ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

25 april 2013*

„Niet-nakoming — Fiscale bepalingen — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 11 — Nationale wettelijke regeling die mogelijkheid tot vorming van groep van personen die als één btw-plichtige kan worden aangemerkt, beperkt tot ondernemingen in financiële en verzekeringssector”

In zaak C-480/10,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 5 oktober 2010,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en K. Simonsson als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Zweden, vertegenwoordigd door A. Falk en S. Johannesson als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

ondersteund door:

Ierland, vertegenwoordigd door D. O’Hagan als gemachtigde, bijgestaan door G. Clohessy, SC, en N. Travers, BL,

Republiek Finland, vertegenwoordigd door H. Leppo als gemachtigde,

interveniënten,

wijst HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal en E. Jarašiūnas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 september 2012,

* Procestaal: Zweeds.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 november 2012,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Zweden, door de mogelijkheid om voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") een groep personen te doen aanmerken als één belastingplichtige (hierna: „btw-groep") in de praktijk te beperken tot verrichters van financiële diensten en verzekeringsdiensten, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2 Artikel 11 van de btw-richtlijn luidt:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de [btw] 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."

Zweeds recht

3 Artikel 1 van hoofdstuk 6a van de mervärdeskattelag (1994:200) [btw-wet (1994:200); hierna: „btw-wet"] bepaalt:

„Voor de toepassing van de bepalingen van de onderhavige wet kunnen twee of meer ondernemingen onder de voorwaarden zoals aangegeven in het onderhavige hoofdstuk worden beschouwd als één fiscale eenheid (btw-groep) en kan de activiteit van de btw-groep als één activiteit worden beschouwd."

4 Artikel 2 van hoofdstuk 6 van deze wet preciseert:

„Tot een btw-groep kunnen uitsluitend toetreden:

1. ondernemingen die onder toezicht staan van de inspectie van financiën en die een activiteit uitoefenen waarvoor geen belasting verschuldigd is omdat de omzet in verband met die activiteit is vrijgesteld krachtens artikel 9 of artikel 10 van hoofdstuk 3, en

2. ondernemingen die hoofdzakelijk goederen leveren aan of diensten verrichten ten behoeve van de in punt 1 hierboven bedoelde ondernemingen, of

3. ondernemingen die lastgever of lasthebber zijn en zich in een commissionairsverhouding als bedoeld in hoofdstuk 36 van de wet op de inkomstenbelasting (1999:1229) bevinden."

5 Ingevolge artikel 9 van hoofdstuk 3 van de btw-wet zijn de verrichting van bancaire en financiële diensten en verrichtingen bestaande in de handel in waardepapieren of vergelijkbare verrichtingen vrijgesteld van btw.

6 Artikel 10 van hoofdstuk 3 van dezelfde wet regelt de vrijstelling voor verzekerings- en herverzekeringsdiensten. Uit al deze bepalingen volgt dat voornamelijk ondernemingen in de financiële sector en de verzekeringssector tot een btw-groep kunnen toetreden.

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

7 Van oordeel dat de bepalingen van de btw-wet in strijd zijn met artikel 11 van de btw-richtlijn voor zover daarbij de toepassing van de regeling inzake de btw-groepen beperkt wordt tot verrichters van financiële en verzekeringsdiensten, heeft de Commissie op 23 september 2008 het Koninkrijk Zweden een aanmaningsbrief toegezonden, waarin deze lidstaat werd verzocht zijn opmerkingen te maken.

8 Op 19 november 2008 hebben de Zweedse autoriteiten op deze aanmaningsbrief geantwoord dat de bepalingen van de btw-wet niet in strijd zijn met de btw-richtlijn.

9 Daar de Commissie met dit antwoord geen genoegen kon nemen, heeft zij op 20 november 2009 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarop het Koninkrijk Zweden bij brief van 20 januari 2010 heeft geantwoord dat het zijn standpunt zoals verwoord in zijn antwoord op de aanmaningsbrief handhaafde.

