ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

1 december 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 4, lid 4, tweede alinea – Belastingplichtigen – Mogelijkheid voor de lidstaten om entiteiten die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als één belastingplichtige (‚btw-groep') aan te merken – Nationale regeling waarbij het overkoepelende orgaan van de btw-groep als enige belastingplichtige wordt aangewezen – Begrip ‚nauwe financiële banden' – Noodzaak dat het overkoepelende orgaan niet alleen een meerderheidsbelang heeft maar ook beschikt over de meerderheid van de stemrechten – Geen – Beoordeling van de zelfstandigheid van een economische eenheid in het licht van gestandaardiseerde criteria – Reikwijdte"

In zaak C-141/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 11 december 2019, ingekomen bij het Hof op 23 maart 2020, in de procedure

Finanzamt Kiel

tegen

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, P. G. Xuereb (rapporteur), T. von Danwitz, A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: L. Medina,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Duits.

gelet op de opmerkingen van:

– Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, vertegenwoordigd door B. Richter, Rechtsanwalt,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller, S. Eisenberg en S. Heimerl als gemachtigden,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en R. Pethke als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 januari 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 4, en artikel 21, lid 1, onder a), en lid 3, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 (PB 2000, L 269, blz. 44) (hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Kiel (belastingdienst Kiel, Duitsland) (hierna: „belastingdienst") en Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (hierna: „NGD mbH") over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) bij deze vennootschap voor het belastingjaar 2005.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De Zesde richtlijn is sinds 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1). Gelet op de datum van de feiten in het hoofdgeding is de Zesde richtlijn evenwel van toepassing op het hoofdgeding.

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalde:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

[...]

4. De in lid 1 gebezigde term ‚zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

[...]"

5 Artikel 21 („Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen") van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 octies van deze richtlijn, bepaalde:

„1. In het binnenlandse verkeer is de [btw] verschuldigd:

a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de onder b) en c) bedoelde gevallen.

[...]

3. In de in de leden 1 en 2 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.

[...]"

Duits recht

6 § 2 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „UStG"), bepaalt:

„(1) Ondernemer is eenieder die zelfstandig een bedrijfs- of beroepsactiviteit verricht. De onderneming omvat alle bedrijfs- of beroepsactiviteiten van de ondernemer. Een bedrijfs- of beroepsactiviteit is elke duurzame activiteit die gericht is op het verwerven van inkomsten, zelfs al wordt die activiteit niet met een winstoogmerk verricht of al gaat het om een vereniging van personen die haar activiteit slechts ten aanzien van haar leden verricht.

(2) De bedrijfs- of beroepsactiviteit wordt niet zelfstandig uitgeoefend:

[...]

2. wanneer uit het geheel van de feitelijke omstandigheden blijkt dat een rechtspersoon financieel, economisch en organisatorisch gezien is opgenomen in de onderneming van het overkoepelende orgaan (fiscale eenheid). De gevolgen van de fiscale eenheid blijven beperkt tot de interne prestaties die tussen de in het binnenland gelegen ondernemingsentiteiten worden verricht. Die entiteiten moeten als één enkele onderneming worden beschouwd. Indien de directie van het

overkoepelende orgaan zich in het buitenland bevindt, geldt de economisch belangrijkste ondernemingsentiteit in het binnenland als de ondernemer.

[...]”

7 § 13a, lid 1, van deze wet luidt als volgt:

„De tot voldoening van de belasting gehouden persoon is:

„1. de ondernemer in de gevallen als bedoeld in § 1, lid 1, punt 1, en in § 14c, lid 1;

[...]”

8 § 73 van de Abgabenordnung (belastingwetboek), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „AO”), luidt:

„Een organisatorisch verbonden vennootschap is gehouden tot voldoening van de belastingen van het overkoepelende orgaan waarvoor de tussen hen bestaande fiscale eenheid in fiscaal opzicht relevant is. [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 NGD mbH is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, die bij notariële akte van 29 augustus 2005 is opgericht en waarvan de vennoten – te weten A, een publiekrechtelijk lichaam, en C e.V., een geregistreerde vereniging – deelnemingen van respectievelijk 51 % en 49 % houden. In 2005 was E, de bestuurder van deze vennootschap, zowel bestuurder van A als uitvoerend bestuurder van C e.V.

10 Artikel 7, lid 2, van de statuten van NGD mbH, dat betrekking heeft op de samenstelling van en de stemrechten op de algemene vergadering, luidt als volgt:

„De algemene vergadering bestaat uit de leden van het liefdadigheidscomité van A en het hoofdcomité van C e.V. Elke vennoot beschikt over zeven stemmen en vaardigt hoogstens zeven vertegenwoordigers voor de algemene vergadering af, die uitsluitend op vrijwillige basis voor deze vennootschap werkzaam zijn. Behoudens de navolgende bepalingen beschikt elke vertegenwoordiger over één stem en beslist hij op basis van zijn eigen professioneel oordeel, zonder dat hij daarbij gebonden is aan de instructies van de vennoot die hem heeft afgevaardigd.

