CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 26 maart 2015[1]

Gevoegde zaken C-108/14 en C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
tegen
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
en
Finanzamt Hamburg-Mitte
tegen
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

[verzoeken van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag — Moedervennootschap (holding) die aan btw onderworpen diensten heeft afgenomen voor het bijeenbrengen van eigen middelen ter financiering van deelnemingen in twee dochterondernemingen waarvoor diezelfde moedervennootschap vervolgens diensten onder bezwarende titel heeft verricht — Nationale regeling volgens welke de fiscale integratie beperkt is tot rechtspersonen die zich financieel, economisch en organisatorisch in een ondergeschikte verhouding bevinden”

I – **Inleiding**

1. De onderhavige prejudiciële verwijzingen door het Bundesfinanzhof (Duitsland) betreffen in wezen, ten eerste, de vraag welke berekeningsmethode moet worden gehanteerd voor de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die door twee holdingvennootschappen is voldaan in verband met de verwerving van deelnemingen in het kapitaal van andere vennootschappen, in het beheer waarvan deze holdingvennootschappen zich mengen, en ten tweede, de vraag of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van 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[2] (hierna: „Zesde richtlijn”) zich verzet tegen een wettelijke belastingregeling die personenvennootschappen verbiedt om als „ondergeschikte” entiteit deel uit te maken van een btw-groep in de zin van dat artikel.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — (PB L 145, blz. 1). Aangezien de feiten van de hoofdgedingen dateren van vóór 1 januari 2007, de datum van inwerkingtreding van 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), is deze richtlijn derhalve niet toepasselijk.

2. Deze vragen zijn gerezen in het kader van twee gedingen tussen enerzijds Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (hierna: „Larentia + Minerva") en het Finanzamt Nordenham (C-108/14) en anderzijds het Finanzamt Hamburg-Mitte en Marenave Schiffahrts AG (hierna: „Marenave") (C-109/14). [3]

3. In de eerste zaak bezit Larentia + Minerva, als commanditaire vennoot, 98 % van de aandelen van twee dochterondernemingen die als commanditaire vennootschap in de vorm van een personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid zijn opgericht (GmbH & Co. KG) en die elk een schip exploiteren. Bovendien verricht zij, als „bestuursholding", voor deze twee dochterondernemingen administratieve en commerciële diensten onder bezwarende titel.

4. Voor deze aan btw onderworpen diensten heeft Larentia + Minerva de volledige voorbelasting afgetrokken die zij heeft voldaan in verband met het bij een derde aantrekken van kapitaal dat heeft gediend ter financiering van de verwerving van haar deelnemingen in de dochterondernemingen, en in verband met de administratieve diensten en adviesverlening die zij ten behoeve van deze dochterondernemingen onder bezwarende titel heeft verricht.

5. Het Finanzamt Nordenham heeft deze aftrek slechts zeer gedeeltelijk, tot een percentage van 22 %, toegestaan omdat deze dienst de kosten in verband met de verwerving van de deelnemingen in de dochterondernemingen grotendeels heeft toegerekend aan het niet-economische deel van de activiteit van de holdingvennootschap, namelijk het bezit van aandelen in de dochterondernemingen, waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De gewijzigde btw-aanslag voor 2005 van 24 september 2007 is door Larentia + Minerva betwist voor het Niedersächsische Finanzgericht, dat het beroep heeft verworpen. Larentia + Minerva heeft vervolgens bij het Bundesfinanzhof beroep in „Revision" ingesteld.

6. In de tweede zaak heeft Marenave in 2006 haar kapitaal verhoogd en over de kosten van de aandelenuitgifte in verband met deze verhoging heeft zij een bedrag van 373 347,57 EUR aan btw voldaan.

7. Deze vennootschap heeft, als holdingvennootschap, in hetzelfde jaar aandelen verworven van vier „commanditaire scheepvaartvennootschappen", hetgeen personenvennootschappen zijn, en heeft tegen betaling meegewerkt aan het commerciële beheer van deze vennootschappen. Van de voor 2006 te betalen btw over de uit deze beheersactiviteit behaalde opbrengsten heeft zij met name het gehele bedrag van 373 347,57 EUR aan voorbelasting afgetrokken.

8. Bij beslissing van 15 januari 2009 heeft het Finanzamt Hamburg-Mitte de met dat bedrag overeenkomende aftrek geweigerd omdat de holdingvennootschap zich niet daadwerkelijk in het beheer van de dochterondernemingen had gemengd. Het Finanzgericht Hamburg-Mitte heeft het tegen deze beslissing ingestelde beroep echter toegewezen en de door Marenave gevorderde aftrek volledig toegekend. Het Finanzamt Hamburg-Mitte heeft bij het Bundesfinanzhof beroep in „Revision" van het vonnis van het Finanzgericht Hamburg-Mitte ingesteld.

9. De verwijzende rechter is van mening dat in de twee bij hem aanhangige zaken de door de holdingvennootschappen verrichte diensten zowel voor economische als voor niet-economische activiteiten worden gebruikt en slechts recht op aftrek geven voor zover de kosten ervan moeten worden toegerekend aan de economische activiteit van de holdingvennootschappen. Hij is derhalve van oordeel dat geen recht op volledige aftrek bestaat en hij vraagt zich af of deze zienswijze verenigbaar is met de door het Hof in het arrest Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) ontwikkelde beginselen. De verwijzende rechter stelt het Hof hierover evenwel niet rechtstreeks vragen. Zijn eerste prejudiciële vraag beperkt zich immers tot een verzoek om nadere aanwijzingen omtrent de berekeningswijze die voor de aftrek van de voorbelasting moet worden gevolgd zodat in

3 — Bij beschikking van de president van het Hof van 26 maart 2014 zijn deze zaken voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling alsmede voor het eindarrest gevoegd.

het geval van holdingvennootschappen objectief kan worden weergegeven welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk is toe te rekenen aan de economische activiteiten en aan de niet-economische activiteiten. Voorts vraagt de verwijzende rechter, indien voor de aftrek van de voorbelasting door de holdingvennootschappen de belastbare handelingen in aanmerking moeten worden genomen die in een later stadium door de dochterondernemingen ten behoeve van derden zijn verricht, wat de draagwijdte is van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn inzake de vorming van een btw-groep; dit punt is door Larentia + Minerva en door Marenave voor het eerst in „Revision" aan de orde gesteld. Hij vraagt zich dienaangaande af of het nationale recht met deze bepaling verenigbaar is, aangezien met name personenvennootschappen van deze regeling zijn uitgesloten en of, bij een ontkennend antwoord, een belastingplichtige rechtstreeks een beroep kan doen op artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

10. Daarom heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaken geschorst en het Hof in elk van deze zaken verzocht om een prejudiciële beslissing over de hiernavolgende vragen:

„1) Welke methode dient te worden gehanteerd voor de berekening van de (pro rata-) aftrek van de voorbelasting die een holdingvennootschap heeft voldaan over door een derde voor haar verrichte diensten in verband met het bijeenbrengen van kapitaal ter verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, wanneer die holdingvennootschap vervolgens (zoals van meet af aan gepland was) ten behoeve van die dochterondernemingen verschillende aan btw onderworpen diensten verricht?

2) Verzet de bepaling inzake de samenvoeging van meerdere personen tot één belastingplichtige van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn [...] zich tegen een nationale regeling volgens welke (ten eerste) alleen een rechtspersoon – en dus geen personenvennootschap – in de onderneming van een andere belastingplichtige (het overkoepelend orgaan) kan worden geïntegreerd en (ten tweede) als voorwaarde geldt dat die rechtspersoon financieel, economisch en organisatorisch is geïntegreerd in de onderneming van het overkoepelend orgaan (in die zin dat een hiërarchische verhouding bestaat)?

3) Indien de tweede vraag bevestigend moet worden beantwoord: kan een belastingplichtige rechtstreeks een beroep doen op artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn [...]?"

