen lidstaten op grond van artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn personen die geen economische activiteiten verrichten, toestaan in een gezamenlijke registratie met een belastingplichtige te worden opgenomen. Denemarken heeft deze optie nog niet in de btw-wet ten uitvoer gelegd. De toepassing ervan zou een uitbreiding van gezamenlijke registratie inhouden, zodat ook personen die geen economische activiteiten verrichten (bijvoorbeeld een holdingmaatschappij) in een gezamenlijke registratie kunnen worden opgenomen. Opgemerkt moet worden dat de Zesde btw-richtlijn bepaalt dat alleen personen die als juridisch zelfstandig kunnen worden beschouwd, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, gezamenlijk kunnen worden geregistreerd. Derhalve bevat de btw-wet de bepaling dat de toestemming tot gezamenlijke registratie afhankelijk is van de voorwaarde dat een

persoon, door direct of indirect alle aandelen enzovoort, in bezit te hebben, eigenaar is van de andere in de gezamenlijke registratie opgenomen persoon of personen.”

Argumenten van partijen

- 38 Sampension Livsforsikring A/S heeft aangevoerd dat artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten niet toestaat om ondernemers andere voorwaarden op te leggen dan het vereiste van nauwe verbondenheid voor de vorming van een btw-groep; zie arrest van 16 juli 2015 Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 38).
- 39 In het arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 46), heeft het Hof geoordeeld dat het begrip „personen” in artikel 11 niet restrictief mag worden uitgelegd en dat dit begrip aldus moet worden uitgelegd dat ook niet-belastingplichtigen in een btw-groep kunnen worden opgenomen. Het Hof heeft opgemerkt dat het niet valt uit te sluiten dat uit dergelijke personen bestaande groepen voor zowel de groep als voor de belastingdienst vereenvoudiging in de hand werken en het mogelijk maken bepaalde vormen van misbruik te voorkomen; zie arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 48)
- 40 Het begrip „persoon” in artikel 11 omvat dus alle personen, belastingplichtig of niet belastingplichtig. Het feit dat een of beide personen zich niet bezighoudt of bezighouden met uitsluitend belastbare activiteiten, staat niet in de weg aan de vorming van een btw-groep. Meerdere personen kunnen dan als één persoon worden beschouwd wanneer zij financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn.
- 41 Het begrip „nauw verbonden” mag niet strikt worden uitgelegd en de bepaling is geen afwijkende of bijzondere bepaling die restrictief moet worden uitgelegd; zie arrest van 1 december 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakone (C-141/20, EU:C:2022:943, punt 48). In het arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 44 en 45), heeft het Hof bovendien opgemerkt dat de wetgever, toen deze bepaalde dat het verband „nauw” moest zijn, gezamenlijke registratie niet heeft willen beperken tot ondernemingen die zich in een verhouding van ondergeschiktheid bevinden. Omgekeerd wekt het feit dat er een verhouding van ondergeschiktheid bestaat tussen twee personen het vermoeden dat sprake is van nauwe banden. Evenmin kunnen lidstaten zich voor de vaststelling van nauwe banden baseren op criteria die uitsluitend betrekking hebben op bepaalde soorten rechtspersonen; zie arrest van 15 april 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285, punt 46). Twee personen zijn nauw met elkaar verbonden, of zij zijn dat niet, ongeacht het soort persoon of activiteit.
- 42 Sampension Livsforsikring A/S betoogt dat het begrip „nauw verbonden” volgens vaste rechtspraak autonoom en uniform moet worden uitgelegd teneinde

verschillen tussen lidstaten te voorkomen; zie arrest van 15 april 2021, M-GmbH, (C-868/19, EU:C:2021:285, punt 44). Dit leidt tot een dergelijke uniforme uitlegging van het begrip „nauw verbonden”, ongeacht het feit dat het voor de lidstaten facultatief is om een btw-groepsregeling en de daaruit voortvloeiende gezamenlijke registratie in te voeren. De uitleg van het Hof van het begrip „nauw verbonden” is dus bindend wanneer lidstaten op basis van de richtlijn btw-groepen hebben ingevoerd.