Op het voorgaande wordt alleen een uitzondering gemaakt voor beslissingen die rechtstreeks betrekking hebben op vaste activa die elke vennoot ter beschikking heeft gesteld aan de vennootschap; in dit geval kunnen de stemmen per vennoot enkel als één geheel worden uitgebracht en zijn de vertegenwoordigers gebonden aan de instructies van de vennoot die hen heeft afgevaardigd. Indien de vertegenwoordigers geen overeenstemming kunnen bereiken, worden de zeven stemmen van de betrokken vennoot geacht te zijn uitgebracht op de wijze waarop de meerderheid van de door hem afgevaardigde vertegenwoordigers heeft gestemd.”

11 Tijdens een algemene vergadering op 1 december 2005 is besloten om de statuten van NGD mbH te wijzigen en artikel 7, lid 2, tweede alinea, van de statuten te formuleren als volgt:

„Op het voorgaande wordt alleen een uitzondering gemaakt voor beslissingen die rechtstreeks betrekking hebben op vaste activa die elke vennoot ter beschikking heeft gesteld aan de vennootschap

of voor besluiten waarvoor een vennoot verzoekt om een stemming per vennoot als één geheel. In dit geval kunnen de stemmen per vennoot enkel als één geheel worden uitgebracht en zijn de vertegenwoordigers gebonden aan de instructies van de vennoot die hen heeft afgevaardigd. Indien de vertegenwoordigers geen overeenstemming kunnen bereiken, worden de zeven stemmen van de betrokken vennoot geacht te zijn uitgebracht op de wijze waarop de meerderheid van de door hem afgevaardigde vertegenwoordigers heeft gestemd. In geval van een stemming per vennoot als één geheel worden de stemmen geëvalueerd op basis van de deelneming in de vennootschap."

12 Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte toelichtingen is die wijziging echter pas van kracht geworden na de algemene vergadering van 9 december 2010, toen de aldus gewijzigde statuten opnieuw notarieel zijn vastgelegd en in het handelsregister zijn geregistreerd.

13 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft een externe auditor zich in het kader van een audit bij NGD mbH op het standpunt gesteld dat deze laatste in het betrokken belastingjaar in financieel opzicht niet was opgenomen in overkoepelend orgaan A. Bijgevolg konden zij niet worden geacht een „fiscale eenheid" te vormen in de zin van § 2, lid 2, punt 2, UStG, dat ertoe strekt de in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid in Duits recht om te zetten.

14 Deze vaststelling was ingegeven door het feit dat A – gelet op de bepalingen van artikel 7 van de statuten van NGD mbH, in zowel de oorspronkelijke als de gewijzigde versie ervan – niet beschikte over de meerderheid van de stemrechten en zich dus niet in een positie bevond die haar in staat stelde een doorslaggevende invloed uit te oefenen op de besluitvorming van die vennootschap, ook al had A een meerderheidsbelang van 51 % van het aandelenkapitaal. De omzet die NGD mbH tegen het normale belastingtarief heeft behaald met derden en de voor A verrichte diensten moet dan ook worden geboekt bij NGD mbH in haar hoedanigheid van „ondernemer" in de zin van § 2, lid 1, UStG.

15 Bij besluit van 30 mei 2014 heeft de belastingdienst zich bij het standpunt van de externe auditor aangesloten.

16 Nadat de belastingdienst het bezwaar van NGD mbH tegen dit besluit had afgewezen bij besluit van 3 februari 2017, heeft NGD mbH tegen dit laatste besluit beroep ingesteld.

17 Het Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Sleeswijk-Holstein, Duitsland) heeft dat beroep bij beslissing van 6 februari 2018 toegewezen en daarbij geoordeeld dat op basis van zowel de gewijzigde versie van de statuten van NGD mbH als de oorspronkelijke versie daarvan, die in het betrokken belastingjaar van kracht was, aan de voorwaarde van financiële verbondenheid met overkoepelend orgaan A was voldaan.

18 In dit verband heeft die rechter overwogen dat uit de rechtspraak van het Hof bleek dat het bestaan van een verhouding van ondergeschiktheid tussen een organisatorisch verbonden vennootschap en het overkoepelende orgaan geen noodzakelijke voorwaarde vormt voor de vorming van een groep bestaande uit personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch onderling nauw verbonden zijn (hierna: „btw-groep") (arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 44 en 45), en dat het door de belastingdienst gestelde vereiste dat het overkoepelende orgaan naast een meerderheidsbelang ook beschikt over de meerderheid van de stemrechten van de andere entiteiten van de fiscale eenheid, verder ging dan nodig was ter verwezenlijking van de doelstellingen misbruik te voorkomen of belastingfraude of -ontwijking te bestrijden.

19 Tegen die beslissing heeft de belastingdienst beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) wegens schending van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, op grond dat er geen sprake was van financiële verbondenheid tussen NGD mbH en overkoepelend orgaan A.