11. Met betrekking tot deze prejudiciële vragen zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Larentia + Minerva, Marenave, de Duitse regering, Ierland, de Oostenrijkse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk, alsmede door de Europese Commissie. Met uitzondering van de Oostenrijkse regering, die tijdens de mondelinge behandeling niet vertegenwoordigd was, hebben deze partijen en de Poolse regering pleidooi gehouden ter terechtzitting van 7 januari 2015.

II – **Analyse**

A – *Eerste prejudiciële vraag*

12. Zoals ik in punt 9 van de onderhavige conclusie heb opgemerkt, gaat de verwijzende rechter in zijn eerste prejudiciële vraag ervan uit dat er slechts sprake is van een gedeeltelijke aftrek van de btw die de twee holdingvennootschappen in de hoofdgedingen hebben voldaan, aangezien, wat Larentia + Minerva betreft, de kosten van de verwerving van deelnemingen in haar dochterondernemingen en, wat Marenave betreft, de kosten van de aandelenuitgifte grotendeels toe te rekenen zijn aan de niet-economische activiteit van deze holdings, die bestaat in de verwerving alsmede het bezit en het beheer van de deelnemingen in hun respectieve dochterondernemingen.

13. Met dit uitgangspunt voor ogen verzoekt de verwijzende rechter het Hof om nauwkeurigere aanwijzingen betreffende de berekeningsmethode die moet worden gevolgd teneinde de voorbelasting zo objectief en uniform mogelijk te verdelen wanneer de kosten van een holdingvennootschap aan economische activiteiten en aan niet-economische activiteiten toe te rekenen zijn.

14. Indien louter en alleen op deze vraag zou moeten worden geantwoord, ben ik, in navolging van alle aan de onderhavige procedure deelnemende partijen, van mening dat het Hof zich onbevoegd zou moeten verklaren om betreffende deze berekeningsmethode nog nader uitgewerkte aanwijzingen te verschaffen dan die welke reeds blijken uit de huidige rechtspraak van het Hof.

15. Het Hof heeft bij de behandeling van een vergelijkbare vraag in de zaak Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), immers opgemerkt dat de Zesde richtlijn geen regeling bevat inzake de methoden of criteria die de lidstaten moeten toepassen bij de vaststelling van bepalingen voor de verdeling van de voldane voorbelasting naargelang de overeenkomstige kosten verband houden met economische dan wel niet-economische activiteiten, aangezien de regels van de Zesde richtlijn betrekking hebben op de voorbelasting over kosten die uitsluitend verband houden met economische activiteiten.[4]

16. Bijgevolg is het de taak van de lidstaten, aangezien de Zesde richtlijn niet de nodige aanwijzingen bevat om dergelijke berekeningen te maken, om daartoe passende methoden en criteria vast te stellen, waarbij zij deze bevoegdheid moeten uitoefenen met inachtneming van het doel en de systematiek van deze richtlijn, en met name het beginsel van fiscale neutraliteit moeten eerbiedigen.[5]

17. Het Hof heeft daaruit derhalve afgeleid dat de lidstaten bij de uitoefening van deze beoordelingsbevoegdheid moeten waarborgen dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Zij moeten dus erop toezien dat de berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten. Daarbij hebben de lidstaten niettemin het recht om gebruik te maken van hetzij een verdeelsleutel volgens het soort investering, hetzij een verdeelsleutel volgens het soort handeling (die zijn genoemd door de nationale rechter bij wie het hoofdgeding in de zaak Securenta aanhangig was), zonder dat zij zich hoeven te beperken tot één van deze methoden.[6]

18. Het Hof heeft deze oordelen bevestigd in de punten 42 en 47 van het arrest Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), waarin het in wezen eraan heeft herinnerd dat los van de door de lidstaten gekozen of toegepaste berekeningsmethoden, deze methoden objectief moeten weergeven welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan, respectievelijk, de economische activiteiten en de niet-economische activiteiten.

19. De verwijzende rechter merkt in de onderhavige zaken op dat de Duitse wetgever tot op heden geen verdeelsleutel heeft vastgesteld als die welke het Hof in het arrest Securenta heeft genoemd, hetgeen leidt tot grote rechtsonzekerheid die het Hof volgens hem moet wegnemen.

20. Het Hof kan mijns inziens niet ingaan op dat verzoek, zowel wegens de noodzaak de residuele bevoegdheid van de lidstaten te eerbiedigen, als om praktische redenen die verband houden met de verscheidenheid en de ingewikkeldheid van de feitelijke situaties, waardoor het het Hof geenszins is toegestaan de ene methode of verdeelsleutel voorrang te geven boven een andere.

4 — Zie in die zin arrest Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33).

5 — Idem (punten 34-36).

6 — Ibidem (punten 37 en 38).

21. Om overeenkomstige redenen kan het feit dat een nationale wetgever nog niet voor de ene of de andere methode heeft gekozen maar de voorkeur eraan heeft gegeven – zoals de verwijzende rechter en de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen benadrukken – om deze beoordeling afhankelijk van de omstandigheden van het concrete geval aan de belastingplichtigen en aan de belastingdienst te laten, voor het Hof evenmin reden zijn om zich gerechtigd te achten om zich in de plaats van deze wetgever te stellen.

22. Het staat daarentegen aan de nationale rechters om na te gaan of, naargelang de aan hen voorgelegde situaties, met de berekeningsmethode of -methoden die ofwel door de belastingplichtige ofwel, in voorkomend geval, door de nationale belastingdienst is of zijn toegepast, objectief wordt weergegeven welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteiten respectievelijk de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige.

23. In de onderhavige zaken staat het bijgevolg aan de verwijzende rechter om te toetsen of aan deze doelstelling wordt voldaan wanneer wordt gebruikgemaakt van de methode die de belastingdienst passend acht, namelijk volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter de verdeelsleutel volgens het soort investering.

24. Ik plaats echter een vraagteken bij het uitgangspunt waarop de verwijzende rechter zijn redenering steunt wanneer hij aanneemt dat de twee holdingvennootschappen voor een deel economische activiteiten en voor een deel niet-economische activiteiten verrichten.

25. De vraag die ik mij stel, gaat verder dan een gewone beoordeling van de feiten van de hoofdgedingen, die in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking uiteraard tot de uitsluitende bevoegdheid van de verwijzende rechter behoort.

26. Zoals Larentia + Minerva en Marenave opmerken, rijst immers de vraag of het gegeven dat de holdingvennootschappen zich in het beheer van de dochterondernemingen mengen, met name overeenkomstig de beginselen van het arrest Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) niet tot de vaststelling moet leiden dat deze holdingvennootschappen uitsluitend een economische activiteit verrichten, dus met uitsluiting van elke niet-economische activiteit. Hieruit zou volgens deze partijen volgen dat het recht bestaat op volledige aftrek van de voorbelasting over de diensten die ten behoeve van deze holdingvennootschappen zijn verricht met het oog op de verwerving van de deelnemingen in hun dochterondernemingen.

27. In zijn rechtspraak betreffende het btw-regime van holdingvennootschappen onderscheidt het Hof twee categorieën, naargelang de holdingvennootschappen zich al dan niet mengen in het beheer van hun dochterondernemingen.

28. De holdingvennootschappen die tot de eerste categorie behoren, hebben als uitsluitend doel het bezit en beheer van deelnemingen in andere vennootschappen, zonder voor laatstbedoelde vennootschappen diensten onder bezwarende titel te verrichten en derhalve zonder zich direct of indirect te mengen in het beheer van andere ondernemingen, anders dan om hun rechten als aandeelhouder uit te oefenen.