- 43 Het criterium „nauw verbonden” moet in de lidstaten uniform worden uitgelegd; zie arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 33). A fortiori moet het criterium in elke lidstaat en voor alle soorten personen uniform worden uitgelegd. Het criterium is dus unitair en op basis van de bewoordingen van artikel 11 kan qua inhoud geen onderscheid worden gemaakt naargelang de persoon al dan niet belastingplichtig is. Een uitlegging waarbij bepaalde personen alleen als nauw verbonden worden aangemerkt als zij voor 100 % eigendom zijn, terwijl andere personen als nauw verbonden worden aangemerkt op basis van een specifieke beoordeling en los van de vraag of zij voor 100 % eigendom zijn, is derhalve niet in overeenstemming met artikel 11 van de btw-richtlijn en de bestaande rechtspraak van het Hof.
- 44 Op basis van het voorgaande betoogt Sampension Livsforsikring A/S dat het niet aan de lidstaten is om het criterium van „nauwe verbondenheid” aldus om te zetten dat gezamenlijke registratie voor sommige personen, maar niet voor allemaal, afhankelijk wordt gemaakt van een aanvullende eis van 100 % eigendom.
- 45 In zijn rechtspraak heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten bij de toepassing van artikel 11, eerste alinea, in het kader van hun beoordelingsmarge voor de toepassing van de regeling inzake btw-groepen bepaalde voorwaarden mogen stellen, mits die voorwaarden passen binnen de doelstellingen van deze richtlijn die erin bestaan misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden (arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 41), en betrekking hebben op het beginsel van het verbod van misbruik (arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punten 68-70).
- 46 De achtergrond bij gezamenlijke registratie in de richtlijn is te vinden in de toelichting bij het voorstel van de Commissie voor richtlijn 77/338 [COM (73) 950 def.]. Het doel was om lokaal btw-groepen te kunnen vormen met het oog op administratieve vereenvoudiging of voorkoming van misbruik.
- 47 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat er slechts sprake kan zijn van misbruik indien uit objectieve gegevens blijkt dat de betrokken transacties hoofdzakelijk bedoeld waren om een belastingvoordeel te verkrijgen; zie arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 75), overgenomen in arrest van 15 april 2021, M-GmbH, (C-868/19, EU:C:2021:285, punt 61).

- 48 Wanneer er objectieve gegevens zijn waaruit blijkt dat het hoofddoel van een bepaalde transactie of van een combinatie van transacties erin bestond een belastingvoordeel te verkrijgen, kunnen met plaatselijke wetgeving maatregelen ter voorkoming van dergelijk misbruik worden ingevoerd.
- 49 De maatregelen moeten echter evenredig en passend zijn. Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat nationale wetgeving die bepaalde soorten personen systematisch uitsluit van de opneming in een btw-groep, verder gaat dan noodzakelijk is; zie arrest van 15 april 2021, M-GmbH, (C-868/19, EU:C:2021:285, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 50 Het Hof heeft in het arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 48), bepaald dat niet kan worden uitgesloten dat de vorming van een btw-groep met personen zoals in die zaak aan de orde waren, een administratieve vereenvoudiging kan vormen voor de btw-groep en voor de belastingdienst en dat een dergelijke groep het mogelijk maakt bepaalde vormen van misbruik te voorkomen.
- 51 Alleen al hieruit volgt dat nationale wetgeving die systematisch in de weg staat aan de vorming van btw-groepen waarbij nauw verbonden belastingplichtigen zijn betrokken die niet uitsluitend belastbare activiteiten verrichten, verder gaat dan noodzakelijk is.
- 52 Voorts zijn het verlies van autonomie en het recht om zich als één entiteit te beschouwen alleen van toepassing op transacties tussen leden van de btw-groep en op de bij de belastingdienst ingediende aangifte. Over transacties tussen alle andere partijen die niet tot de btw-groep behoren, wordt btw geheven overeenkomstig de algemene beginselen van de btw-richtlijn. Hieruit vloeit ook voort dat de vorming van de btw-groep ten opzichte van niet-deelnemers niet leidt tot een situatie die aanleiding geeft tot misbruik.
- 53 Zoals gebleken in het tijdschrift voor Deens recht heeft de Deense regering bij de raadpleging van de Europese Commissie (50 % eigendom) ten aanzien van artikel 47, lid 4, van de btw-wet gesproken over een minder ingrijpende maatregel en heeft zij ook de mogelijkheid aangevoerd om gedurende een overgangsperiode af te zien van het vereiste van 100 % eigendom.
- 54 Daarom gaat een vereiste van 100 % ook verder dan wat verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel. Aangezien de lidstaten zich altijd op het beginsel van misbruik kunnen beroepen, ook in het kader van een goedkeuringsregeling waarbij de voorwaarden voor vorming van een btw-groep vooraf worden beoordeeld, is het niet evenredig om – a priori en zonder onderzoek van het criterium van „nauwe verbondenheid” – de vorming van btw-groepen waarbij personen betrokken zijn die niet uitsluitend belastbare activiteiten verrichten, uit te sluiten.