20 De verwijzende rechter benadrukt om te beginnen dat indien het hoofdgeding uitsluitend aan het toepasselijke nationale recht zou worden getoetst, het beroep in *Revision* gegrond zou zijn, aangezien dat recht de kwalificatie als fiscale eenheid afhankelijk stelt van de voorwaarde inzake de financiële verbondenheid, volgens welke het overkoepelende orgaan moet beschikken over de meerderheid van de stemrechten. De verwijzende rechter preciseert dat zelfs na het arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496), het bestaan van een verhouding van gezag en ondergeschiktheid, die inmiddels wordt aangeduid als „verbondenheid met het recht om op te treden", volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof nog steeds vereist is op grond van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG.

21 Vervolgens blijkt uit de rechtspraak van het Bundesfinanzhof dat de belastingschuld volgens het nationale recht wordt overgedragen aan het overkoepelende orgaan, dat zich ervan moet kunnen vergewissen dat de omzet van iedere entiteit van de fiscale eenheid naar behoren wordt belast. Het overkoepelende orgaan heeft dan ook tot taak de btw te innen voor alle diensten die deze entiteiten ten behoeve van derden verrichten en is de enige die de belastingaangifte voor al die entiteiten kan indienen.

22 Tot slot wijst die rechter erop dat hij in het kader van het onderzoek dat hij op grond van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG dient te verrichten, per se rekening moet houden met de omstandigheid dat volgens deze bepaling de economische of beroepsactiviteiten van de entiteiten die zijn opgenomen in het overkoepelende orgaan van de fiscale eenheid waarvan zij deel uitmaken, niet kunnen worden geacht zelfstandig te zijn uitgeoefend. De gezamenlijke omzet van die entiteiten wordt dan ook toegerekend aan het overkoepelende orgaan, dat gehouden is tot voldoening van de over die totale omzet verschuldigde btw.

23 De verwijzende rechter betwijfelt echter of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling verenigbaar is met artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof, met name gelet op het in deze regeling geformuleerde vereiste met betrekking tot de verhouding van gezag en ondergeschiktheid.

24 Aangezien uit de rechtspraak van het Hof volgt dat wanneer een btw-groep wordt geacht te bestaan, de btw-groep zelf gehouden is tot voldoening van de btw over de omzet die door alle leden van deze groep is behaald [arresten van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 20, en 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punten 29, 35 en 37 en dictum], sluit de gelijkstelling van een dergelijke btw-groep met één enkele belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn met name uit dat de leden van die btw-groep, met inbegrip van het overkoepelende orgaan, verder btw-aangiften kunnen indienen en als individuele belastingplichtigen kunnen worden geïdentificeerd.

25 Mocht het Hof voor recht verklaren dat artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn in de weg staat aan de praktijk waarbij niet de btw-groep zelf, maar een lid ervan, namelijk het overkoepelende orgaan, als enige belastingplichtige wordt aangewezen, rijst vervolgens de vraag of een tot deze groep behorende entiteit kan aanvoeren dat het nationale recht mogelijkerwijs in strijd is met het Unierecht. In dit verband herinnert de verwijzende rechter eraan dat artikel 4, lid 4, van de Zesde

richtlijn volgens het arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496), geen rechtstreekse werking heeft, en vraagt hij zich af of een dergelijke entiteit zich daarvoor zou kunnen beroepen op artikel 21, lid 1, onder a), van deze richtlijn.

26 De verwijzende rechter vraagt zich voorts af welke vereisten gelden voor de door hem te verrichten beoordeling om vast te stellen of in casu is voldaan aan het criterium van financiële verbondenheid in de zin van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG. De verwijzende rechter wenst met name te vernemen of dit criterium aldus moet worden uitgelegd dat het vereist dat het overkoepelende orgaan van de fiscale eenheid naast een meerderheidsbelang in de entiteiten die deel uitmaken van die eenheid, ook de meerderheid van de stemrechten van die entiteiten in handen heeft.

27 De verwijzende rechter wijst er in dit verband op dat het overkoepelende orgaan van een fiscale eenheid volgens de toepasselijke nationale voorschriften zich in voorkomend geval in rechte zou kunnen beroepen op een recht op financiële compensatie vanwege de andere leden van de fiscale eenheid, om ervoor te zorgen dat in het kader van de interne verhoudingen binnen die eenheid, de belastingdruk voor elk lid in verhouding staat tot de omzet die aanleiding heeft gegeven tot de btw die voor elk lid moet worden betaald.

28 De verwijzende rechter vraagt zich tevens af of de Duitse regeling van de fiscale eenheid (*Organschaft*) in voorkomend geval op alternatieve wijze zou kunnen worden gerechtvaardigd door artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn te lezen in samenhang met artikel 4, lid 4, eerste alinea, van deze richtlijn. Mocht dat het geval zijn, dan zou het door de belastingdienst ingestelde beroep in *Revision* gegrond zijn, ongeacht de antwoorden op de eerste drie prejudiciële vragen.