29. Deze holdingvennootschappen hebben niet de hoedanigheid van btw-plichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn en hebben derhalve ook geen recht op aftrek volgens artikel 17 van diezelfde richtlijn. Volgens de rechtspraak kan het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen immers niet worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn, die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. De simpele financiële deelneming in andere ondernemingen is niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze

deelneming, voortspruit uit de loutere eigendom van het goed.[7]

30. Het Hof heeft echter herhaaldelijk geoordeeld dat dit „*evenwel anders [ligt*], wanneer de deelneming gepaard gaat met een zich direct of indirect moeien in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelnemingen als aandeelhouder of vennoot heeft".[8] Voorts, aldus het Hof, vormt inmenging van een holdingvennootschap in het beheer van de vennootschappen waarin zij deelnemingen heeft genomen, immers een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor zover zij gepaard gaat met handelingen die op grond van artikel 2 van deze richtlijn aan btw zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holdingvennootschap ten behoeve van haar dochterondernemingen.[9]

31. Zoals blijkt uit de door de verwijzende rechter gevolgde typologie van holdingvennootschappen, worden dergelijke holdingvennootschappen aangeduid als „bestuursholdings".

32. In casu wordt niet betwist dat de twee in de hoofdgedingen betrokken holdingvennootschappen tot deze tweede categorie behoren en derhalve btw-plichtig zijn voor de diensten die zij ten behoeve van hun dochterondernemingen onder bezwarende titel verrichten.

33. De verwijzende rechter erkent overigens dat deze holdingvennootschappen recht hebben op aftrek van de btw over de diensten die zij in een eerder stadium van derden hebben betrokken in het kader van de kapitaalverrichtingen in hun dochterondernemingen. Naar de mening van de verwijzende rechter is deze aftrek evenwel slechts pro rata. De diensten die ten behoeve van de holdingvennootschappen zijn verricht met het oog op het bijeenbrengen van kapitaal, hebben immers vóór alles gediend voor een niet-economische activiteit van de holdingvennootschappen, namelijk het niet-belastbare verwerven en houden van hun respectieve deelnemingen in hun dochterondernemingen.

34. Ik merk dienaangaande allereerst op dat de verwijzende rechter niet aangeeft dat deze diensten bestemd zouden zijn geweest voor het enkele houden van deelnemingen in andere dochterondernemingen, in het beheer waarvan de holdingvennootschappen zich niet mengen, hetgeen niet als een economische activiteit kan worden beschouwd met als gevolg dat de verplichting zou ontstaan om de voorbelasting te verdelen tussen de economische activiteiten en niet-economische activiteiten van deze holdingvennootschappen.

35. Vervolgens ben ik van mening dat de onderliggende logica van de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de tweedeling van holdingvennootschappen die zich wel of, daarentegen, niet mengen in het beheer van hun dochterondernemingen, gevolgen heeft voor de toerekening van de kosten die de holdingvennootschappen in verband met de kapitaalverrichtingen in een eerder stadium hebben gemaakt, aan hun economische activiteit in een later stadium.

7 — Zie met name arresten Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 19) en Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 32).

8 — Zie met name arresten Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punt 14), Floridienne en Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punt 18), Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 20), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 30) en Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 33) (cursivering door mij).

9 — Arresten Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 22) en Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 34).

36. In het arrest Cibo Participations, dat een met de hoofdgedingen vergelijkbare situatie betrof, heeft het Hof immers geoordeeld dat de kosten die zijn gemaakt door een holdingvennootschap die zich mengt in het beheer van een dochteronderneming, voor de verschillende diensten die zij heeft betrokken voor de verwerving van een deelneming in deze dochteronderneming, deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige, en *als zodanig* bestanddelen zijn van de prijs van zijn producten. Er is derhalve in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen deze diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de holdingvennootschap. [10]

37. Aangezien het Hof niet kon negeren dat een dergelijke holdingvennootschap, naar haar aard, eveneens deelnemingen beheert die geen economische activiteit inhouden, betekent de in dat arrest gekozen benadering, in de eerste plaats, dat de door de holdingvennootschap met het oog op de verwerving van deelnemingen in haar dochterondernemingen gemaakte kosten uitsluitend verband houden met de economische activiteit van de holdingvennootschap en niet, zelfs niet voor een deel, met haar niet-economische activiteit, die bestaat in het beheer van de deelnemingen en, in de tweede plaats, dat de holdingvennootschap in principe de volledige voorbelasting mag aftrekken.

38. Deze beoordeling wordt bevestigd in punt 34 van datzelfde arrest Cibo Participations, waarin het Hof verwijst naar de in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn voorziene aftrekregeling, waarvan de toepassing enkel betrekking heeft op de verdeling van de btw over in een eerder stadium verrichte handelingen die zowel worden gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor andere handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, waarbij het derhalve gaat om btw die drukt op uitgaven die uitsluitend verband houden met economische activiteiten. [11]

39. De kosten die een holdingvennootschap draagt ter verwerving van deelnemingen in haar dochterondernemingen, in het beheer waarvan zij zich mengt in de zin van de rechtspraak van het Hof, zijn derhalve gemaakt voor de economische activiteit van deze holdingvennootschap. De over deze kosten voldane btw zal overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn volledig worden afgetrokken, tenzij de in een eerder stadium verrichte economische handelingen krachtens de Zesde richtlijn van btw zijn vrijgesteld, in welk geval het recht op aftrek volgens de pro rata-methode van artikel 17, lid 5, van dezelfde richtlijn zal worden bepaald. [12] Dat is volgens mij de uitlegging die aan het arrest Cibo Participations moet worden gegeven.

40. Deze analyse gaat ontegenzeglijk ook op voor kosten die geen verband houden met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen maar met andere, door een bestuursholding verwezenlijkte kapitaalverrichtingen, zoals de verhoging van haar maatschappelijk kapitaal door middel van de uitgifte van aandelen die uiteindelijk dient ter financiering van de aankoop en de exploitatie van zeeschepen, zoals het geval lijkt te zijn in zaak C-109/14.

41. Het Hof heeft in het arrest Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) immers reeds aanvaard dat een aandelenuitgifte niet per se binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, maar dat de vennootschap met deze handeling haar kapitaal ten behoeve van haar algemene economische activiteit beoogt te versterken, hetgeen betekent dat de kosten van de door deze vennootschap in het kader van de betrokken handeling verworven diensten deel uitmaken van haar algemene kosten en als zodanig bestanddelen van de prijs van haar producten zijn, aangezien een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen deze diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. [13]

10 — Arrest Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 33). Zie eveneens met name arrest SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58).

11 — Zie in deze zin arrest Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33) alsmede mijn conclusie in de zaak Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punt 79). Zie eveneens arrest Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 40).

12 — De wijze van berekening van dit pro rata is een aangelegenheid van het nationale recht van de lidstaten: zie dienaangaande arrest Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punten 30 en 31).

13 — Zie arrest Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punt 36).

42. Het feit dat in het aan zaak C-109/14 ten grondslag liggende geding de aandelen waren uitgegeven door een bestuursholding en niet door een vennootschap zoals Kretztechnik, die slechts één economische activiteit verrichtte, lijkt mij, gelet op de rechtspraak van het arrest Cibo Participations, niet tot een verschillende uitkomst te leiden met betrekking tot het recht op – in beginsel – volledige aftrek van de voorbelasting.

43. In elk geval hebben noch de verwijzende rechter noch de aan de procedure deelnemende partijen aangevoerd dat een onderscheid zou moeten worden gemaakt bij de fiscale behandeling van door een bestuursholding gemaakte kosten, naargelang zij samenhangen met de verwerving van deelnemingen of andere kapitaalverrichtingen.

