



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
N. JÄÄSKINEN  
van 27 november 2012<sup>1</sup>

**Zaak C-85/11**

**Europese Commissie  
tegen**

**Ierland**

„Btw — Artikelen 9 en 11 van richtlijn 2006/112/EG — Nationale regels op grond waarvan een niet-belastingplichtige lid kan zijn van een btw-groep — Verenigbaarheid met het btw-recht van de Unie”

## **I – Inleiding**

1. In deze procedure verzoekt de Commissie het Hof vast te stellen dat Ierland niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 9 en 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), door toe te staan dat niet-belastingplichtigen lid kunnen zijn van een (als één belastingplichtige te behandelen) btw-groep.<sup>2</sup>

2. De Commissie heeft gelijktijdig met deze procedure een beroep ingesteld tegen het Koninkrijk Zweden wegens niet-nakoming van artikel 11 van de btw-richtlijn, zij het op andere gronden. Ik spreek dat beroep in een aparte conclusie.

## **II – Toepasselijke bepalingen**

### *A – Unierecht*

3. Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn definieert een belastingplichtige voor btw-doeleinden als volgt:

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — PB L 347, blz. 1. De Commissie heeft vergelijkbare niet-nakomingsprocedures ingesteld tegen de Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, de Republiek Finland, het Koninkrijk Nederland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland. Zie de zaken C-109/11, Commissie/Tsjechië; C-95/11, Commissie/Denemarken; C-74/11, Commissie/Finland; C-65/11, Commissie/Nederland, en C-86/11, Commissie/Verenigd Koninkrijk. Het Hof heeft evenwel alleen verzocht om een conclusie van een advocaat-generaal in de onderhavige zaak en in zaak C-480/10, Commissie/Zweden, waarin ik tegelijk met deze zaak conclusie zal nemen.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4. Artikel 11 van de btw-richtlijn geeft de volgende regels voor de behandeling van meer dan een persoon als één eenheid voor de toepassing van de belasting („btw-groep”; ook „fiscale eenheid” of „btw-eenheid” genoemd):

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

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

## B – Nationaal recht

5. Section 15 van de Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (gecodeerde btw-wet van 2010), die van kracht is geworden voor belastingperiodes die aanvangen op of na 1 november 2010, bepaalt<sup>3</sup>:

„1) Behoudens het bepaalde in Subsection 2 kunnen de Revenue Commissioners, wanneer zij hebben vastgesteld dat 2 of meer op het grondgebied gevestigde personen, van wie ten minste één persoon belastingplichtig is, financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn en het voor een efficiënte en doelmatige toepassing (waaronder de inning) van de belasting noodzakelijk en passend lijkt, voor de toepassing van deze wet, op verzoek van die personen of anderszins:

- a) via een aan elk van deze personen gerichte schriftelijke kennisgeving (in deze Section ‚verklaring btw-groep’ genoemd), deze personen aanmerken als één belastingplichtige (in deze Section ‚groep’ genoemd), waarna de aldus in kennis gestelde personen tot de groep zullen behoren zolang deze Subsection op hen van toepassing is, waarbij niettemin Section 65 van toepassing is op elk van de leden van de groep, en
  - i) zal een van deze personen, die van de Commissioners in dat verband een kennisgeving zal ontvangen, verantwoordelijk zijn voor de naleving van de bepalingen van deze wet met betrekking tot de groep, en
  - ii) zullen alle rechten en verplichtingen uit hoofde van deze wet met betrekking tot de transacties van de groep dienovereenkomstig worden bepaald,en
- b) elke persoon in de groep hoofdelijk aansprakelijk maken voor de naleving van deze wet en de voorschriften (met inbegrip van de bepalingen inzake de betaling van belasting) die op elk van deze personen van toepassing zijn en onder beding van de in deze wet voorziene sancties waaraan zij onderworpen zouden zijn indien elk van hen aansprakelijk zou zijn voor betaling aan de Commissioners van het totaal van de verschuldigde belasting, afgezien van krachtens deze Section vastgestelde besluiten met betrekking tot elk van deze personen.

3 — Nagenoeg identieke bepalingen waren voorheen opgenomen in Section 8 (8) (a) van de Value Added Tax Act 1972, zoals recentelijk gewijzigd bij de Finance Act 2008.