29 Dienaangaande is de verwijzende rechter in wezen van oordeel dat niet kan worden uitgesloten dat de naar Duits recht voor de beoordeling van het bestaan van een fiscale eenheid geldende – zeer strikte – criteria voor het vereiste dat de entiteiten die een fiscale eenheid vormen, ondergeschikt zijn aan het overkoepelende orgaan daarvan, kunnen worden gerechtvaardigd op grond van een gezamenlijke lezing van de in het vorige punt genoemde bepalingen.

30 Gelet op het feit dat deze entiteiten volgens de toepasselijke nationale voorschriften worden geacht geen eigen wil te hebben, voor zover zij in een ondergeschikte positie verkeren ten opzichte van het overkoepelende orgaan van de fiscale eenheid waarvan zij deel uitmaken, moet immers worden geoordeeld dat die entiteiten niet voldoen aan de voorwaarde van zelfstandigheid in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. De lidstaten kunnen zich op het standpunt stellen dat entiteiten die niet aan de zelfstandigheidscriteria voldoen, niet als belastingplichtigen kunnen worden beschouwd, zodat hun respectieve omzet en derhalve de overeenkomstige btw moeten worden toegerekend aan het overkoepelende orgaan, gelet op de bestaande verhouding van ondergeschiktheid tussen dat orgaan en deze entiteiten.

31 De verwijzende rechter betwijfelt echter of de lidstaten werkelijk gerechtigd zijn om door categorisering te preciseren in welke gevallen moet worden aangenomen dat bepaalde entiteiten geen eigen wil hebben en dus niet zelfstandig zijn in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

32 In dit verband wijst de verwijzende rechter erop dat het Duitse constitutionele recht aan de nationale wetgever een dergelijke categoriseringsbevoegdheid toekent, die wordt gerechtvaardigd door het feit dat, aangezien de vaststelling van de hoedanigheid van belastingplichtige financiële

lasten inhoudt, de entiteiten waaraan deze hoedanigheid wordt toegekend, niet in onzekerheid mogen verkeren over hun fiscale verplichtingen. Voorts zou die door de Duitse wetgever aldus verrichte categorisering kunnen worden bevestigd door een uitlegging van artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn in het licht van de context en de ontstaansgeschiedenis van deze bepaling.

33 Wat dit laatste punt betreft, moet daarenboven rekening worden gehouden met het feit dat bijlage A bij de 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 1967, L 71, blz. 1303), zou hebben gediend om in het Unierecht legitimiteit te verschaffen aan de reeds bestaande Duitse regeling van de fiscale eenheid, zodat deze lidstaat die regeling kon behouden.

34 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 4, lid 4, tweede alinea, juncto artikel 21, lid 1, onder a), en lid 3, van [de Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat een lid van de btw-groep (het overkoepelende orgaan) in plaats van de btw-groep [de fiscale eenheid (*Organkreis*)] als belastingplichtige aan te wijzen?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: kan in dat opzicht artikel 4, lid 4, tweede alinea, juncto artikel 21, lid 1, onder a), en lid 3, van [de Zesde richtlijn] worden ingeroepen?

3) Moet bij de volgens [punt 46 van het arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 44 en 45)] verplichte beoordeling of het in § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, [UStG] bedoelde vereiste van financiële verbondenheid een geoorloofde maatregel vormt die nodig en geschikt is ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik en belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, een strenge of een ruime maatstaf worden gehanteerd?

4) Moet artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van [de Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat door categorisering te bepalen dat een persoon niet kan worden geacht zelfstandig te zijn in de zin van artikel 4, lid 1, van deze richtlijn, wanneer hij financieel, economisch en organisatorisch zo nauw verbonden is met de onderneming van een andere ondernemer (het overkoepelende orgaan) dat het overkoepelende orgaan zijn wil aan deze persoon kan opleggen en daardoor een afwijkende besluitvorming bij die persoon kan verhinderen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

35 De Duitse regering betoogt primair dat de eerste, de tweede en de vierde vraag niet-ontvankelijk moeten worden verklaard, aangezien zij niet relevant zijn voor de beslechting van het hoofdgeding, omdat in het hoofdgeding alleen de vraag aan de orde is of er tussen NGD mbH en

overkoepelend orgaan A al dan niet een toereikende financiële verbondenheid in de zin van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, gelezen in het licht van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, bestaat.

36 Alleen wanneer deze vraag bevestigend wordt beantwoord – wat in wezen zou betekenen dat beide voornoemde entiteiten moeten worden geacht een btw-groep te vormen, hetgeen die regering betwist – zouden de aan de andere prejudiciële vragen ten grondslag liggende vraagstukken aan de orde zijn.

37 In dat verband moet in herinnering worden gebracht dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof in het kader van de in artikel 267 VWEU neergelegde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid voor de te geven rechterlijke beslissing draagt, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van het recht van de Unie, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie onder andere arrest van 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord op de gestelde vragen te geven (zie met name arrest van 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Dit is in casu echter niet het geval, aangezien de eerste, de tweede en de vierde vraag aan het Hof, die overigens betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, geenszins van hypothetische aard zijn en vaststaat dat zij verband houden met een reëel geschil, het hoofdgeding, aangezien deze vragen betrekking hebben op de uitlegging van Unierechtelijke bepalingen die van doorslaggevend belang zijn voor de beslechting van het hoofdgeding, zoals de verwijzende rechter in zijn beslissing uitdrukkelijk opmerkt.