10 Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

11 Bij beschikkingen van de president van het Hof van 15 februari en 6 juli 2011 zijn de Republiek Finland en Ierland toegelaten tot interventie aan de zijde van het Koninkrijk Zweden.

Het beroep

Ontvankelijkheid

Argumenten van partijen

12 Het Koninkrijk Zweden merkt op dat de Commissie zich ter onderbouwing van haar beroep baseert op het gelijkheidsbeginsel terwijl zij in het met redenen omklede advies heeft uiteengezet dat de door haar voorgestane uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn voortvloeit uit het beginsel van fiscale neutraliteit. Deze lidstaat voert in dupliek aan dat het voorwerp van het geding aldus is verruimd en bijgevolg is gewijzigd.

13 De Republiek Finland is van mening dat uit de precontentieuze procedure en het onderhavige beroep niet duidelijk kan worden opgemaakt of de Commissie het Koninkrijk Zweden schending van het beginsel van fiscale neutraliteit dan wel schending van het gelijkheidsbeginsel verwijt. Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd, coherent en begrijpelijk worden weergegeven in de tekst van het verzoekschrift zelf en wordt het voorwerp van het geding door de precontentieuze procedure afgebakend en moet het steunen op dezelfde overwegingen en middelen als het met redenen omklede advies.

14 Op deze argumenten repliceert de Commissie dat de feitelijke en juridische elementen waarop haar beroep steunt, op coherente en begrijpelijke wijze blijken uit haar verzoekschrift. De Commissie, die niet betwist dat Zweedse ondernemingen die in de financiële en verzekeringssector actief zijn, niet concurreren met andere Zweedse ondernemingen die in andere sectoren werkzaam zijn, erkent dat het beginsel van fiscale neutraliteit waarop zij zich in de precontentieuze procedure had beroepen, in casu niet toepasselijk is. Evenwel heeft zij het voorwerp van het geding niet verruimd of gewijzigd ten aanzien van het met redenen omklede advies door ter onderbouwing van haar beroep schending van het gelijkheidsbeginsel aan te voeren.

Beoordeling door het Hof

15 De wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop een beroep is gebaseerd, moeten coherent en begrijpelijk blijken uit de tekst van het verzoekschrift zelf (zie met name arrest van 24 maart 2011, Commissie/Spanje, C-400/08, Jurispr. blz. I-1915, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In casu is voldaan aan deze eis daar uit het verzoekschrift van de Commissie duidelijk blijkt dat zij haar beroep niet steunt op schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, doch op schending van het gelijkheidsbeginsel.

16 Volgens vaste rechtspraak wordt het voorwerp van een beroep krachtens artikel 258 VWEU door de in deze bepaling bedoelde precontentieuze procedure afgebakend. Derhalve dient het beroep op dezelfde overwegingen en middelen te berusten als het met redenen omklede advies. Dit vereiste betekent evenwel niet dat de formulering van de grieven in het dispositief van het met redenen omklede advies en in het petitum van het verzoekschrift steeds volkomen gelijkluidend moet zijn, mits het voorwerp van het geding zoals dat in het met redenen omklede advies is omschreven, niet is verruimd of gewijzigd (zie met name arresten van 11 juli 2002, Commissie/Spanje, C-139/00, Jurispr. blz. I-6407, punten 18 en 19, en 18 november 2010, Commissie/Portugal, C-458/08, Jurispr. blz. I-11599, punten 43 en 44).

17 Voorts is het vaste rechtspraak dat het beginsel van fiscale neutraliteit ter zake van btw uitdrukking geeft aan het algemene beginsel van gelijke behandeling, dat vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld tenzij dit objectief gerechtvaardigd is. Van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan evenwel slechts sprake zijn tussen concurrerende ondernemingen, terwijl schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in belastingzaken de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens ondernemingen die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punten 49 en 51).