44. Gelet op het bovenstaande ben ik van mening dat de eerste prejudiciële vraag moet worden beantwoord als volgt: de kosten in verband met kapitaalverrichtingen die worden gedragen door een holdingvennootschap die zich direct of indirect mengt in het beheer van haar dochterondernemingen, hangen rechtstreeks en onmiddellijk samen met de gehele bedrijfsactiviteit van deze holdingvennootschap. Er is derhalve geen reden om de over deze kosten voldane voorbelasting te verdelen over de economische activiteiten en de niet-economische activiteiten. Indien de holdingvennootschap zowel aan btw onderworpen handelingen als van btw vrijgestelde handelingen verricht, zal het recht op aftrek van de voldane voorbelasting worden berekend volgens de pro rata-methode van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

B – *Tweede prejudiciële vraag*

45. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat voorziet in de mogelijkheid voor de lidstaten om verschillende personen als één belastingplichtige aan te merken, zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke, ten eerste, alleen rechtspersonen in de onderneming van een andere belastingplichtige (het overkoepelende orgaan) kunnen worden geïntegreerd en ten tweede, als voorwaarde geldt dat deze rechtspersonen financieel, economisch en organisatorisch zijn geïntegreerd in de onderneming van het overkoepelend orgaan (in die zin dat een hiërarchische verhouding bestaat).

46. Volgens de bewoordingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kan elke lidstaat verschillende personen als één belastingplichtige aanmerken wanneer zij in het binnenland gevestigd zijn en juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. [14]

47. Dat artikel heeft derhalve het begrip btw-groep in de wetgeving van de Unie verankerd en strekt ertoe, zoals wordt gesteld in de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn [15], de lidstaten de mogelijkheid te bieden, ter wille van administratieve vereenvoudiging of ter vermijding van bepaalde misbruiken, om belastingplichtigen die slechts naar de vorm juridisch zelfstandig zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtigen aan te merken [16].

48. Aangezien de btw-groep als één enkele belastingplichtige wordt beschouwd, houden de leden van de btw-groep in de praktijk op afzonderlijke btw-aangiften in te dienen en binnen en buiten hun groep als belastingplichtigen te worden geïdentificeerd. [17]

14 — Ik merk op dat deze bepaling later in overeenkomstige bewoordingen is overgenomen in artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG.

15 — Voorstel voor een Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [COM(73) 950 van 20 juni 1973].

16 — Zie in deze zin met name arresten Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 47) en Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37).

17 — Zie in deze zin arresten Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19) en Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 29).

49. Daaruit volgt dat de interne handelingen van de btw-groep, dat wil zeggen de tussen de leden van deze groep onder bezwarende titel verrichte handelingen, voor de btw in principe niet bestaan. Het recht op aftrek van de voorbelasting wordt derhalve niet bepaald op basis van de handelingen tussen de leden van de groep, maar uitsluitend op basis van de handelingen die de groep ten behoeve van derden verricht. [18]

50. Hoewel de verwijzende rechter in casu niet betwijfelt dat de Bondsrepubliek Duitsland heeft gekozen voor de bij artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, hetgeen overigens door de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen is bevestigd, vraagt hij zich af of de holdingvennootschappen en hun respectieve dochterondernemingen de status van btw-groep kunnen verkrijgen zodat de btw-groep met betrekking tot de onder bezwarende titel verrichte handelingen tussen de dochterondernemingen en derde ondernemingen, recht krijgt op volledige aftrek van de voorbelasting over de door de holdingvennootschappen verwezenlijkte kapitaalverrichtingen.

51. Zo het recht op volledige aftrek al niet van meet af aan moet worden uitgesloten gelet op het antwoord dat ik voorstel op de eerste prejudiciële vraag, liggen in dit stadium van de redenering twee vaststellingen voor de hand.

52. In de eerste plaats sluiten de aan elk van de eerste twee prejudiciële vragen ten grondslag liggende feiten elkaar uit. Met andere woorden: een btw-groep bestaat of bestaat niet. In geen enkel geval kan een holdingvennootschap die zich mengt in het beheer van haar dochterondernemingen, recht hebben op aftrek van de voorbelasting over de kosten die zijn verbonden met kapitaalverrichtingen in haar dochterondernemingen en tegelijkertijd stellen met deze dochterondernemingen een btw-groep te vormen, waarbinnen, zoals ik reeds heb uiteengezet, de handelingen niet voor de btw bestaan.

53. In de tweede plaats blijkt uit de toelichting in de verwijzingsbeslissingen dat de probleemstelling van toekenning van de status van btw-groep pas voor het eerst is aangevoerd voor de verwijzende rechter, die in „Revision” in laatste instantie oordeelt. De belastingdienst, net zo min als de rechters a quo zijn derhalve in de gelegenheid geweest zich vooraf uit te spreken omtrent het recht op toekenning van deze status aan Larentia + Minerva en Marenave en aan hun respectieve dochterondernemingen.

54. Deze vaststellingen kunnen de gedachte doen postvatten dat de uitlegging van de Zesde richtlijn waarom met de tweede prejudiciële vraag wordt verzocht, per slot van rekening geen verband houdt met een reëel geschil of dat het vraagstuk hypothetisch is, zodat deze vraag (evenals overigens de nauw ermee verbonden derde prejudiciële vraag) niet-ontvankelijk zou moeten worden verklaard. [19] Ierland heeft overigens zowel in haar schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting voor het Hof twijfels geuit in die zin.

55. Ondanks deze omstandigheden ben ik niettemin van mening dat het niet overbodig is deze prejudiciële vraag ten gronde te beantwoorden. Zoals de verwijzende rechter opmerkt en de Duitse regering ter terechtzitting heeft bevestigd, is de vraag of is voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de status van btw-groep of fiscale eenheid immers een objectief gegeven, dat naar Duits recht door elke rechterlijke instantie, los van een verzoek in die zin, kan worden

18 — Zie eveneens in deze zin mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet [COM(2009) 325 def., 2 juli 2009, blz. 11]. Het is van belang te preciseren dat de tussen een lid van de groep en een derde verrichte handelingen aan de groep zelf zijn toe te rekenen: zie arrest Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 29).

19 — Zie met name betreffende de rechtspraak inzake de niet-ontvankelijkheid van prejudiciële verzoeken die geen verband houden met een reëel geschil of wanneer de vraag hypothetisch is: arrest Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

vastgesteld. De vraag of de in de Duitse wetgeving voorziene beperkingen om in aanmerking te komen voor de status van btw-groep verenigbaar zijn met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is derhalve van belang voor de beslechting van de hoofdgedingen, omdat indien deze beperkingen kunnen worden weggenomen, recht op volledige aftrek van de voorbelasting zou kunnen ontstaan.

56. Ten gronde heeft het verzoek van de verwijzende rechter betrekking op twee punten. In de eerste plaats gaat het in wezen om de vraag of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat een lidstaat de vorming van btw-groepen beperkt tot entiteiten met rechtspersoonlijkheid, bijgevolg met uitsluiting van personenvennootschappen, zoals de commanditaire dochtervennootschappen van de twee in de hoofdgedingen betrokken holdingvennootschappen. In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter of een lidstaat kan eisen dat de verhoudingen tussen de leden van de btw-groep hiërarchische verhoudingen zijn waarbinnen de „ondergeschikte" entiteiten zijn geïntegreerd in het overkoepelend orgaan.

1. De voorwaarde dat de leden van een btw-groep rechtspersoonlijkheid bezitten

57. Naar Duits recht is in § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG") bepaald dat een bedrijfs-, nijverheids- of handelsactiviteit niet zelfstandig wordt uitgeoefend wanneer uit de algemene structuur van de feitelijke verhoudingen blijkt dat een rechtspersoon financieel, economisch en organisatorisch is geïntegreerd in de onderneming van het overkoepelend orgaan.

58. Hoewel uit de verwijzingsbeslissingen blijkt dat personenvennootschappen naar Duits recht als het overkoepelend orgaan van een fiscale eenheid kunnen fungeren, kunnen dergelijke personenvennootschappen, en met name commanditaire vennootschappen omdat zij geen rechtspersoonlijkheid bezitten, daarentegen niet organiek afhankelijk zijn en kunnen zij derhalve geen lid zijn van een btw-groep volgens het Duitse model.

59. Volgens mij, en zoals Ierland en de Commissie terecht hebben aangevoerd, biedt de Zesde richtlijn niet de mogelijkheid om personenvennootschappen uit te sluiten van deelname aan een btw-groep.

