

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

25 april 2013 (*)

„Niet-nakoming – Fiscale bepalingen – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 9 en 11 – Nationale wetgeving op grond waarvan niet-belastingplichtigen voor btw lid kunnen zijn van fiscale eenheid – Raadpleging btw-comité”

In zaak C-65/11,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 15 februari 2011,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Nijenhuis, R. Lyal en D. Triantafyllou als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door C. Wissels, M. de Ree en M. Noort als gemachtigden,

verweerder,

ondersteund door:

Tsjechische Republiek, vertegenwoordigd door M. Smolek als gemachtigde,

Koninkrijk Denemarken, aanvankelijk vertegenwoordigd door C. Vang, vervolgens door V. Pasternak Jørgensen als gemachtigden,

Ierland, vertegenwoordigd door D. O’Hagan als gemachtigde, bijgestaan door G. Clohessy, SC, en N. Travers, BL, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

Republiek Finland, vertegenwoordigd door H. Leppo en S. Hartikainen als gemachtigden,

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde, bijgestaan door M. Hall, QC,

interveniënten,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

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

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

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

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Met haar verzoekschrift verzoekt de Europese Commissie het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door het Raadgevend Comité voor de belasting op de toegevoegde waarde (hierna respectievelijk: „btw-comité” en „btw”) niet te raadplegen, en door toe te staan dat niet-belastingplichtigen voor de btw lid zijn van een fiscale eenheid, 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 gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

2 In titel III van de btw-richtlijn staan onder het opschrift „Belastingplichtigen” de artikelen 9 tot en met 13 van deze richtlijn.

3 Artikel 9 van die richtlijn luidt 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.

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.

2. Naast de in lid 1 bedoelde personen wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die incidenteel een nieuw vervoermiddel levert dat door de verkoper, door de afnemer, of voor hun rekening, buiten het grondgebied van een lidstaat maar binnen het grondgebied van de Gemeenschap naar de afnemer wordt verzonden of vervoerd. ”

4 Artikel 10 van dezelfde richtlijn bepaalt dat de voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uitsluit voor zover zij 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.

5 Artikel 11 van de btw-richtlijn bevat de volgende bepaling:

„Na raadpleging van het [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.”

6 Ingevolge artikel 12 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn bedoelde werkzaamheden, met name de levering van een gebouw of een terrein.

7 Volgens artikel 13 van de btw-richtlijn worden de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten.

Nederlands recht

8 Artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329) bepaalt het volgende:

„1. Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.

2. Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan:

a) beroep;

b) exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

4. Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid.”

9 In resolutie nr. VB91/347 van 18 februari 1991 (hierna: „resolutie van 18 februari 1991”), getiteld „Heffing van omzetbelasting met betrekking tot zogenaamde houdstermaatschappijen en het houden van aandelen in het algemeen”, hebben de Nederlandse belastingautoriteiten de voorwaarden voor de toepassing van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting van 1968 op holdings nader bepaald. Deze resolutie onderscheidt drie soorten holdings, te weten „zuivere holdings”, die enkel aandelen houden, „topholdings”, ook wel moeiende holdings genoemd, die een sturende en beleidsbepalende functie vervullen binnen het concern, en „holdings-plus”, die andere werkzaamheden verrichten dan het houden van aandelen. Topholdings en holdings-plus kunnen volgens voormelde resolutie in een fiscale eenheid zijn opgenomen, maar zuivere holdings niet.

Precontentieuze procedure en procedure voor het Hof

10 Op 23 september 2008 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een aanmaningsbrief gestuurd waarin zij deze lidstaat erop wees dat de resolutie van 18 februari 1991, die was vastgesteld zonder raadpleging van het btw-comité, mogelijk onverenigbaar was met de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn. Overeenkomstig artikel 226 EG heeft zij deze lidstaat verzocht haar opmerkingen kenbaar te maken.

11 In hun antwoord van 21 november 2008 hebben de Nederlandse autoriteiten de uitlegging door de Commissie van de btw-richtlijn betwist.

12 De Commissie kon met dit antwoord geen genoegen nemen en heeft op 20 november 2009 een met redenen omkleed advies uitgebracht. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft daarop geantwoord bij brief van 19 januari 2010, waarin het zijn standpunt heeft gehandhaafd.

13 In deze omstandigheden heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep wegens niet-nakoming in te stellen.

14 Bij beschikkingen van de president van het Hof van 8 juni en 18 juli 2011 zijn de Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, Ierland, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland toegelaten als interveniënten aan de zijde van het Koninkrijk der Nederlanden.

Beroep

Het bezwaar dat niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid kunnen toetreden

Argumenten van partijen

15 Tot staving van haar bezwaar dat niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid kunnen toetreden zet de Commissie uiteen dat de toetreding van een topholding, die geen belastingplichtige is, tot een fiscale eenheid in strijd is met de artikelen 9, lid 1, en 11 van de btw-richtlijn.

16 Om te beginnen merkt de Commissie op dat het Hof in het arrest van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Jurispr. blz. I-3111), heeft geoordeeld dat het enkele verwerven en houden van aandelen niet als een economische activiteit is aan te merken en dat dus een holdingvennootschap waarvan het enige doel is de deelneming in andere ondernemingen, zonder dat deze vennootschap zich direct of indirect moeit in het beheer van deze ondernemingen, niet de hoedanigheid van btw-plichtige heeft. Deze redenering is nader gepreciseerd in het arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Jurispr. blz. I-3013), en overgenomen in het arrest van 6 februari 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Jurispr. blz. I-745).