40 Meer in het bijzonder zijn de vragen of, ten eerste, de in de Duitse regeling gestelde vereisten wat de aanwijzing van de enige belastingplichtige van een btw-groep betreft en, ten tweede, de wijze waarop deze regeling het gebrek aan zelfstandigheid van de entiteiten van een dergelijke groep ten opzichte van het overkoepelende orgaan ervan opvat, verenigbaar zijn met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, van belang voor de beslechting van het hoofdgeding, aangezien zij zullen bepalen of het beroep in *Revision* van de belastingdienst moet worden toegewezen.

41 Hieruit volgt dat de eerste, de tweede en de vierde vraag ontvankelijk zijn.

Ten gronde

Eerste vraag

42 Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat niet de btw-groep zelf, maar een lid van deze groep, namelijk het overkoepelende orgaan ervan, als enige btw-plichtige aanwijst.

43 In herinnering moet worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak van het Hof bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen van die bepaling, maar ook met de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt [zie met name arrest van 24 februari 2022, Airhelp (Vertraging van de andere vlucht), C-451/20, EU:C:2022:123, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

44 In dit verband volgt uit de bewoordingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn dat elke lidstaat verschillende entiteiten als één belastingplichtige kan aanmerken wanneer zij op het grondgebied van diezelfde lidstaat zijn gevestigd en juridisch gezien wel 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. Evenmin voorziet dit artikel in de mogelijkheid voor de lidstaten om ondernemingen andere voorwaarden voor de vorming van een btw-groep op te leggen (zie in die zin arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 De uitvoering van de regeling van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn impliceert dat de op grond van deze bepaling vastgestelde nationale regeling entiteiten die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, het recht verleent om voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als één enkele belastingplichtige te worden aangemerkt. Wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, kan (kunnen) de afhankelijke entiteit (entiteiten) in de zin van deze bepaling dus niet als een belastingplichtige (belastingplichtigen) in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt (zie in die zin arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Hieruit volgt dat de gelijkstelling met één enkele belastingplichtige krachtens artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn uitsluit dat de leden van de btw-groep verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun groep als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enige belastingplichtige die aangiften kan indienen. Deze bepaling vooronderstelt dus noodzakelijkerwijs dat wanneer een lidstaat deze toepast, onder de nationale uitvoeringsregeling de belastingplichtige één enkele persoon is en er voor de groep één enkel btw-nummer wordt toegekend (arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punten 19 en 20).

47 Daaruit volgt dat diensten die een derde voor een lid van een btw-groep verricht, in een dergelijke situatie voor de toepassing van de btw niet moeten worden beschouwd als verricht voor het betreffende lid maar als verricht voor de btw-groep waartoe dat lid behoort (zie in die zin arrest van 18 november 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Wat de context van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn betreft, blijkt noch uit deze bepaling, noch uit de bij deze richtlijn ingevoerde regeling dat dit artikel een afwijkende of bijzondere bepaling vormt die restrictief moet worden uitgelegd. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, mag de voorwaarde inzake het bestaan van een nauwe financiële band niet restrictief worden uitgelegd (zie naar analogie, met betrekking tot artikel 11 van de btw-richtlijn, arresten van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 36, en 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 45).

49 Wat de door artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen betreft, moet meteen in herinnering worden gebracht dat uit de toelichting bij het voorstel van de Commissie [COM(73) 950 def.] dat tot de vaststelling van de Zesde richtlijn heeft geleid, blijkt dat de Uniewetgever met de vaststelling van deze bepaling de lidstaten de mogelijkheid heeft willen bieden om 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, zoals de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten (zie in die zin arresten van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 In dit verband bevatte de Zesde richtlijn tot aan de inwerkingtreding van de derde alinea van artikel 4, lid 4, ervan – die voortvloeit uit 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 2006, L 221, blz. 9) – weliswaar geen uitdrukkelijke voorschriften die de lidstaten de mogelijkheid boden om maatregelen vast te stellen die noodzakelijk zijn ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, maar dat belette de lidstaten niet om vóór die inwerkingtreding dergelijke maatregelen vast te stellen, aangezien de strijd van de lidstaten tegen belastingfraude en -ontwijking als doelstelling wordt erkend en wordt aangemoedigd door de Zesde richtlijn, ook al geeft de Uniewetgever geen uitdrukkelijke machtiging (zie in die zin arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Zo mogen de lidstaten, bij de toepassing van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, in het kader van hun beoordelingsmarge bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake btw-groepen stellen, mits die voorwaarden passen binnen de doelstellingen van deze richtlijn die erin bestaan misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden (zie in die zin arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 In casu volgt uit de toelichtingen van de verwijzende rechter en de Duitse regering om te beginnen dat de Duitse wetgever met de vaststelling van § 2, lid 2, punt 2, UStG, dat voorziet in de mogelijkheid om „fiscale eenheden" op te richten, gebruik heeft gemaakt van de door artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid.