60. Deze zienswijze ligt reeds besloten in de bewoordingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, die geheel in het algemeen bepalen dat „personen" als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, hetgeen afwijkt, zoals advocaat-generaal Jääskinen in zijn conclusie in de zaak Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2012:753, punten 30 en 31) volkomen pertinent heeft opgemerkt, van het uit de Tweede btw-richtlijn voortvloeiende rechtskader.[20] Het Hof heeft daaruit afgeleid dat de bewoordingen van artikel 11 van richtlijn 2006/112, die het bepaalde in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in overeenkomstige bewoordingen overneemt, zich niet ertegen verzetten dat een lidstaat bepaalt dat niet-belastingplichtige personen als individu in een btw-groep kunnen worden opgenomen.[21] In een andere zaak heeft het Hof eveneens, weliswaar terloops, gepreciseerd dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is bedoeld voor „personen, met name [voor] vennootschappen".[22]

61. Deze rechtspraak houdt in dat de draagwijdte van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet is beperkt tot een specifieke vennootschapsvorm, noch tot btw-groepen waarvan de leden rechtspersoonlijkheid bezitten.

20 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 71, blz. 1303).

21 — Arrest Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punten 38-41). Zie eveneens arresten Commissie/Nederland (C-65/11, EU:C:2013:265, punten 35-39), Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punten 30-34), Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-86/11, EU:C:2013:267, punten 33-37) en Commissie/Denemarken (C-95/11, EU:C:2013:268, punten 34-38).

22 — Arrest Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19).

62. Overigens zien bepaalde artikelen van de Zesde richtlijn, zoals de artikelen 28 bis tot en met 28 quater, anders dan artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn, uitsluitend op „rechtspersonen", hetgeen eveneens betekent dat de Uniewetgever de draagwijdte van artikel 4 niet heeft willen beperken tot entiteiten met rechtspersoonlijkheid.

63. Ik ben derhalve van mening dat de werkingssfeer ratione personae van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn alle personen omvat.

64. Dit standpunt biedt evenwel geen antwoord op het eerste onderdeel van de tweede prejudiciële vraag die de verwijzende rechter het Hof heeft gesteld.

65. Daartoe moet vooraf worden uitgemaakt of de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat een lidstaat bij de uitoefening van de hem toegekende bevoegdheid om op zijn grondgebied de vorming van btw-groepen toe te staan, de draagwijdte van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn beperkt. Het gaat met andere woorden om de vraag of de lidstaten een zekere beoordelingsmarge behouden met betrekking tot de „personen" die volgens hen in aanmerking kunnen komen om op hun grondgebied lid te zijn van een btw-groep.

66. Gelet op de rechtspraak vereist deze vraag mijns inziens een genuanceerd antwoord.

67. Het Hof heeft inzake artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, dat de tekst van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn overneemt, inderdaad reeds geoordeeld dat volgens de bewoordingen van dat artikel voor de toepassing ervan geen andere voorwaarden gelden dan die welke daarin zijn genoemd.[23] In de arresten Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35) en Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 63), heeft het Hof gepreciseerd dat dit artikel evenmin voorziet 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.

68. Derhalve zou de indruk kunnen ontstaan dat de regeling van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (en voortaan die van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112) de lidstaten geen enkele beoordelingsmarge toekent.

69. Toch heeft Hof, nog steeds in deze arresten, erkend, niet meer onder verwijzing naar de bewoordingen van de betrokken bepaling maar naar de doelstellingen ervan, dat het de lidstaten vrijstaat de toepassing van de regeling van artikel 11 van richtlijn 2006/112 te beperken, evenwel met eerbiediging van het Unierecht.[24] Deze vaststelling heeft het Hof ertoe gebracht de beroepen wegens niet-nakoming tegen het Koninkrijk Zweden en de Republiek Finland te verwerpen, na te hebben overwogen dat de Commissie niet had aangetoond dat de beperking in deze twee lidstaten van de toepassing van de regeling inzake btw-groepen tot ondernemingen in de financiële en verzekeringssector, die was doorgevoerd teneinde overeenkomstig artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan, in strijd was met het Unierecht.[25]

70. Aangezien deze rechtspraak volgens mij ook kan worden toegepast met betrekking tot de Zesde richtlijn, lijkt derhalve op basis daarvan dat de lidstaten bij de uitoefening van de bij artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn toegekende bevoegdheid over een beoordelingsmarge beschikken, die, met eerbiediging van het Unierecht, evenwel wordt afgebakend door de bij artikel 4, lid 4, van deze richtlijn nagestreefde doelstellingen.

23 — Zie met name arresten Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 36) en Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35).

24 — Arresten Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 38) en Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 66).

25 — Arresten Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punten 39 en 40) en Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punten 67 en 68).

71. De beperkingen van de regeling van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moeten volgens mij in de praktijk derhalve noodzakelijk en passend zijn om de reeds genoemde doelstelling van voorkoming van misbruik of bestrijding van belastingfraude of –ontwijking na te streven met eerbiediging van het Unierecht, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een basisbeginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel vormt. [26]

72. In casu kan de uitsluiting van personenvennootschappen van deelname aan een btw-groep slechts rechtmatig zijn wanneer zij is gerechtvaardigd uit hoofde van de met artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen, waarbij tegelijk het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd.

73. Hoewel het aan de verwijzende rechter staat om deze punten na te gaan, is het van belang op te merken dat hij in zijn prejudicieel verzoek reeds in wezen heeft gepreciseerd dat, ten eerste, hij geen verband ziet tussen het vereiste van § 2, lid 2, punt 2, UStG, dat alle leden van een btw-groep rechtspersoonlijkheid bezitten, en het nastreven van de doelstellingen van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn en, ten tweede, dat vereiste in strijd kan zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit doordat uitsluitend op basis van de rechtsvorm bepaalde entiteiten worden uitgesloten van de mogelijkheid om lid te zijn van een btw-groep.

74. Ik ben het met deze zienswijze eens.

75. Niettemin wens ik daaraan de volgende twee opmerkingen toe te voegen.

76. In de eerste plaats moet met betrekking tot de doelstellingen van bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, die voortaan, zoals ik reeds heb benadrukt, zijn opgenomen in artikel 11, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, worden gepreciseerd dat de Uniewetgever pas vanaf de vaststelling van richtlijn 2006/69/EG van 24 juli 2006 [27] een derde alinea aan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn heeft toegevoegd, waarin uitdrukkelijk wordt erkend dat de lidstaten die hebben gebruikgemaakt van de mogelijkheid om de vorming van btw-groepen op hun grondgebied toe te staan, „alle maatregelen [kunnen] vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van [artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn] te voorkomen”.

77. Althans in zaak C-108/14 gaat het echter om belastingjaar 2005, dat dus ver vóór de datum van vaststelling en inwerkingtreding van richtlijn 2006/69 ligt.

78. Niettemin ben ik niet van mening dat deze omstandigheid inhoudt dat de lidstaten vóór de inwerkingtreding van richtlijn 2006/69 bij de uitoefening van de bevoegdheid die artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn hun bood, geen maatregelen konden vaststellen waarmee deze doelstellingen werden nagestreefd.

26 — Zie, inzake het fundamentele karakter van dat beginsel, met name arresten Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 59) en Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 25). Zie, inzake de grenzen die door het neutraliteitsbeginsel worden gesteld aan maatregelen van de lidstaten ter bestrijding van belastingontwijking en -fraude, met name arrest Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 — Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB L 221, blz. 9).

79. Zoals de Commissie en de regering van het Verenigd Koninkrijk in hun schriftelijke opmerkingen terecht hebben aangevoerd, heeft het Hof immers herhaaldelijk benadrukt dat onder andere de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd [28], met inbegrip van situaties waar de nationale belastingdiensten geen beroep konden doen op een uitdrukkelijk door de Uniewetgever toegekende bevoegdheid, die zou zijn opgenomen in specifieke bepalingen van deze richtlijn. [29]

80. Ik heb in navolging van de verwijzende rechter en de Commissie echter moeite in te zien op welke wijze een onderscheid naar de rechtsvorm of naargelang ondernemingen al of niet rechtspersoonlijkheid bezitten noodzakelijk en passend is voor de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.