- 55 Ten slotte moeten antimisbruikmaatregelen voldoen aan het beginsel van gelijke behandeling.
- 56 Een criterium van 100 % eigendom zou betekenen dat het groepen die om commerciële, wettelijke of historische redenen minder dan 100 % van de gecontroleerde onderneming in bezit hebben (bijvoorbeeld 99,9 %), zou worden belet – met betrekking tot de autoriteiten en intern – administratieve vereenvoudigingen enzovoort, te verkrijgen die aan concurrerende btw-groepen worden toegekend. Dit staat in contrast met functioneel gelijkwaardige concurrenten die gewoon een andere groepsstructuur hebben (100 % eigendom). Een dergelijk verschil in behandeling van functioneel identieke groepen wordt geacht in strijd te zijn met de Unierechtelijke beginselen van neutraliteit en gelijke behandeling.
- 57 Sampension Livsforsikring A/S betoogt derhalve dat de voorwaarde van 100 % eigendom voor de vorming van btw-groepen voor bepaalde personen geen geschikte of passende maatregel is ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking in de zin van artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn.
- 58 Artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn bevat het algemene beginsel van voorkoming van misbruik. Dit beginsel is van toepassing ongeacht of er in het nationale recht al dan niet antimisbruikregels zijn ingevoerd; zie arrest van 18 december 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e.a. (C-131/13, EU:C:2014:2455, punt 62).
- 59 Artikel 11, tweede alinea, kent een facultatieve bewoording, want de lidstaten „kunnen” alle maatregelen vaststellen die nodig zijn. Het Hof heeft evenwel geoordeeld dat het algemene beginsel van misbruik en de beperkingen al konden worden ingeroepen voordat artikel 11, tweede alinea, is ingevoerd; zie arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De feitelijke opname van het misbruikbeginsel in artikel 11 voegt aan de stand van het recht dus niets nieuws toe, maar verduidelijkt alleen dat op nationaal niveau antimisbruikmaatregelen kunnen worden vastgesteld wanneer een voorziening wordt getroffen voor de vorming van btw-groepen.
- 60 Sampension Livsforsikringsselskab A/S betoogt dat zowel het beginsel van misbruik als de beperkingen daaraan rechtstreeks door de rechterlijke instanties van de lidstaten kunnen worden toegepast en getoetst. Dit geldt ook wanneer een misbruikbepaling (beschermingsregel) specifiek in de nationale wetgeving is opgenomen.
- 61 Lidstaten verkrijgen dus geen betere rechtspositie door onwettige omzetting van een beschermingsregel of door een dergelijke beschermingsregel niet om te zetten. Een door het nationale recht ingevoerde beschermingsregel die passend noch evenredig is, kan en moet derhalve buiten toepassing worden gelaten.