[...]

### III – Administratieve procedure en procesverloop voor het Hof

6. Op 18 september 2008 zond de Commissie Ierland een aanmaningsbrief, waarin zij stelde dat verschillende Ierse wetsbepalingen strijdig zijn met de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn, omdat op grond daarvan niet-belastingplichtigen tot een btw-groep kunnen toetreden.

7. De Ierse autoriteiten antwoordden bij brief van 27 januari 2009 dat de Ierse wetgeving naar hun mening in overeenstemming is met de btw-richtlijn.

8. Op 20 november 2009 bracht de Commissie een met redenen omkleed advies uit aan Ierland, waarin zij bij haar standpunt bleef. Ierland heeft bij brief van 19 januari 2010 opnieuw gesteld dat zijn uitlegging van de btw-richtlijn juist is.

9. Niet tevreden met dit antwoord heeft de Commissie op 24 februari 2011 bij het Hof het onderhavige niet-nakomingsberoep ingesteld. Het Koninkrijk Denemarken, de Tsjechische Republiek, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk hebben alle geïntervenieerd aan de zijde van Ierland. Deze lidstaten en de Commissie hebben deelgenomen aan de mondelinge behandeling die heeft plaatsgevonden op 5 september 2012.

10. Ierland verzoekt het Hof het beroep niet-ontvankelijk te verklaren, op grond dat het voorwerp van het verzoekschrift ruimer is dan het bezwaar dat de Commissie in de administratieve procedure heeft geformuleerd. Subsidiair vordert Ierland dat het beroep ongegrond wordt verklaard.

### IV – Ontvankelijkheid van het beroep

11. Ierland stelt dat de door de Commissie gevorderde vaststelling aanmerkelijk verschilt van het aanvankelijk in de aanmaningsbrief tegen Ierland geformuleerde bezwaar. Dat oorspronkelijke bezwaar van de Commissie beperkte zich tot het argument dat de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat een niet-belastingplichtige niet tot een btw-groep kan „toetreden”. Dat was het bezwaar waarop Ierland in zijn antwoord op de aanmaningsbrief heeft gereageerd, en dat bezwaar is ook zo beperkt door de Commissie in haar met redenen omkleed advies gehandhaafd. In de procedure voor het Hof stelt de Commissie evenwel dat Ierland de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn schendt door „toe te staan dat niet-belastingplichtigen lid zijn van een btw-groep”.

12. Ierland maakt daartegen bezwaar omdat, indien de stellingen van de Commissie juist zijn, Ierland niet alleen de vorming van btw-groepen zou moeten reguleren en controleren om niet-belastingplichtigen volledig uit te sluiten, maar ook bestaande en goedgekeurde groepen zou moeten blijven controleren. Dit betekent volgens Ierland dat de door de Commissie aangevoerde stellingen een ruimere strekking hebben dan die welke zij in de administratieve fase heeft aangevoerd. Ierland is gedurende die fase niet in de gelegenheid gesteld om te reageren op de consequenties van de ruimer geformuleerde grief, die voor Ierland niet onaanzienlijk zijn.

13. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet een verzoekschrift op dezelfde redenen en middelen berusten als het met redenen omklede advies.<sup>4</sup> Indien een grief in het met redenen omklede advies niet is genoemd, kan deze in de procedure voor het Hof niet-ontvankelijk worden verklaard.

4 — Zie arrest van 11 juli 2002, Commissie/Spanje (C-139/00, Jurispr. blz. I-6407, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

14. Zoals het Hof in het arrest in zaak C-458/08, Commissie/Portugal, heeft vastgesteld, betekent dat vereiste evenwel niet dat de formulering van de grieven in het dispositief van het met redenen omkleed advies en in het petitum van het verzoekschrift steeds volkomen gelijklopend moet zijn, mits het voorwerp van het geschil zoals dat in het met redenen omkleed advies is omschreven, niet is verruimd of gewijzigd.<sup>5</sup>

15. In dit niet-nakomingsberoep gaat het met name om de uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn. In de eerste alinea van artikel 11 wordt de lidstaten de mogelijkheid geboden om afzonderlijke personen als één belastingplichtige aan te merken. Volgens de tweede alinea van artikel 11 kan een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.