18 Daaruit volgt dat het gelijkheidsbeginsel in belastingzaken niet samenvalt met het beginsel van fiscale neutraliteit. Door in haar verzoekschrift met name te stellen dat de btw-wet niet verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel doordat de mogelijkheid om een btw-groep te vormen wordt beperkt tot ondernemingen in de financiële en verzekeringssector, terwijl zij zich op dat punt in het met redenen omklede advies op het beginsel van fiscale neutraliteit heeft beroepen, heeft de Commissie het voorwerp van het geding verruimd.

19 Derhalve is het beroep van de Commissie niet-ontvankelijk voor zover het is gebaseerd op schending van het gelijkheidsbeginsel. Voor het overige is het ontvankelijk.

Ten gronde

Argumenten van partijen

20 Volgens de Commissie zijn de bepalingen van de btw-wet in strijd met artikel 11 van de btw-richtlijn doordat de werkingssfeer ervan is beperkt tot ondernemingen in de financiële en verzekeringssector.

21 Een nationale regeling inzake btw-groepen moet gelden voor alle ondernemingen die in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, welke activiteit zij ook uitoefenen. Aangezien het gemeenschappelijke btw-stelsel een uniform stelsel is, moet de invoering van een bijzondere regeling als deel van dit stelsel in beginsel algemeen van toepassing zijn.

22 Een dergelijke uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn vindt steun in de bewoordingen van deze bepaling, waarin niets erop wijst dat een lidstaat de toepassing van zijn regeling kan beperken tot ondernemingen in een bepaalde sector. Bovendien ligt deze uitlegging in lijn met de doelstelling van deze bepaling, die – aldus de toelichting bij het voorstel van de Commissie [COM(73) 950 def.] dat heeft geleid tot de 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 (PB L 145, blz. 1) – erin bestaat een administratieve vereenvoudiging of bestrijding van misbruik voor de lidstaten mogelijk te maken door belastingplichtigen die strikt juridisch onafhankelijk zijn, niet als afzonderlijke btw-plichtigen aan te merken.

23 Hoewel de Commissie erkent dat het beginsel van fiscale neutraliteit in casu niet van toepassing blijkt te zijn, stelt zij bovendien dat de Zweedse regeling inzake btw-groepen niettemin in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Deze regeling begunstigt immers ondernemingen in de financiële en verzekeringssector ten aanzien van ondernemingen die in andere sectoren werkzaam zijn. Het Koninkrijk Zweden toont evenwel niet aan dat de situatie van ondernemingen in de financiële en verzekeringssector niet vergelijkbaar is met die van ondernemingen in andere sectoren, noch dat de beperking van de werkingssfeer van deze regeling tot deze ondernemingen objectief gerechtvaardigd is.

24 Het Koninkrijk Zweden betwist de verweten niet-nakoming. Volgens deze lidstaat zijn de bepalingen van de btw-wet immers niet in strijd met artikel 11 van de btw-richtlijn.

25 Om te beginnen wijst het Koninkrijk Zweden erop dat het op grond van artikel 11 van de btw-richtlijn in 1998 ondernemingen in de financiële en verzekeringssector de mogelijkheid heeft geboden btw-groepen te vormen. Daar het ging om een afwijking van het beginsel dat btw wordt geheven over alle aan btw onderworpen handelingen, heeft het deze mogelijkheid beperkt tot de sectoren waarin de behoefte het grootst werd geacht. Aldus heeft deze lidstaat beslist dat kredietinstellingen, investeringsmaatschappijen, verzekeringsondernemingen, ondernemingen die vrijgestelde financiële activiteiten uitoefenen, en ondernemingen die hoofdzakelijk aan financiële bedrijven goederen leveren of diensten verrichten, tot een btw-groep konden behoren.