81. In de tweede plaats stuit een dergelijk onderscheid volgens mij eveneens op het neutraliteitsbeginsel aangezien entiteiten die individueel onbeperkt btw-plichtig zijn – zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft toegegeven – enkel en alleen wegens hun specifieke rechtsvorm niet tot een btw-groep kunnen toetreden.

82. Het is dienaangaande van belang eraan te herinneren dat de vorming van een btw-groep voor de leden ervan cashflowvoordelen kan opleveren aangezien de interne transacties van de btw-groep, die in principe aan btw zijn onderworpen, buiten het toepassingsgebied van deze belasting vallen. [30] Wanneer ondernemingen deze voordelen worden ontzegd wegens de rechtsvorm waarin een van deze ondernemingen haar activiteit verricht, komt dit neer op een verschil in behandeling van vergelijkbare handelingen, die derhalve met elkaar concurreren, doordat wordt voorbijgegaan aan het feit dat het kenmerk van de belastingplichtige juist de economische activiteit is en niet de rechtsvorm. [31]

83. De regeling inzake de btw-groep moet de fiscale neutraliteit bevorderen door de economische werkelijkheid te weerspiegelen. Volgens mij mag deze regeling niet leiden tot een kunstmatig onderscheid naar de rechtsvorm waarin ondernemingen hun activiteiten uitoefenen.

84. Ik stel dus voor op het eerste onderdeel van de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat wanneer een lidstaat gebruikt maakt van de bij deze bepaling geboden mogelijkheid, hij de vorming van een btw-groep doet afhangen van de voorwaarde dat alle leden van deze groep rechtspersoonlijkheid bezitten, tenzij deze voorwaarde uit hoofde van voorkoming van misbruik of bestrijding van belastingfraude of -ontwijking is gerechtvaardigd met eerbiediging van het Unierecht, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit, hetgeen de verwijzende rechter zal moeten nagaan.

2. De noodzaak voor de leden van de btw-groep om hiërarchische verhoudingen in stand te houden

85. Zoals reeds erop is gewezen, biedt artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn de mogelijkheid om entiteiten die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige aan te merken.

28 — Zie met name arresten Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punt 76), Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71), Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446), Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 29) en R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 36).

29 — Zie met name arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), dat betrekking had op belastingontwijking en misbruik, en arrest Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446), dat betrekking had op belastingfraude.

30 — Zie in deze zin mededeling van de Commissie, reeds aangehaald, blz. 11, en conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2012:753, punt 45).

31 — Het Hof heeft in omstandigheden die verband hielden met de werkingssfeer van de btw-vrijstellingen reeds geoordeeld dat de Zesde richtlijn zich verzet tegen onderscheiden die uitsluitend zijn gebaseerd op de rechtsvorm waarin de belastingplichtigen hun activiteiten verrichten: zie daaromtrent arresten Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 30), Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 25) en Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punten 30 en 31).

86. § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG vereist dat de rechtspersonen financieel, economisch en organisatorisch zijn geïntegreerd in de onderneming van het overkoepelend orgaan.

87. Volgens de verwijzende rechter geldt als voorwaarde voor de bij deze bepaling vereiste integratie, overeenkomstig vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof, dat er een hiërarchische verhouding bestaat tussen het overkoepelend orgaan en de daarmee als „ondergeschikte persoon" organiek verbonden vennootschap.

88. Volgens de toelichting van de verwijzende rechter is er van een financiële integratie in de zin van deze bepaling sprake wanneer het overkoepelend orgaan financieel op zodanige wijze bij de organiek verbonden vennootschap is betrokken dat het de aandeelhoudersvergadering bij meerderheidsbesluit zijn wil kan opleggen. Kenmerkend voor een economische integratie is dat de organiek verbonden vennootschap deel uitmaakt van de structuur van het overkoepelend orgaan, dat hiërarchisch hoger staat. Ten slotte merkt de verwijzende rechter met betrekking tot de organisatorische integratie op dat daarvoor als voorwaarde geldt dat het overkoepelend orgaan gebruikmaakt van de met de financiële integratie gepaard gaande mogelijkheid om de ondergeschikte vennootschap te leiden op het vlak van de aard en de wijze van haar bedrijfsvoering en om haar zijn wil op te leggen.

89. De verwijzende rechter geeft echter niet duidelijk aan op welk(e) gebied(en), financieel, economisch en/of organisatorisch, de in de hoofdgedingen betrokken ondernemingen niet voldoen aan de voorwaarde van integratie van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, zoals uitgelegd door het Bundesfinanzhof. Noch de opmerkingen van Larentia + Minerva, noch die van Marenave kunnen dit punt echt ophelderen.

90. Niettemin staat vast dat de vereisten van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG verdergaan dan die welke voortvloeien uit artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Financieel, economisch en organisatorisch „nauw" met elkaar verbonden zijn impliceert immers noch noodzakelijkerwijs de integratie van een lid in de onderneming van een ander lid van de btw-groep, noch een hiërarchische verhouding tussen deze leden.[32] Ter terechtzitting voor het Hof heeft de Commissie trouwens opgemerkt dat van de zestien lidstaten die van de mogelijkheid van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn hebben gebruikgemaakt, slechts vier, waaronder de Bondsrepubliek Duitsland, een dergelijke wijze van integratie en een dergelijk ondergeschikte verhouding vereisen. Zoals Larentia + Minerva in haar schriftelijke opmerkingen heeft benadrukt, heeft het Hof, door met name in het arrest Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 47) te oordelen dat de vorming van een btw-groep noodzakelijk kan zijn ter vermijding van bepaalde vormen van misbruik, bijvoorbeeld de omstandigheid dat een onderneming kunstmatig kan worden gesplitst in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten, volgens mij bovendien impliciet erkend dat de vorming van niet-hiërarchisch gestructureerde btw-groepen („Gleichordnungskonzerne") krachtens artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn mogelijk is.

91. Op de omstandigheid dat het Hof in het arrest Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19) terloops gewag heeft gemaakt van afhankelijke personen binnen een btw-groep, kan in het onderhavige geval volgens mij niet met succes een beroep worden gedaan, aangezien de vraag die het Hof in deze zaak was voorgelegd geenszins op dat punt betrekking had. Overigens heeft het Hof met name in zijn arresten Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 43) en Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 36) om deze reden een aan hetzelfde punt van het arrest Ampliscientifica en Amplifin ontleend argument van de Commissie afgewezen.

32 — Ik merk op dat het gebruik van het bijwoord „nauw" in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn om de verwevenheid tussen de betrokken entiteiten te kwalificeren, in de plaats is gekomen van het bijwoord „onderling", dat voorheen althans in bepaalde taalversies is gebruikt in punt 2, vierde alinea, van bijlage B bij de Tweede richtlijn, dat artikel 4 van deze richtlijn uitlegt. De verduidelijking in punt 2, vierde alinea, van bijlage A bij de Tweede richtlijn omtrent de definitie van „belastingplichtige" in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn is in ruime mate is ontleend aan de Duitse regeling van de „Organschaft".

92. Op basis van deze overwegingen ben ik eveneens geneigd niet in te stemmen met het argument van de Oostenrijkse regering waarmee in wezen wordt aangevoerd dat het bestaan van een verhouding van ondergeschiktheid samengaat met de voorwaarde van „nauw" verbonden zijn van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, aangezien volgens de eerste alinea van dat lid juist het bestaan van een dergelijke verhouding van ondergeschiktheid tussen natuurlijke personen en hun werkgever uitsluit dat eerstgenoemden als belastingplichtigen worden beschouwd.