16. Voor de toepasselijkheid van artikel 11 van de btw-richtlijn is derhalve niet bepalend of het gaat om toetreden tot de groep of om lid zijn van de groep. De tweede alinea van artikel 11 geeft de lidstaten simpelweg het recht om alle maatregelen vast te stellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Met andere woorden, in artikel 11 van de btw-richtlijn is uitputtend geregeld aan welke voorwaarden afzonderlijke personen moeten voldoen om als één belastingplichtige te worden aangemerkt, en het is deze vraag die de kern van het niet-nakomingsberoep vormt.

17. In casu heeft de herformulering van de grief in het verzoekschrift het voorwerp van de procedure dat in het met redenen omkleed advies is omschreven niet verruimd, gewijzigd of zelfs beperkt. Het heeft geen gevolgen voor het recht van verweer van Ierland, daar het beroep van de Commissie zich richt op de vraag wie lid van een btw-groep kan zijn en niet op de controle van dergelijke groepen door autoriteiten van de lidstaat.

18. Het feit dat de Commissie in het met redenen omkleed advies geen onderscheid heeft gemaakt tussen niet-belastingplichtigen die tot een btw-groep toetreden, en niet-belastingplichtigen die daarvan lid zijn, betekent dan ook niet dat de Commissie een nieuwe grief heeft aangevoerd die het Hof niet kan behandelen.

19. De exceptie van niet-ontvankelijkheid moet derhalve worden verworpen.

## V – Argumenten van partijen

20. Het geschil tussen de Commissie en Ierland kan als volgt worden samengevat.

21. De Commissie stelt zich op het standpunt dat, hoewel het woord „belastingplichtige” in artikel 11 van de btw-richtlijn niet aan de term „personen” voorafgaat, in artikel 11 van de btw-richtlijn besloten ligt dat deze bepaling uitsluitend ziet op „belastingplichtigen” in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn. Anders zou een btw-groep uit enkel niet-belastingplichtigen kunnen bestaan. Het begrip „vorming van een groep” impliceert volgens de Commissie dat alle personen in de artikel 11-groep voor de toepassing van de btw tot dezelfde categorie moeten behoren. Bovendien moet artikel 11, aangezien het derogeert aan de algemene regel dat iedere belastingplichtige als een afzonderlijke eenheid moet worden behandeld, strikt worden uitgelegd.

22. Volgens de Commissie strookt haar uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn met de voornaamste doelstellingen van de btw-groepbepalingen, te weten administratieve vereenvoudiging en bestrijding van misbruik. Vereenvoudiging is in de eerste plaats gelegen in de verlichting van de administratieve en boekhoudkundige verplichtingen in verband met het indienen van afzonderlijke rekeningen en btw-aangiften. Daar alleen belastingplichtigen die rekeningen en aangiften moeten

5 — Arrest van 18 november 2010 (C-458/08, Jurispr. blz. I-11599, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, punten 24-26).

indienen, kan het doel van vereenvoudiging het opnemen van niet-belastingplichtigen in een btw-groep niet rechtvaardigen. Met betrekking tot misbruik maakt de toelichting bij het voorstel voor een Zesde btw-richtlijn slechts melding van de doelstelling dat moet worden voorkomen dat ondernemingen van de belastingdrempels profiteren door een onderneming in verschillende afzonderlijke personen op te splitsen. De Commissie lijkt hiermee te willen zeggen dat dit iedere rol voor niet-belastingplichtigen uitsluit. De Commissie stelt echter ook dat artikel 11 niet kan worden gebruikt als instrument om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen<sup>6</sup> door, bijvoorbeeld, toe te staan dat op grond van artikel 9 niet-belastingplichtige houdstermaatschappijen lid kunnen zijn van een btw-groep als bedoeld in artikel 11.

23. De Commissie stelt bovendien dat haar grief – zij het indirect – steun vindt in de rechtspraak van het Hof en met name in het arrest in de zaak C-162/07, *Ampliscientifica* en *Amplifin*. In dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat de uitvoering van een btw-groeperegeling impliceert dat „personen, met name vennootschappen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, het recht [wordt verleend] om voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als een enkele belastingplichtige te worden aangemerkt”.<sup>7</sup> Naar de mening van de Commissie blijkt uit deze passage en uit de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven in zaak C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*<sup>8</sup>, de gedachte dat alleen belastingplichtigen lid kunnen zijn van „één belastingplichtige”.