- 62 Een standpuntbepaling dat particulieren tegenover de staat niet kunnen beoordelen of een beschermingsregel te ruim is louter omdat de beschermingsregel ook een uitvoeringsregel zou zijn die onder de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaat valt, zou per saldo de rechtstreekse toepassing van het algemene misbruikbeginsel volgens het Unierecht tenietdoen.
- 63 Indien de bepaling betreffende de 100 % eigendom dus zowel een uitvoeringsbepaling van artikel 11, eerste alinea, en het daarin vervatte criterium van „nauwe verbondenheid” alsook een beschermingsregel in de zin van artikel 11, tweede alinea, vertegenwoordigt, moet de bepaling buiten toepassing worden gelaten indien deze, zoals Sampension Livsforsikringsselskab A/S stelt, een onwettige – en veel te vergaande – bepaling vormt.
- 64 Derhalve betoogt Sampension Livsforsikringsselskab A/S dat verenigbaarheid van misbruikbepalingen met de vereisten van het Unierecht (en dus met de rechtstreekse werking ervan) niet kan worden uitgesloten op grond van het feit dat de nationale bepaling ook een materiële omzettingbepaling is waarin de lidstaten over een zekere beoordelingsmarge beschikken.
- 65 Indien het in artikel 47, lid 4, derde volzin, van de btw-wet neergelegde vereiste van 100 % eigendom een met het Unierecht strijdige beschermingsregel vormt, volgt daaruit dat de nationale rechterlijke instanties dit vereiste buiten toepassing moeten laten en artikel 47, lid 4, derde volzin, dus helemaal niet moeten toepassen.
- 66 Skatteministeriet heeft aangevoerd dat het vereiste van 100 % eigendom van artikel 47, lid 4, derde volzin, van de btw-wet niet onverenigbaar is met artikel 11 van de btw-richtlijn.
- 67 Het wettelijke vereiste van 100 % eigendom is een wettig en geschikt criterium om te bepalen of een onderneming recht heeft op een vergunning voor groepsregistratie op grond van artikel 47, lid 4, tweede volzin, van de btw-wet.
- 68 Het vereiste van 100 % eigendom valt onder de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten ter bepaling van wanneer twee personen kunnen worden geacht financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden te zijn; zie de relevante voorwaarde in artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn. In gevallen waarin een vennootschap volledig in handen is van een andere vennootschap zijn de vennootschappen dus in het algemeen financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden, vergelijkbaar met een dergelijke nauwe band tussen afdelingen van een vennootschap die als één enkele rechtspersoon is georganiseerd, zoals in de toelichting bij de btw-wet is beschreven. Het in het arrest van het Hof van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496), genoemde Duitse vereiste van een band van ondergeschiktheid is niet vergelijkbaar met het Deense eigendomsvereiste. In het Deense eigendomsvereiste wordt de gezamenlijke registratie beperkt tot gevallen die volgens het doel van artikel 11 van de

btw-richtlijn tot het kernterrein van de richtlijn behoren, namelijk administratieve vereenvoudiging.

- 69 Bovendien vormt het eigendomsvereiste een noodzakelijke en passende maatregel ter verwezenlijking van de doelstellingen van de richtlijn, namelijk het voorkomen van misbruik en het bestrijden van belastingfraude en -ontwijking; zie artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof.
- 70 Gezamenlijke registratie waarbij personen zijn inbegrepen die zich bezig houden met van btw vrijgestelde activiteiten (of die geen economische activiteiten verrichten), brengt het risico met zich mee dat zij onterecht btw-voordelen verkrijgen, hetgeen ook werd benadrukt in het kader van de raadpleging van het btw-comité door Denemarken in 1992. Dat risico wordt verkleind door de gezamenlijke registratie niet verder uit te breiden dan tot situaties waarin de betrokken vennootschappen zich binnen dezelfde juridische entiteit op een andere manier hadden kunnen organiseren omdat zij voor 100 % bij dezelfde groep zijn aangesloten.
- 71 Skatteministeriet betoogt voorts dat Sampension Livsforsikring A/S, zelfs indien het eigendomsvereiste van artikel 47, lid 4, derde volzin, van de btw-wet in strijd zou worden geacht met de btw-richtlijn, hoe dan ook niet het recht heeft om voor btw-doeleinden samen met Administrationsselskab te worden geregistreerd.
- 72 Daarom kan artikel 47, lid 4, niet aldus worden uitgelegd dat het vereiste van 100 % eigendom buiten beschouwing kan worden gelaten, zodat bijvoorbeeld een eigendom van 94 % (afhankelijk van de omstandigheden) kan worden geacht te voldoen aan het daarin gestelde vereiste of zodat artikel 47, lid 4, tweede volzin, van de btw-wet kan worden toegepast zonder de voorwaarde van de derde volzin. Integendeel, dat zou een uitlegging contra legem zijn.
- 73 Sampension Livsforsikring A/S heeft geen rechtstreeks recht op gezamenlijke registratie op grond van artikel 11 van de btw-richtlijn, aangezien die bepaling geen rechtstreekse werking heeft. In zijn arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, punten 47-52), heeft het Hof geoordeeld dat de voorheen geldende bepaling van artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn, die in artikel 11 van de btw-richtlijn ongewijzigd is gebleven, geen rechtstreekse werking heeft.