26 Dat deze mogelijkheid werd opengesteld voor ondernemingen in de financiële en verzekeringssector, werd in hoge mate opportuun bevonden omdat de activiteiten van ondernemingen in deze sectoren vaak zijn opgedeeld in verschillende afzonderlijke rechtspersonen. Aangezien intragroepshandelingen gebruikelijk zijn en de financiële bedrijven hoofdzakelijk vrijgestelde activiteiten uitoefenen, zijn de gevolgen van intragroepshandelingen wat de heffing van btw betreft bijzondere zwaar in deze sector. Deze ondernemingen hebben in hoge mate te kampen met concurrentie van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen. Om belastingontduiking en -ontwijking een halt toe te roepen is de

mogelijkheid om een btw-groep te vormen overeenkomstig artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn bovendien beperkt tot ondernemingen die rechtstreeks of indirect onder het toezicht van de inspectie van financiën staan en dus aan overheidscontrole zijn onderworpen.

27 Anders dan de Commissie, is het Koninkrijk Zweden van mening dat artikel 11 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling toestaat dat een nationale regeling inzake btw-groepen enkel geldt voor ondernemingen in welbepaalde sectoren.

28 Aangezien het gemeenschappelijke btw-stelsel een uniform stelsel is dat berust op het wezenlijke beginsel van een algemene en universele btw, vormt artikel 11 van de btw-richtlijn immers een afwijking daar uit die bepaling volgt dat intragroepshandelingen kunnen worden vrijgesteld. Dat artikel dient dus strikt te worden uitgelegd.

29 Uit de bewoordingen noch uit de doelstellingen van artikel 11 van de btw-richtlijn vloeit voort dat toepassing van deze bepaling door een lidstaat impliceert dat de mogelijkheid om tot een btw-groep te behoren openstaat voor alle op zijn grondgebied gevestigde ondernemingen. Dat deze bepaling geen preciseringen bevat, bevestigt in dit opzicht dat de lidstaten de beoordelingsvrijheid hebben nader te bepalen welke op hun grondgebied gevestigde personen over deze mogelijkheid beschikken. Bovendien zijn de doelstellingen van administratieve vereenvoudiging en bestrijding van misbruik niet voor alle ondernemingen relevant en een veralgemening van de mogelijkheid om een btw-groep te vormen zou het gevaar van misbruik doen toenemen, hetgeen haaks op een van de met dit artikel nagestreefde doelstellingen zou staan.

30 Voorts komt de btw-wet met het beginsel van fiscale neutraliteit noch met het gelijkheidsbeginsel in aanvaring. Deze wet werkt immers niet mededingingsverstorend daar ondernemingen in de financiële en verzekeringssector alleen met elkaar concurreren. Bovendien is de situatie van deze ondernemingen niet vergelijkbaar met die van ondernemingen in andere sectoren. Daarenboven liggen objectieve redenen aan de basis van de beperking van de mogelijkheid om een btw-groep te vormen.

31 Net zoals het Koninkrijk Zweden is de Republiek Finland van mening dat artikel 11 van de btw-richtlijn op basis van de bewoordingen ervan niet aldus kan worden uitgelegd dat de regeling inzake btw-groepen algemene toepassing moet vinden. De btw-wet stemt beter overeen met de doelstelling van uniformiteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel dan de uitlegging van de Commissie van dat artikel 11, aangezien deze doelstelling vereist dat de werkingssfeer van de door de btw-richtlijn toegestane bijzondere regelingen, die afwijken van de algemene bepalingen ervan, zo veel mogelijk wordt beperkt. De beperking van de werkingssfeer van de regeling inzake btw-groepen kan volgens haar niet van enige voorwaarde afhankelijk worden gesteld, behalve van de voorwaarde dat het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. De beperking van deze regeling tot ondernemingen in de financiële en verzekeringssector komt echter niet in aanvaring met dat beginsel en in geen geval met het gelijkheidsbeginsel.

32 Ierland, dat tot de pleidooien is toegelaten, heeft ter terechtzitting verklaard dat artikel 11 van de btw-richtlijn geen uitzondering invoert en de lidstaten geen verplichtingen oplegt.