24. Ierland meent daarentegen dat artikel 11 van de btw-richtlijn letterlijk moet worden uitgelegd, en dat het gebruik van de term „personen” door de wetgever zonder het bijvoeglijke „belastingplichtige” welbewust is. Indien de wetgever in artikel 11 naar belastingplichtige personen had willen verwijzen, zou hij dat woord in de herziene btw-richtlijn hebben ingevoegd.

25. Volgens Ierland is het door de Commissie aangehaalde begrip „vorming van een groep” louter beschrijvend en komt het in de richtlijn zelf niet voor. Het kan daarom niet de basis vormen voor de uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn. Bovendien is het weliswaar in theorie mogelijk dat een btw-groep uitsluitend uit niet-belastingplichtigen bestaat, maar dit is hoogst onwaarschijnlijk en ook uitdrukkelijk in de Ierse wetgeving uitgesloten.<sup>9</sup>

26. Ierland stelt dat de toevoeging van de tweede alinea aan artikel 11 van de btw-richtlijn het doel van de bepaling heeft verruimd, teneinde de lidstaten de mogelijkheid te bieden om met betrekking tot btw-groepen maatregelen vast te stellen die zijn bedoeld om misbruik te bestrijden, de btw-behandeling te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.<sup>10</sup> Toestaan dat niet-belastingplichtigen, in het bijzonder houdstermaatschappijen<sup>11</sup>, lid zijn van een btw-groep kan bijdragen aan het voorkomen van belastingfraude en/of -ontwijking. Een van de voordelen is volgens Ierland dat een houdstermaatschappij hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld ingeval handeldrijvende leden van een groep in moeilijkheden geraken bij de betaling van de verschuldigde btw.

6 — Indien een lidstaat om deze doelstelling te verwezenlijken wenst te derogeren aan de normale bepalingen van de btw-richtlijn, dient de lidstaat volgens de Commissie de procedure van artikel 395 van de btw-richtlijn te volgen.

7 — Arrest van 22 mei 2008 (Jurispr. blz. I-4019, punt 19).

8 — Arrest van 20 juni 1991 (Jurispr. blz. I-3111). Advocaat-generaal Van Gerven stelde in punt 9 van zijn conclusie: „De vraag is dan of deze keuzemogelijkheid een lidstaat toelaat om twee nauw met elkaar verbonden entiteiten als één belastingplichtige te beschouwen wanneer vaststaat dat één van die entiteiten geen ‚economische activiteiten’ in de zin van artikel 4 van de richtlijn uitoefent. Mijns inziens moet die vraag ontkennend worden beantwoord.”

9 — Ierland verwijst naar Section 15 (1) van de Value Added Tax Consolidation Act 2010, volgens welke ten minste één lid van een btw-groep een belastingplichtige moet zijn in de zin van titel III van de btw-richtlijn.

10 — Ierland betwist overigens het argument dat aan artikel 11 ontleende maatregelen moeten worden vastgesteld op de grondslag van artikel 395 van de btw-richtlijn.

11 — Zie voor houdstermaatschappijen vanuit het oogpunt van de btw bijvoorbeeld het arrest *Polysar Investments Netherlands* en het arrest van 29 oktober 2009, *SKF* (C-29/08, Jurispr. blz. I-10413).

27. Ten slotte betwist Ierland de relevantie van de door de Commissie aangehaalde rechtspraak. In de zaak *Ampliscientifica en Amplifin* ging het niet om de vraag of alleen belastingplichtigen lid kunnen zijn van een btw-groep. Wat de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven in de zaak *Polysar Investments Netherlands* betreft merkt Ierland op dat het Hof die conclusie niet heeft gevolgd, niet in die zaak en evenmin in zijn latere arresten in de zaken *C-155/94, Wellcome Trust*<sup>12</sup>, of *C-80/95, Harnas & Helm*<sup>13</sup>.

## VI – Beoordeling

28. Om te beginnen herinner ik eraan dat volgens vaste rechtspraak van het Hof voor de uitlegging van de draagwijdte van een Unierechtelijke bepaling rekening moet worden gehouden met zowel de doelstellingen en de context als de bewoordingen van deze bepaling.<sup>14</sup> Ik zal eerst ingaan op de bewoordingen van artikel 11 in het licht van de ontstaansgeschiedenis, en daarna de context en de doelstellingen ervan bespreken.