Achtergrond van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 74 Krachtens artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn kan een lidstaat twee of meer in die lidstaat gevestigde personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor btw-doeleinden tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Op grond van artikel 11, tweede alinea, kan een lidstaat die van deze mogelijkheid gebruik maakt, alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.

- 75 De Østre Landsret stelt vast dat er zodanige twijfel bestaat over de wijze waarop artikel 11 van de btw-richtlijn in casu moet worden uitgelegd, dat het Hof om een prejudiciële beslissing moet worden verzocht.
- 76 De Østre Landsret constateert aldus dat er twijfel bestaat over de vraag of artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de tweede alinea ervan, aldus moet worden uitgelegd dat dit artikel in de weg staat aan het vereiste van een direct of indirect belang van 100 % als voorwaarde voor gezamenlijke registratie, zoals volgt uit artikel 47. lid 4, derde volzin, van de btw-wet.
- 77 Dit omvat de vraag of een dergelijk eigendomsvereiste een noodzakelijke en passende maatregel vormt om de doelstellingen van de richtlijn te verwezenlijken, namelijk het voorkomen van misbruik en het bestrijden van belastingfraude en -ontwijking; zie artikel 11, tweede alinea, van de richtlijn, en of dat vereiste dus in overeenstemming is met de richtlijn.
- 78 In arrest van de 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, punten 47-52), heeft het Hof geoordeeld dat artikel 4, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn geen rechtstreekse werking heeft. In artikel 11 van de btw-richtlijn is deze bepaling ongewijzigd gehandhaafd, maar waar de vraag over de rechtstreekse werking er in het arrest Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt om draaide of de bepaling van de richtlijn rechtstreekse werking had, waardoor belastingplichtigen jegens hun lidstaat een recht op aftrek konden doen gelden (punten 47 en 52 van het arrest), gaat het in onderhavige zaak om de vraag of de belastingplichtige recht heeft op gezamenlijke registratie.
- 79 Hoewel het Hof reeds de gelegenheid heeft gehad om de vraag naar de rechtstreekse werking van de bepaling te beantwoorden, is de Østre Landsret in het licht van het voorgaande en gelet op de aanzienlijke praktische gevolgen van de vraag voor het beheer van de regeling door de belastingdienst, van oordeel dat er in verband met de eerste vraag ook een grond is om het Hof de vraag voor te leggen of ook artikel 11 van de btw-richtlijn in de context van de onderhavige zaak rechtstreekse werking heeft.
- 80 In het licht van het bovenstaande meent de Østre Landsret het Hof overeenkomstig artikel 267, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de hierna volgende vragen te moeten voorleggen.

DICTUM

De Østre Landsret verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Moet artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met de tweede alinea ervan, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan wetgeving van een lidstaat, zoals de

wettelijke regeling in de onderhavige zaak, op grond waarvan het recht op vorming van een btw-groep met personen die geen registratieplichtige activiteiten verrichten of geen economische activiteiten verrichten, is onderworpen aan de voorwaarde dat een persoon van de btw-groep direct of indirect voor 100 % eigenaar is van de andere persoon of personen in de btw-groep?

2) Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord: heeft artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dan rechtstreekse werking in de lidstaten, zodat belastingplichtigen jegens een lidstaat het recht hebben om als btw-groep te worden geregistreerd wanneer de wetgeving van die lidstaat niet in overeenstemming is met dat artikel en niet in overeenstemming daarmee kan worden uitgelegd?