53 Vervolgens blijkt uit diezelfde toelichtingen dat naar Duits recht het overkoepelende orgaan van een btw-groep weliswaar wordt beschouwd als de enige belastingplichtige van deze groep in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, maar dat artikel 73 AO bepaalt dat

een organisatorisch verbonden vennootschap in voorkomend geval kan gehouden zijn tot voldoening van de belastingen van de andere leden van de fiscale eenheid waarvan zij deel uitmaakt, met inbegrip van het overkoepelende orgaan ervan, waarvoor de tussen hen bestaande fiscale eenheid in fiscaal opzicht relevant is.

54 Ten slotte volgt uit de door de verwijzende rechter verstrekte toelichtingen dat naar Duits recht een entiteit van een btw-groep slechts kan worden geacht financieel te zijn opgenomen in de onderneming van het overkoepelende orgaan in de zin van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG, gelezen in het licht van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, indien dit overkoepelende orgaan zijn wil kan opleggen, hetgeen vooronderstelt dat dit orgaan ten aanzien van die entiteit zowel een meerderheidsbelang heeft als over de meerderheid van de stemrechten beschikt.

55 Wat allereerst de vraag betreft of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de Duitse praktijk om niet de btw-groep zelf, maar een van de leden ervan, namelijk het overkoepelende orgaan, als enige belastingplichtige aan te wijzen, moet worden gepreciseerd dat het Hof in de arresten van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punten 19 en 20), en 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punten 34, 35 en 37), weliswaar voor recht heeft verklaard dat de btw-groep, als belastingplichtige, gehouden is tot betaling van de btw, maar dat neemt niet weg dat, zoals de advocaat-generaal in punt 79 van haar conclusie heeft opgemerkt, wanneer meerdere juridisch gezien zelfstandige leden van een btw-groep samen één belastingplichtige vormen, er één lid moet zijn dat als aanspreekpunt fungeert en de btw-verplichtingen van de groep jegens de belastingautoriteiten op zich neemt. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bevat evenwel geen enkel voorschrift met betrekking tot de aanwijzing van de representatieve entiteit van de btw-groep en evenmin met betrekking tot de vorm waarin deze entiteit de verplichtingen van een dergelijke groep als belastingplichtige op zich neemt.

56 Dienaangaande kunnen de in punt 49 genoemde doelstellingen, ongeacht de mogelijkheid om te voorzien in vertegenwoordiging van de btw-groep door een van haar leden, rechtvaardigen dat het overkoepelende orgaan van de btw-groep als enige belastingplichtige wordt aangewezen, wanneer dit orgaan zijn wil kan opleggen aan de andere entiteiten van deze groep, waardoor de juiste inning van de btw kan worden verzekerd.

57 De omstandigheid dat niet de btw-groep zelf, maar het overkoepelende orgaan dat deze groep vertegenwoordigt, de rol van enige belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn op zich neemt, mag evenwel geen gevaar voor belastingderving met zich meebrengen.

58 Uit de toelichtingen van de verwijzende rechter, zoals weergegeven in punt 27 van het onderhavige arrest, en de toelichtingen van de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen blijkt dat, voor zover de op het overkoepelende orgaan rustende aangifteplicht zich uitstrekt tot de door de leden van die groep geleverde en ontvangen diensten en de daaruit voortvloeiende belastingschuld al die diensten behelst, het resultaat hetzelfde is als wanneer de btw-groep zelf aan deze belasting was onderworpen.

59 Voorts blijkt uit die toelichtingen dat, ook al rusten naar Duits recht alle btw-verplichtingen op dit overkoepelende orgaan in zijn hoedanigheid van vertegenwoordiger van de btw-groep bij de belastingdiensten, deze belastingdiensten zich zo nodig met een beroep op § 73 AO kunnen wenden tot de andere entiteiten van die groep.

60 Gelet op een en ander moet worden geoordeeld dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet eraan in de weg staat dat een lidstaat niet de btw-groep zelf, maar een lid van deze groep, namelijk het overkoepelende orgaan ervan, als enige btw-plichtige aanwijst, wanneer dit orgaan in staat is zijn wil op te leggen aan de andere entiteiten die deel uitmaken van die groep en op voorwaarde dat door die aanwijzing geen risico van derving van belastinginkomsten ontstaat.

Tweede vraag

61 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 21, lid 1, onder a), en lid 3, van deze richtlijn, kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben, waarop belastingplichtigen zich jegens hun lidstaat kunnen beroepen indien de wetgeving van deze lidstaat onverenigbaar is met deze bepalingen en niet in overeenstemming daarmee kan worden uitgelegd. De verwijzende rechter heeft de tweede vraag slechts gesteld voor het geval dat op de eerste vraag wordt geantwoord dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat niet de btw-groep zelf, maar een lid van deze groep, namelijk het overkoepelende orgaan daarvan, als btw-plichtige aanwijst.