### A – Ontstaansgeschiedenis en bewoordingen

29. De btw-groepregeling werd in 1967 in het Unierecht geïntroduceerd door de Tweede btw-richtlijn. Ingevolge punt 2 van bijlage A bij de Tweede btw-richtlijn<sup>15</sup> hadden de lidstaten de mogelijkheid afzonderlijke zelfstandige personen die aan de daarin bepaalde voorwaarden voldeden, aan te merken als één belastingplichtige. De keuzemogelijkheid is nadien geregeld in de Zesde btw-richtlijn<sup>16</sup> en, meer recentelijk, in de huidige btw-richtlijn. De vorm ervan is evenwel geleidelijk gewijzigd.

30. In de Tweede richtlijn, punt 2 van bijlage A, werd de lidstaten de mogelijkheid geboden om „personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken”. Het gebruik van het woord „afzonderlijke” gaf aan dat de lidstaten de keuzemogelijkheid hadden om belastingplichtigen afzonderlijk te beschouwen, of als één enkele belastingplichtige. Deze betekenis komt ook terug in de Franse en de Duitse taalversie van de Tweede btw-richtlijn.

31. In de Zesde btw-richtlijn vond echter een wijziging in de formulering van de btw-groepbepaling plaats. De relevante bepaling van die richtlijn, te weten de tweede alinea van artikel 4, lid 4, verwijst niet naar leden van een btw-groep als zijnde „afzonderlijke” belastingplichtigen, maar louter als „personen”.<sup>17</sup>

12 — In het arrest van 20 juni 1996, *Wellcome Trust* (Jurispr. blz. I-3013), ging het om de vraag of het begrip „economische activiteiten” in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het eveneens een activiteit omvat zoals de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten door een trustee in het kader van het beheer van de goederen van een caritatieve trust.

13 — Het arrest van 6 februari 1997, *Harnas & Helm* (Jurispr. blz. I-745), betrof de vraag of artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het enkel in eigendom verwerven en houden van obligaties die geen verband houden met enige andere ondernemingsactiviteit en het genieten van inkomsten daaruit, niet zijn aan te merken als economische activiteiten die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen.

14 — Zie arrest van 29 oktober 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak); zie ook arrest van 19 juli 2012, A (C-33/11, punt 27).

15 — 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).

16 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

17 — De volledige tekst van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde btw-richtlijn luidt: „[...] elke lidstaat [kan] 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”.

32. De wijziging kwam nog duidelijker naar voren in de taalversies van de Zesde richtlijn waarin er een verschillend woord is voor „taxable person” (belastingplichtige) en „person” (persoon). Een voorbeeld is de Franse taalversie: „taxable person” is daarin vertaald als „assujetti”, en „person” als „personne”.

33. De bewoordingen van artikel 11 van de herziene btw-richtlijn komen in de meeste taalversies overeen, met uitzondering van de Engelse.<sup>18</sup> In de Engelse taalversie is voor het woord „person” (personen) het woord „any” (alle) toegevoegd, wat volgens de Ierse, de Finse en de Britse regering louter dient om te benadrukken dat de „person” die tot een btw-groep behoort, niet een belastingplichtige hoeft te zijn.

34. In het licht van de ontstaansgeschiedenis kan ik de argumenten van de Commissie moeilijk aanvaarden. Zoals Ierland heeft opgemerkt, is op andere plaatsen in de richtlijn „belastingplichtige” en niet „persoon” gebruikt wanneer een entiteit activiteiten in de zin van de btw-richtlijn verricht. Hoewel de ontstaansgeschiedenis niet doorslaggevend is, valt eruit op te maken dat de wetgever de kring der personen die aan een btw-groep kunnen deelnemen heeft willen verruimen.

35. Ik merk voorts op dat leveringen tussen niet-belastingplichtigen buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen, ongeacht of zij al dan niet een btw-groep vormen. Dit betekent dat de hypothetische zorg van de Commissie dat een btw-groep uit louter niet-belastingplichtigen zou kunnen bestaan, niet relevant is.