Beoordeling door het Hof

33 Aangezien het antwoord op de vraag of het Koninkrijk Zweden de door de Commissie verweten niet-nakoming ten laste kan worden gelegd, afhangt van de aan artikel 11 van de btw-richtlijn te geven uitlegging, waarover de partijen uiteenlopende standpunten hebben ingenomen, moet vooraf eraan worden herinnerd dat voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht rekening dient te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling. Bovendien vereist zowel de eenvormige toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel dat de bewoordingen van een bepaling van Unierecht die voor de betekenis en de

draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Europese Unie autonoom en uniform worden uitgelegd (zie arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punten 23 en 24).

34 Met het oog op een uniforme toepassing van de btw-richtlijn is het van bijzonder belang dat het begrip „belastingplichtige", zoals omschreven in titel III ervan, autonoom en eenvormig wordt uitgelegd. In deze context dient ook artikel 11 van de btw-richtlijn autonoom en eenvormig te worden uitgelegd, ook al is de daarin voorziene regeling facultatief voor de lidstaten, teneinde te voorkomen dat bij de toepassing ervan verschillen tussen de lidstaten ontstaan.

35 Volgens de bewoordingen van artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn kan elke lidstaat verschillende personen als één belastingplichtige aanmerken wanneer zij op het grondgebied van diezelfde lidstaat zijn gevestigd en juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Volgens de bewoordingen van dit artikel gelden voor de toepassing ervan geen andere voorwaarden (arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11, punt 36). Evenmin voorziet dit artikel in de mogelijkheid voor de lidstaten om ondernemingen andere voorwaarden voor de vorming van een btw-groep op te leggen, zoals de uitoefening van een bepaalde activiteit of van activiteiten in een bepaalde bedrijfssector.

36 Uit de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn noch uit de context ervan, te weten titel III van deze richtlijn, volgt dat dit artikel een afwijkende of bijzondere bepaling vormt die restrictief moet worden uitgelegd, zoals het Koninkrijk Zweden en de Republiek Finland opperen.

37 Aangaande de door artikel 11 van de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen blijkt uit de toelichting bij het voorstel van de Commissie dat tot richtlijn 77/388 heeft geleid, dat de Uniewetgever met artikel 4, lid 4, tweede alinea, ervan, dat is vervangen door dat artikel 11, heeft gewild de lidstaten de mogelijkheid te bieden de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch te moeten verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij omwille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermijding van bepaalde misbruiken, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 47).

38 Voorts kunnen de lidstaten op grond van artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de eerste alinea van dat artikel te voorkomen. Dergelijke maatregelen moeten evenwel met eerbiediging van het Unierecht worden genomen. Het staat de lidstaten dus onder dit voorbehoud vrij de toepassing van de regeling van dat artikel 11 te beperken om belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan.

39 Zoals in punt 26 van het onderhavige arrest is uiteengezet, stelt het Koninkrijk Zweden in casu dat teneinde belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan, overeenkomstig artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn is beslist de mogelijkheid om een btw-groep te vormen te beperken tot ondernemingen die rechtstreeks of indirect onder het toezicht van de inspectie van financiën staan en dus aan overheidscontrole zijn onderworpen. De Commissie heeft echter niet op overtuigende wijze aangetoond dat deze maatregel niet gegrond was gelet op de doelstelling om belastingfraude en -ontwijking te bestrijden.

40 Derhalve dient te worden vastgesteld dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de beperking van de toepassing van de regeling van artikel 11 van de btw-richtlijn tot ondernemingen in de financiële en verzekeringssector in strijd is met het recht van de Unie.

41 Bijgevolg dient het beroep van de Commissie, dat niet-ontvankelijk is voor zover het steunt op schending van het gelijkheidsbeginsel, te worden verworpen.

Kosten

42 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van het Koninkrijk Zweden worden verwezen in de kosten. Ingevolge artikel 140, lid 1, van dit Reglement, volgens hetwelk de lidstaten die in het geding hebben geïntervenieerd hun eigen kosten dragen, dient te worden beslist dat Ierland en de Republiek Finland hun eigen kosten zullen dragen.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) Het beroep wordt verworpen.

2) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.

3) Ierland en de Republiek Finland dragen hun eigen kosten.

ondertekeningen