93. Dat argument gaat niet alleen voorbij aan het verschil in bewoordingen tussen de eerste en de tweede alinea van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn, waarbij in laatstbedoelde alinea juist niet de uitdrukking „verhouding van ondergeschiktheid" wordt gebruikt, doch wel de ruimere uitdrukking „nauw met elkaar verbonden zijn", maar laat eveneens buiten beschouwing dat het Hof heeft erkend dat een lidstaat bevoegd is om te bepalen dat niet-belastingplichtige personen lid van een btw-groep kunnen zijn en dat de uitdrukking belastingplichtige bijgevolg geen synoniem is van „personen" in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

94. Niettemin blijkt uit de opmerkingen die de aan de procedure deelnemende partijen hebben ingediend, dat zij per slot van rekening het oneens zijn over de vraag of de voorwaarden van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Bundesfinanzhof, extra voorwaarden vormen die boven die van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn komen (deze stelling wordt in wezen verdedigd door Larentia + Minerva, Marenave, Ierland en de Commissie), hetgeen zou betekenen dat deze voorwaarden moeten worden gerechtvaardigd uit hoofde van de doelstellingen van voorkoming van misbruik of bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, of dat het louter gaat om preciseringen of concretiseringen van de voorwaarde van datzelfde artikel van de Zesde richtlijn, namelijk dat de betrokken entiteiten financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, hetgeen de Duitse en de Oostenrijkse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk stellen.

95. Hoewel het antwoord op dat alternatief op het eerste gezicht niet voor de hand ligt, lijken de argumenten die eerstbedoelde partijen hebben aangevoerd, nochtans meer in overeenstemming met de rechtspraak.

96. In met name de arresten Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 36) en Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 29) heeft het Hof immers als „andere voorwaarden", dat wil zeggen extra voorwaarden boven die van artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 (dat de voorwaarden van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn heeft overgenomen), een voorwaarde gekwalificeerd volgens welke de in deze bepaling bedoelde „personen" zelf individueel de hoedanigheid van belastingplichtige moesten hebben. Met andere woorden, een lidstaat die artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zou hebben omgezet door het recht op de vorming van een btw-groep te beperken tot uitsluitend „belastingplichtige personen", zou niet de draagwijdte van deze bepaling hebben gepreciseerd maar een extra voorwaarde voor toepassing van deze bepaling hebben gesteld.

97. In de door het Hof in deze arresten, en ook in het arrest Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263), gevolgde logica moet een dergelijke extra voorwaarde, hoewel zij op zichzelf beschouwd niet onverenigbaar is met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, gelet op de aan de lidstaten toegekende beoordelingsmarge, niettemin uit hoofde van de doelstellingen van voorkoming van misbruik of bestrijding van belastingfraude en -ontwijking worden gerechtvaardigd met eerbiediging van het recht van de Unie, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit.

98. Hieruit volgt dat de uit § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG voortvloeiende voorwaarde dat de betrokken entiteiten slechts financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden kunnen zijn wanneer tussen de leden van de btw-groep een hiërarchische verhouding bestaat, verenigbaar kan zijn met de Zesde richtlijn, mits deze voorwaarde noodzakelijk en evenredig is om met name met eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit de hierboven vermelde doelstellingen na te streven.

99. Hoewel het aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of aan deze voorwaarden is voldaan, vraag ik mij niettemin af of een nationale maatregel die een dergelijke intense verwevenheid tussen personen vereist opdat zij als één enkele belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, niet verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken. Afgezien van bijzondere omstandigheden die in een gegeven lidstaat kunnen bestaan, hetgeen in casu voor het Hof evenwel niet is aangevoerd, valt immers in het algemeen moeilijk te begrijpen waarom voor het nastreven van deze doelstellingen een hiërarchische verhouding tussen de leden van een btw-groep noodzakelijk zou zijn om te voldoen aan de voorwaarde dat de betrokken personen financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Hoewel het bestaan van een dergelijke hiërarchische verhouding tussen de leden van een btw-groep zonder enige twijfel een toereikende voorwaarde is om deze doelstellingen te bereiken en aan de voorwaarde van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn te voldoen, betwijfel ik echter of zij strikt noodzakelijk is.

100. Ik stel derhalve voor op het tweede onderdeel van de tweede prejudiciële vraag te antwoorden als volgt: een nationale wettelijke regeling volgens welke de betrokken entiteiten slechts financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden kunnen zijn in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wanneer tussen de leden van de btw-groep een hiërarchische verhouding bestaat, kan verenigbaar zijn met dat artikel, mits deze voorwaarde noodzakelijk en evenredig is om de doelstellingen van voorkoming van misbruik en bestrijding van belastingfraude en -ontwijking na te streven met eerbiediging van het recht van de Unie, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

C – *Derde prejudiciële vraag*

101. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking heeft ingeval dat artikel zich verzet tegen een nationale maatregel als die van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG.

102. Indien het Hof besluit de in de onderhavige conclusie voorgestelde antwoorden op de tweede prejudiciële vraag te volgen, valt niet uit te sluiten dat de verwijzende rechter, na het onderzoek dat hij zal moeten verrichten, tot de conclusie komt dat § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG niet verenigbaar is met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Teneinde de verwijzende rechter een nuttig antwoord te verschaffen, ben ik derhalve van mening dat moet worden geantwoord op de derde prejudiciële vraag die hij het Hof heeft voorgelegd.

103. Overeenkomstig vaste rechtspraak kunnen particulieren, wanneer de bepalingen van de Zesde richtlijn of van richtlijn 2006/112 inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, zich op die bepalingen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met deze richtlijnen in overeenstemming is, en zich ook op die bepalingen beroepen voor zover deze rechten vastleggen die particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden. [33]

33 — Zie met name arresten Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 25), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 51), Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 33) en MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 47).

104. Er moet derhalve worden nagegaan of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, inhoudelijk als onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig kan worden beschouwd, zodat een particulier zich daarop voor de nationale rechter kan beroepen om zich te verzetten tegen de toepassing van een nationale wettelijke regeling die niet verenigbaar is met dat artikel.

105. Dienaangaande is het mijns inziens niet overtuigend om te betwisten dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking heeft – zoals met name Ierland en de Oostenrijkse regering doen – enkel en alleen op basis van het argument dat dit artikel zich ertoe beperkt de lidstaten de bevoegdheid toe te kennen om op hun grondgebied de vorming van btw-groepen toe te staan.

106. Het Hof heeft immers reeds herhaaldelijk geoordeeld dat een bepaling van een richtlijn die de lidstaten een keuzemogelijkheid biedt, niet noodzakelijkerwijs uitsluit dat op basis van de bepalingen van deze richtlijn alleen, de inhoud van de aldus aan particulieren toegekende rechten met voldoende nauwkeurigheid kan worden vastgesteld. [34]

107. Bovendien heeft het Hof het bestaan van een beoordelingsmarge voor de lidstaten bij de tenuitvoerlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn evenmin opgevat als een element dat op zichzelf ertoe leidt dat de rechtstreekse werking van sommige van deze bepalingen niet meer kan worden erkend. [35]

108. Het Hof heeft met name geoordeeld dat, hoewel de lidstaten ontegenzeglijk over een beoordelingsmarge beschikken om de voorwaarden vast te stellen voor de toepassing van sommige van de vrijstellingen waarin de Zesde richtlijn voorziet, dit niet wegneemt dat particulieren die in staat zijn aan te tonen dat zij fiscaal onder één van de door deze richtlijn vrijgestelde categorieën vallen, daarop rechtstreeks een beroep kunnen doen, met name wanneer een lidstaat bij de uitoefening van bij de Zesde richtlijn toegekende bevoegdheden, nationale maatregelen heeft vastgesteld die niet verenigbaar zijn met deze richtlijn, met name met het beginsel van fiscale neutraliteit. [36]

109. De omstandigheid dat de Bondsrepubliek Duitsland bij de uitoefening van de bij artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid een bepaalde beoordelingsmarge behoudt, betekent derhalve niet noodzakelijkerwijs dat particulieren het recht wordt ontnomen om zich voor de nationale rechter rechtstreeks op dat artikel te beroepen.