36. Artikel 11 van de btw-richtlijn biedt lidstaten derhalve de mogelijkheid om alle personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, als „één belastingplichtige” aan te merken, op voorwaarde dat zij financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Deze conclusie is in overeenstemming met het beginsel van rechtszekerheid, dat met name van belang is in belastingzaken, waar niet alleen belastingplichtigen en belastingautoriteiten maar ook lidstaten moeten kunnen vertrouwen op de duidelijke en nauwkeurige bewoordingen van de relevante Uniewetgeving.<sup>19</sup> Ik geef daarom in overweging het beroep van de Commissie te verwerpen.

#### *B – Doelstellingen en context van de btw-groepbepalingen*

37. Indien het Hof voorgaande analyse op basis van de bewoordingen van artikel 11 zou aanvaarden, hoeft het Hof strikt genomen niet meer de context en de doelstellingen ervan te bespreken.<sup>20</sup> Ik zal deze kwestie toch behandelen, voor het geval dat het Hof mijn conclusie met betrekking tot de bewoordingen van artikel 11 niet volgt.

38. In de toelichting bij het voorstel voor een Zesde btw-richtlijn is gezegd dat „de lidstaten de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch behoeven te verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij omwille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermijding van bepaalde misbruiken (bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde van een bijzondere regeling te kunnen genieten)”.<sup>21</sup> Uit de ontstaansgeschiedenis van de btw-groepbepalingen blijkt niet van andere doelstellingen. Volgens de Commissie sluiten deze doelstellingen het opnemen van niet-belastingplichtigen in btw-groepen uit.

18 — Zie punt 3 van de considerans van de btw-richtlijn: „Een heldere en rationele presentatie van de bepalingen, overeenkomstig het beginsel van betere regelgeving, vergt dat de structuur en de formulering van de richtlijn worden herschikt, waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht. Niettemin moet een gering aantal materiële wijzigingen die inherent zijn aan de herschikkingsexercitie, in de tekst worden aangebracht.”

19 — Arrest van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-582/08, Jurispr. blz. I-7195, punten 49-51).

20 — Arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, met name punt 51. Zie ook mijn conclusie in die zaak, punt 52.

21 — Zie de toelichting bij het voorstel voor een Zesde btw-richtlijn [COM(73) 950, 20 juni 1973].

39. Om het doel van de btw-groepregeling binnen de context van het ruimere btw-stelsel te begrijpen, moet rekening worden gehouden met het effect dat btw-groepen hebben op de fiscale neutraliteit. Daarvoor moeten de praktische gevolgen van de registratie van een btw-groep worden bezien. Dit is relevant, omdat deze gevolgen voor ondernemingen heel wel de motivatie kunnen vormen om deel uit te maken van een btw-groep, vooropgesteld dat zij daartoe op grond van de toepasselijke nationale wetgeving de keuze hebben.<sup>22</sup>

#### *C – De btw-groepoptie in de ruimere context van het btw-stelsel*

40. De vorming van een btw-groep leidt tot het ontstaan van één belastingplichtige voor de btw, die in alle opzichten vergelijkbaar is met een belastingplichtige die uit een enkele entiteit bestaat. Ongeacht haar aard van bijzondere regeling, leidt de btw-groepregeling niet tot beperking of uitbreiding van rechten van belastingplichtigen in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn.

41. Het btw-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit onder twee voorwaarden: wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat.<sup>23</sup> Het btw-stelsel moet uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van een lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketens.<sup>24</sup> Wanneer deze zogeheten neutrale belasting optimaal functioneert, zou zij noch op de mededinging noch op de beslissingen die ondernemingen bij de organisatie van hun activiteiten nemen, zoals rechtsvorm of ondernemingsstructuur, van invloed moeten zijn.<sup>25</sup>

42. Bij de totstandkoming van een btw-groep vangt de belastingplicht van de btw-groep aan en eindigt de afzonderlijke btw-plicht van de leden van de groep die voorafgaand aan de toetreding tot de groep btw-plichtig waren.<sup>26</sup> De btw-behandeling van de door de groep verrichte transacties, zowel naar als van entiteiten buiten de groep, is vergelijkbaar met de btw-behandeling van één individueel handelende belastingplichtige. Transacties tussen de afzonderlijke leden van de groep, en die dus binnen de groep blijven, worden beschouwd als zijnde verricht door de groep voor zichzelf. Voor de toepassing van de btw bestaan de interne transacties van een btw-groep dan ook niet.