62 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Derde vraag

63 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling die de mogelijkheid voor een bepaalde entiteit om een btw-groep te vormen met de onderneming van het overkoepelende orgaan, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat dit orgaan niet alleen een meerderheidsbelang in het kapitaal van die entiteit heeft, maar ook beschikt over de meerderheid van de stemrechten daarvan.

64 Meteen zij erop gewezen dat de in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn neergelegde voorwaarde voor de vorming van een btw-groep, namelijk dat er nauwe financiële, economische en organisatorische banden tussen de betrokken personen bestaan, dient te worden gepreciseerd op nationaal niveau, zodat deze bepaling voorwaardelijk is, aangezien zij verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld die concretiseren om welk soort banden het gaat (zie in die zin arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 50).

65 Voor een uniforme toepassing van de Zesde richtlijn is het echter van belang dat het begrip „nauwe financiële banden” in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn autonoom en uniform wordt uitgelegd. Een dergelijke uitlegging is geboden, ook al is de in die bepaling opgenomen regeling facultatief voor de lidstaten, teneinde te voorkomen dat, wanneer die regeling wordt uitgevoerd, bij de toepassing ervan verschillen tussen de lidstaten ontstaan (zie naar analogie arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

66 In dit verband zij eraan herinnerd dat, zoals in de punten 44 en 51 van het onderhavige arrest is benadrukt, artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn weliswaar niet uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid voor de lidstaten om marktdeelnemers andere voorwaarden voor de

vorming van een btw-groep op te leggen, maar de lidstaten mogen in het kader van hun beoordelingsmarge bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake btw-groepen stellen, mits die voorwaarden stroken met de doelstellingen van deze richtlijn die erin bestaan misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden en mits het Unierecht en de algemene beginselen ervan, met name het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, worden geëerbiedigd (zie naar analogie arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

67 Tevens zij eraan herinnerd dat de voorwaarde inzake het bestaan van een nauwe financiële band volgens de in punt 48 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak niet restrictief mag worden uitgelegd.

68 Meer in het bijzonder heeft het Hof, gelet op de bewoordingen van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, reeds gepreciseerd dat het feit dat het om een nauwe band tussen de entiteiten van een btw-groep moet gaan, bij gebreke van enig ander vereiste, niet aldus mag worden opgevat dat de Uniewetgever daarmee de toepassing van de regeling inzake btw-groepen heeft willen beperken tot entiteiten die zich in een verhouding van ondergeschiktheid bevinden ten opzichte van het overkoepelende orgaan van de betrokken ondernemingsgroep. Het feit dat een verhouding van ondergeschiktheid bestaat, wekt weliswaar het vermoeden dat het verband tussen de betrokken entiteiten nauw is, maar het bestaan van een dergelijke verhouding van ondergeschiktheid kan in beginsel niet worden beschouwd als een noodzakelijke voorwaarde voor de vorming van een btw-groep. Dit zou slechts anders zijn in het uitzonderlijke geval waarin deze voorwaarde in een welbepaalde nationale context nodig en geschikt zou zijn ter verwezenlijking van de doelstelling misbruik te voorkomen dan wel van de doelstelling belastingfraude of -ontwijking te bestrijden (zie in die zin arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 44 en 45).

69 Hieruit volgt dat het vereiste ter zake van de meerderheid van de stemrechten, dat in het kader van de voorwaarde van financiële verbondenheid in de zin van § 2, lid 2, punt 2, eerste volzin, UStG wordt gesteld naast het vereiste inzake een meerderheidsbelang, a priori geen maatregel is die nodig en geschikt is ter verwezenlijking van de doelstellingen misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, hetgeen evenwel aan de verwijzende rechter staat om na te gaan, zodat een dergelijk vereiste in beginsel niet kan worden gesteld op grond van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

70 In deze context is het niet zonder belang dat de Duitse regering blijkens haar antwoord op de schriftelijke vragen van het Hof in wezen erkent dat geen van de twee in het vorige punt genoemde voorwaarden absoluut noodzakelijk is, voor zover het overkoepelende orgaan in staat is zijn wil op te leggen aan de andere entiteiten van de btw-groep.

71 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling die de mogelijkheid voor een bepaalde entiteit om een btw-groep te vormen met de onderneming van het overkoepelende orgaan, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat dit orgaan niet alleen een meerderheidsbelang in het kapitaal van die entiteit heeft, maar ook beschikt over de meerderheid van de stemrechten daarvan.

Vierde vraag

72 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat bepaalde entiteiten via categorisering als niet-zelfstandige entiteiten aanmerkt, wanneer die entiteiten financieel, economisch en organisatorisch zijn opgenomen in het overkoepelende orgaan van een btw-groep.

73 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat een persoon die zelfstandig een van de in lid 2 van dit artikel omschreven activiteiten verricht, als belastingplichtige wordt beschouwd.