110. Integendeel, volgens mij. Wanneer een lidstaat heeft gebruikgemaakt van de bij artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toegekende bevoegdheid, biedt dat artikel alle „personen” de mogelijkheid om als één enkele belastingplichtige te worden beschouwd en bijgevolg duidt het ondubbelzinnig, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig de rechthebbenden van deze bepaling aan.

34 — Zie arresten Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, punt 30), Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, punt 61) en Balkan and Sea Properties en Provadinvest (C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, punt 57).

35 — Zie met name arrest Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie eveneens arrest MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 — Zie arrest Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punten 34-37). Zie eveneens arrest JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punt 61).

111. Het feit dat deze bepaling in voorkomend geval gepaard kan gaan met een voorbehoud betreffende de rechtvaardiging uit hoofde van voorkoming van misbruik en bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, stelt deze vaststelling niet ter discussie aangezien deze rechtvaardigingsgronden, behalve dat zij niet aan rechterlijk toezicht zijn onttrokken [37], eveneens worden gestimuleerd door de Zesde richtlijn en zelfs kunnen worden beschouwd als een inherente grens van de omvang van de bij deze richtlijn aan particulieren verleende rechten [38].

112. De inhoudelijke voorwaarde van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat meerdere personen financieel, economisch en organisatorisch „nauw" met elkaar verbonden moeten zijn om één enkele belastingplichtige te vormen, moet daarentegen ongetwijfeld op nationaal niveau worden gepreciseerd. Alleen al de financiële verwevenheid kan afhangen van een wisselend percentage kapitaaldeelneming en/of stemrechten binnen een vennootschap of van bijzondere contractuele verhoudingen tussen ondernemers, zoals het bestaan van franchiseovereenkomsten. [39] Deze criteria zijn echter niet uitsluitend. De lidstaten die hebben gekozen voor de mogelijkheid van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, moeten derhalve in elk geval de daarin gestelde inhoudelijke voorwaarde concreet uitwerken, zonder dat het mogelijk is uit de bewoordingen zelf van dat artikel rechtstreeks op te maken hoe de precieze draagwijdte van de „nauw[e]" banden moet worden afgebakend, anders dan het geval is voor een btw-vrijstelling, die op basis van de uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn objectief kan worden omschreven.

113. Om die reden ben ik van mening dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn geen rechtstreekse werking heeft.

114. Indien het Hof het met deze stelling eens is, en aangezien de verwijzende rechter a priori heeft vastgesteld dat § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, niet verenigbaar is met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, zal deze rechter derhalve nog moeten nagaan of het nationale recht zoveel mogelijk overeenkomstig het Unierecht kan worden uitgelegd. [40]

115. Het is in dat opzicht van belang op te merken dat de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen erop heeft gewezen dat een Duitse belastingrechter heeft gepoogd een dergelijke conforme uitlegging toe te passen door te oordelen dat personenvennootschappen „met een kapitaalstructuur", zoals de commanditaire vennootschappen in de hoofdgedingen, binnen de werkingssfeer ratione personae van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, kunnen vallen. [41]

116. Een dergelijk voorbeeld uit de rechtspraak vormt, althans met betrekking tot de personen die kunnen deelnemen aan een btw-groep, een aanwijzing dat een Unierechtconforme uitlegging zeer goed mogelijk is, zonder overigens te resulteren in een uitlegging contra legem.

117. Aangaande de voor toepassing van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG geldende voorwaarde dat een vennootschap als lid van de btw-groep is geïntegreerd in het overkoepelend orgaan, blijkt uit de verwijzingsbeslissingen – zoals ik reeds heb benadrukt – dat deze voorwaarde in het Duitse recht voornamelijk praetoriaans aldus is uitgelegd dat tussen de leden van een btw-groep een hiërarchische verhouding moet bestaan.

37 — Zie naar analogie, met betrekking tot de rechtstreekse werking van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, EU:C:1989:381, punt 32). Zie eveneens, in een andere context, arrest Gavieiro Gavieiro en Iglesias Torres (C-444/09 en C-456/09, EU:C:2010:819, punt 81).

38 — Zie in deze zin arrest Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punten 57-59).

39 — In haar voornoemde mededeling (blz. 9) stelt de Commissie voor om financiële verwevenheid te definiëren op basis van een percentage van ten minste 50 % van deelneming in het vermogen of in de stemrechten of op basis van een franchiseovereenkomst. Een aantal lidstaten neemt aan dat de financiële verwevenheid bestaat zodra een vennootschap ten minste 10 % in het maatschappelijk kapitaal van een andere vennootschap aanhoudt.

40 — Zie met name arrest Pfeiffer e.a. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punten 108-114).

41 — Zie punt 34 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie, dat verwijst naar het vonnis van 13 maart 2013 van het Finanzgericht München, met nummer 3 K 235/10.

118. Afgezien van de hierboven reeds besproken vraag met betrekking tot de rechtspersoonlijkheid kan uit de toelichting van de verwijzende rechter – zoals ik ook dat reeds heb benadrukt – niet worden opgemaakt waarom de in de hoofdgedingen betrokken ondernemingen niet voldoen aan de voorwaarde van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, zoals uitgelegd door het Bundesfinanzhof.

119. Het staat in elk geval aan de verwijzende rechter om in de hoofdgedingen na te gaan of de bij § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG vereiste integratie zoveel mogelijk aldus kan worden uitgelegd dat het is toegestaan dat ondernemingen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, de status van btw-groep kunnen verkrijgen, zonder dat zij noodzakelijkerwijs een verhouding van ondergeschiktheid of een hiërarchische verhouding in stand houden.

120. Ik stel derhalve voor op de derde prejudiciële vraag aldus te antwoorden dat een belastingplichtige zich niet rechtstreeks op artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kan beroepen en dat het evenwel aan de verwijzende rechter staat om de nationale wettelijke regeling zoveel mogelijk conform de Zesde richtlijn uit te leggen.

III – **Conclusie**

121. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„1) De kosten in verband met kapitaalverrichtingen die worden gedragen door een holdingvennootschap die zich direct of indirect mengt in het beheer van haar dochterondernemingen, hangen rechtstreeks en onmiddellijk samen met de gehele bedrijfsactiviteit van deze holdingvennootschap. Er is derhalve geen reden om de over deze kosten voldane voorbelasting te verdelen over de economische activiteiten en de niet-economische activiteiten van de holdingvennootschap. Indien de holdingvennootschap zowel aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen handelingen als van deze belasting vrijgestelde handelingen verricht, zal het recht op aftrek van de voldane voorbelasting worden berekend volgens de pro rata-methode van artikel 17, lid 5, van 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.

2) Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn verzet zich ertegen dat wanneer een lidstaat gebruikt maakt van de bij deze bepaling geboden mogelijkheid, hij de vorming van een btw-groep doet afhangen van de voorwaarde dat alle leden van deze groep rechtspersoonlijkheid bezitten, tenzij deze voorwaarde uit hoofde van voorkoming van misbruik of bestrijding van belastingfraude of -ontwijking is gerechtvaardigd met eerbiediging van het Unierecht, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit, hetgeen de verwijzende rechter zal moeten nagaan

Een nationale regeling volgens welke de betrokken entiteiten slechts financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden kunnen zijn in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) wanneer tussen de leden van de btw-groep een hiërarchische verhouding bestaat, kan verenigbaar zijn met dat artikel, mits deze voorwaarde noodzakelijk en evenredig is om de doelstellingen van voorkoming van misbruik en bestrijding van belastingfraude en -ontwijking na te streven met eerbiediging van het recht van de Unie, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

3) Een belastingplichtige kan zich niet rechtstreeks op artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) beroepen. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om de nationale wettelijke regeling zoveel mogelijk conform deze bepaling van de Zesde richtlijn uit te leggen."