43. Wanneer een btw-groep in overeenstemming met de regels van het btw-stelsel handelt, vindt geen uitbreiding plaats van het recht van de tot de btw-groep behorende personen om btw op aankopen in aftrek te brengen.<sup>27</sup> Dit recht geldt nog steeds alleen voor de leveringen in het kader van de aan de btw onderworpen activiteiten van de btw-groep. Ook hebben de leden van een btw-groep geen recht op aftrek van btw op leveringen voor vrijgestelde activiteiten.

#### *D – Het doel van de btw-groepbepalingen*

44. In het licht van het hierboven geschetste doel en inhoud van de btw-groepregeling, kan ik niet het argument van de Commissie onderschrijven dat niet-belastingplichtigen daarvan moeten worden uitgesloten. Ik kom tot die conclusie op grond van de volgende redenen.

22 — De praktische toepassing van de btw-groepoptie varieert. In sommige lidstaten die een btw-groepregeling hebben ingevoerd is zij verplicht voor personen die aan de voorwaarden voldoen, en in andere is zij vrijwillig.

23 — Zie punt 5 van de considerans van de btw-richtlijn.

24 — Zie punt 7 van de considerans van de btw-richtlijn.

25 — Terra, B. en Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, hoofdstuk 7.3.

26 — Zie arrest van 22 mei 2008, *Amplificientifica en Amplifin*, punten 19 en 20.

27 — Zie voor een beknopte samenvatting van de aftrekregeling arrest van 6 september 2012, *Tóth (C-324/11)*, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).



45. De vorming van een btw-groep leidt bij aankopen in het kader van aan de btw onderworpen activiteiten niet tot financiële voordelen, daar de afnemer recht heeft op aftrek van voorbelasting. In die situatie is het in beginsel irrelevant of de aankoop binnen de btw-groep zonder voorbelasting plaatsvindt, dan wel buiten de btw-groep met voorbelasting. Daar evenwel de interne transacties van een btw-groep voor de toepassing van de btw niet in aanmerking worden genomen, kan de vorming van een btw-groep cashflowvoordelen voor ondernemingen opleveren met betrekking tot activiteiten die onderworpen zijn aan de btw.

46. In bepaalde situaties kunnen leden van een btw-groep financiële voordelen genieten omdat zij tot een btw-groep behoren.<sup>28</sup> Dit is naar mijn mening simpelweg een onvermijdelijk gevolg van de fundamentele fiscale beleidskeuze van een lidstaat om de vorming van btw-groepen toe te staan.

47. Zo kan het lidmaatschap van een btw-groep gunstig uitpakken in een situatie waarin het lid dat een belaste aankoop doet geen enkel recht of slechts een gedeeltelijk recht had op aftrek van voorbelasting omdat zijn activiteiten zijn vrijgesteld. Indien een dergelijk lid een aanschaf doet bij een leverancier buiten de btw-groep, zou btw zijn verschuldigd. Indien hij evenwel de aanschaf doet bij een ander lid van de groep, is geen btw verschuldigd.

48. Wanneer een onderneming de bij aankoop betaalde btw niet als voorbelasting mag aftrekken, kan het voor haar financieel aantrekkelijk zijn de goederen of diensten zelf te produceren. Bijvoorbeeld, een bank die geen recht heeft op aftrek van btw, kan er financieel voordeel bij hebben om de voor de bankactiviteiten benodigde IT-diensten niet van een derde te betrekken, maar intern te verrichten. Indien evenwel sprake is van een btw-groepoptie, kan de bank hetzelfde voordeel behalen door de IT-dienstverlening aan een tot de groep behorende dochteronderneming uit te besteden.