74 In artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn wordt gepreciseerd dat de term „zelfstandig" loontrekkenden en andere personen uitsluit van de belastingheffing, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

75 Artikel 4, lid 4, tweede alinea, bepaalt dat de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 van de Zesde richtlijn bedoelde raadpleging, personen die in het binnenland zijn gevestigd en die „juridisch gezien [...] zelfstandig" zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige kunnen aanmerken.

76 Voorts moet eraan worden herinnerd dat, zoals de Commissie in punt 3.2, eerste en tweede alinea, van haar mededeling COM(2009) 325 definitief heeft opgemerkt, ingevolge de oprichting van een btw-groep in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een aantal nauw met elkaar verbonden belastingplichtigen voor btw-doeleinden in een nieuwe enige btw-plichtige persoon worden samengebracht. Deze instelling heeft voorts gepreciseerd dat „een btw-groep [kon] worden omschreven als een ‚fictie' die wordt gecreëerd voor btw-doeleinden, waarbij de economische realiteit voorrang krijgt op de rechtsvorm. Een btw-groep is een bijzonder soort belastingplichtige, die uitsluitend voor btw-doeleinden bestaat. Hij is gebaseerd op de werkelijke financiële, economische en organisatorische verwevenheid van bedrijven. Terwijl ieder groepslid zijn eigen rechtsvorm behoudt, krijgt de figuur van de btw-groep, uitsluitend voor btw-doeleinden, voorrang boven rechtsvormen naar bijvoorbeeld het civiele of het vennootschapsrecht".

77 Voorts volgt uit vaste rechtspraak dat een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld [zie in die zin arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

78 Om vast te stellen of een dergelijke rechtsverhouding bestaat tussen een entiteit van een btw-groep en de andere leden van deze groep, daaronder begrepen het overkoepelende orgaan ervan, teneinde de door deze entiteit verrichte diensten aan de btw te kunnen onderwerpen, moet worden onderzocht of die entiteit een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Dienaangaande moet worden onderzocht of een dergelijke entiteit als autonoom kan worden beschouwd, doordat zij haar activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder haar eigen verantwoordelijkheid verricht, en met name doordat zij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt [zie naar analogie arresten van 17 september 2014, Skandia America

(USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 25, en 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen), C-420/18, EU:C:2019:490, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

79 In casu heeft overkoepelend orgaan A, in zijn hoedanigheid van enige belastingplichtige en vertegenwoordiger van de btw-groep, tot taak de belastingaangifte namens alle tot deze groep behorende entiteiten, waaronder NGD mbH, in te dienen, maar dat neemt niet weg dat deze entiteiten – zoals blijkt uit de punten 27 en 57 tot en met 59 van het onderhavige arrest – zelf de aan de uitoefening van hun respectieve economische activiteit verbonden economische risico's dragen. Bijgevolg moeten deze entiteiten worden geacht zelfstandige economische activiteiten te verrichten, zodat zij niet via categorisering als „niet-zelfstandige entiteiten" in de zin van artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn kunnen worden aangemerkt op de enkele grond dat zij deel uitmaken van een btw-groep.

80 Deze uitlegging vindt daarenboven steun in het feit dat krachtens artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn de entiteiten die een btw-groep kunnen vormen, weliswaar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden moeten zijn, maar deze bepaling houdt niet in dat het bestaan van die banden ertoe leidt dat een entiteit van de groep die niet het overkoepelende orgaan is, een niet-zelfstandige economische activiteit uitoefent. Uit die bepaling volgt dus niet dat deze entiteit louter wegens haar lidmaatschap van een btw-groep geen zelfstandige economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 4, eerste alinea, van deze richtlijn meer verricht.

81 Gelet op voorgaande overwegingen moet op de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat bepaalde entiteiten via categorisering als niet-zelfstandige entiteiten aanmerkt, wanneer die entiteiten financieel, economisch en organisatorisch zijn opgenomen in het overkoepelende orgaan van een btw-groep.

Kosten

82 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000,**

moet aldus worden uitgelegd dat:

het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat het overkoepelende orgaan van een groep die wordt gevormd door personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, maar

financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als enige belastingplichtige van deze groep aanwijst, wanneer dat orgaan in staat is zijn wil op te leggen aan de andere entiteiten die deel uitmaken van die groep en op voorwaarde dat door die aanwijzing geen risico van derving van belastinginkomsten ontstaat.

2) **Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65,**

moet aldus worden uitgelegd dat:

het in de weg staat aan een nationale regeling die de mogelijkheid voor een bepaalde entiteit om met de onderneming van het overkoepelende orgaan een groep te vormen die bestaat uit personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat dit orgaan niet alleen een meerderheidsbelang in het kapitaal van die entiteit heeft, maar ook beschikt over de meerderheid van de stemrechten daarvan.

3) **Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 77/388, zoals gewijzigd,**

moet aldus worden uitgelegd dat:

het eraan in de weg staat dat een lidstaat bepaalde entiteiten via categorisering als niet-zelfstandige entiteiten aanmerkt, wanneer die entiteiten financieel, economisch en organisatorisch zijn opgenomen in het overkoepelende orgaan van een groep die wordt gevormd door personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn.

ondertekeningen