49. De verschuldigdheid van btw kan derhalve van invloed zijn op de organisatie en het functioneren van bedrijfsactiviteiten, en is dat ook. De btw-groepoptie geeft de lidstaten echter de mogelijkheid om de invloed van de btw op de wijze waarop ondernemers zich organiseren te verminderen. Een lidstaat kan dit doen door het verschil in kosten tussen het binnen het bedrijf verrichten van diensten en het afnemen ervan van een gelieerde leverancier met een afzonderlijke rechtspersoonlijkheid, te verkleinen. Aldus draagt de btw-groepregeling bij aan de fiscale neutraliteit, door geschikte ondernemingsstructuren mogelijk te maken zonder negatieve gevolgen op het punt van de verschuldigde btw. Bovendien plaatst de mogelijkheid om niet-belastingplichtigen in een btw-groep op te nemen ondernemingsstructuren met dergelijke leden in eenzelfde positie als andere ondernemingsstructuren. Een voorbeeld is te vinden in dergelijke groepen van ondernemingen waarin een houdstermaatschappij in alle andere ondernemingen van de groep een meerderheidsbelang heeft.

50. Niet de rechtsvorm maar de activiteit is bepalend voor de hoedanigheid van belastingplichtige voor de toepassing van de btw. Om de praktische gevolgen van de btw-groep in termen van fiscale neutraliteit te bepalen, moeten de activiteiten van de leden van de btw-groep worden onderzocht.

51. Bijvoorbeeld, in beginsel is de al dan niet belaste aard van de activiteiten van een juridisch zelfstandige houdstermaatschappij niet afhankelijk van het al dan niet lid zijn van een btw-groep.<sup>29</sup> Toch kan een houdstermaatschappij die tot een btw-groep behoort goederen en diensten kopen zonder btw, terwijl een houdstermaatschappij die niet tot een btw-groep behoort dat niet kan. Door haar lidmaatschap van een btw-groep, komt een niet-belastingplichtige entiteit onder de btw-regeling van de Europese Unie te vallen.

28 — Zie de 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 gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet [COM(2009) 325 definitief, blz. 11 en 12].

29 — Zie arrest Polysar Investments Netherlands, punt 15-17.

52. Mijns inziens is het evenwel geen anomalie dat niet-belastingplichtigen tot een btw-groep kunnen behoren. Iedere belastingplichtige kan immers activiteiten verrichten die binnen de werkingssfeer van de btw vallen, en ook activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen.<sup>30</sup> In dit opzicht kan geen onderscheid worden gemaakt tussen een gewone belastingplichtige en een btw-groep.

53. Vanuit de optiek van de fiscale neutraliteit maakt het opnemen van niet-belastingplichtigen in een btw-groep dan ook geen verschil voor de verwezenlijking van de doelstellingen van de btw-groepregeling. Bovendien is volgens mij de situatie waarin een niet-belastingplichtige financieel voordeel geniet door binnen een btw-groep btw-vrije aankopen te doen, niet anders dan de situatie waarin een belastingplichtige die vrijgestelde activiteiten verricht, door zijn lidmaatschap van een btw-groep, binnen de btw-groep belastbare leveringen zonder btw kan kopen.

54. Ik ben bijgevolg van mening dat het doel van de btw-groepregeling binnen het btw-stelsel geen steun biedt voor de opvatting dat niet-belastingplichtigen geen deel kunnen uitmaken van btw-groepen in de zin artikel 11 van de btw-richtlijn.

## VII – Conclusie

55. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging vast te stellen dat Ierland niet in strijd met de krachtens artikel 9 en artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde op hem rustende verplichtingen heeft gehandeld, door toe te staan dat niet-belastingplichtigen lid zijn van een btw-groep. Bijgevolg moet het beroep van de Commissie worden verworpen, moet de Commissie in de kosten worden verwezen en moeten de interveniërende lidstaten de eigen kosten dragen.

30 — Zie arresten van 29 april 2004, EDM (C-77/01, Jurispr. blz. I-4295, punt 49), en 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, Jurispr. blz. I-1597, punt 26): „Uit de toelichting van de verwijzende rechter blijkt dat Securenta drie soorten activiteiten verricht, namelijk ten eerste niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, ten tweede economische activiteiten, die wel binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen doch van de btw zijn vrijgesteld, en ten derde belaste economische activiteiten. In deze context rijst dus de vraag of en, in voorkomend geval, in welke mate een dergelijke belastingplichtige recht heeft op aftrek van de voorbelasting over kosten die niet met welbepaalde in een later stadium verrichte activiteiten in verband kunnen worden gebracht.”