17 Volgens de Commissie moet artikel 11 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat niet-belastingplichtigen niet in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen. De term „personen” in dit artikel doelt enkel op personen die voldoen aan de verplichting om als belastingplichtige te kunnen worden beschouwd. Artikel 11 van de btw-richtlijn, dat is opgenomen onder titel III, „Belastingplichtigen”, bevat geen afwijking van artikel 9 van deze richtlijn, dat „belastingplichtige” definieert als „eenieder die [...] zelfstandig een economische activiteit verricht”.

18 Artikel 11 van de btw-richtlijn vormt volgens haar een uitzondering op de algemene regel dat iedere belastingplichtige voor de toepassing van de btw-regels als een afzonderlijke entiteit moet worden beschouwd. Deze bepaling moet daarom zodanig uitgelegd worden dat er niet meer dan

noodzakelijk is van de normale regel wordt afgeweken. Ofschoon de richtlijn niet uitdrukkelijk bepaalt dat de leden van een fiscale eenheid belastingplichtigen moeten zijn, impliceert het feit dat de personen die de groep vormen als één belastingplichtige moeten worden behandeld niettemin dat ieder lid zelf belastingplichtig moet zijn. Bovendien veronderstelt het begrip „groepering” dat de betrokken personen voor het gemeenschappelijk btw-stelsel tot dezelfde categorie behoren. De term „personen” is slechts gebruikt om herhaling van het woord „belastingplichtige” te voorkomen.

19 Deze uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn strookt bovendien met het doel van deze richtlijn. Blijkens de toelichting bij voorstel [COM(73) 950 def.] van de Commissie, dat heeft geleid tot de vaststelling 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), bestaat dit doel erin, de administratie voor de belastingplichtige en de belastingdienst te vereenvoudigen en misbruik te voorkomen door te beletten dat personen die niet echt onafhankelijke commerciële eenheden vormen als afzonderlijke belastingplichtigen worden behandeld. Wanneer niet-belastingplichtigen in een fiscale eenheid worden opgenomen leidt dat noch tot administratieve vereenvoudiging noch tot voorkoming van misbruik.

20 Noch de bewoordingen van artikel 11 van de Zesde richtlijn noch de voorbereidende werkzaamheden voor deze richtlijn geven aan dat met die bepaling de draagwijdte van het begrip „belastingplichtige” moest worden gewijzigd of de rechten en verplichtingen van de belastingplichtigen tot andere personen moesten worden uitgestrekt. Volgens de Commissie zou dat echter het geval zijn indien niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid konden toetreden. Inzonderheid betoogt zij dat aangezien verwervingen binnen een fiscale eenheid voor de btw als niet-bestaand worden beschouwd, op die manier aan niet-belastingplichtigen goederen zouden kunnen worden geleverd of diensten zouden kunnen worden verricht zonder dat btw in rekening wordt gebracht, terwijl de eenheid de voorbelasting op leveringen aan dergelijke personen zou kunnen verrekenen, hetgeen duidelijk in strijd zou zijn met het gemeenschappelijk btw-stelsel.

21 Artikel 11 van de btw-richtlijn moet dus niet letterlijk worden uitgelegd, maar moet worden gelezen zowel gelet op de directe context ervan, te weten titel III van deze richtlijn, als meer in het algemeen overeenkomstig de opzet van deze laatste.

22 Hoewel het Hof zich over de thans aan de orde zijnde vraag nog niet heeft uitgesproken, vindt het standpunt van de Commissie indirect steun in punt 19 van het arrest van 22 mei 2008, *Ampliscientifica en Amplifin* (C-162/07, *Jurispr.* blz. I-4019), en in de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven bij het arrest *Polysar Investments*.

23 Voor het overige zet de Commissie uiteen dat het Koninkrijk der Nederlanden geen overtuigend argument heeft aangevoerd ter rechtvaardiging van een uitzonderlijke behandeling van topholdings. Nu deze holdings niet belastingplichtig zijn, moeten zij, ter eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit, dezelfde behandeling krijgen als andere niet-belastingplichtigen. Anders dan deze lidstaat betoogt, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit bovendien niet dat het recht op aftrek ook geldt voor de voorbelasting die is betaald over de aan een dergelijke holding geleverde prestaties.

24 Het Koninkrijk der Nederlanden concludeert tot verwerping van het beroep van de Commissie. Het geeft om te beginnen aan dat een topholding tot een groep ondernemingen behoort waarvan zij de meerderheid van de aandelen bezit, dat zij een sturende en beleidsbepalende functie vervult ten dienste van haar dochterondernemingen en dus een essentiële economische functie heeft. Een dergelijke holding onderscheidt zich van een zuivere holding doordat zij zich direct of indirect inmengt in de groep die zij beheert.

25 Het zet uiteen dat gelet op de systematiek, de doelstelling en de basisbeginselen van het btw-stelsel de btw betaald over de aan de moeiende holding geleverde prestaties, aftrekbaar moet zijn. Daartoe voert zij aan, in de eerste plaats dat de moeiende holding haar activiteiten in een bedrijfsmatige context en met een commercieel oogmerk verricht, in de tweede plaats dat de prestaties die worden geleverd aan de moeiende holding in rechtstreeks en onmiddellijk verband staan tot de uitgaande prestaties van het concern, in de derde plaats dat de kosten die de moeiende holding maakt in het kader van de uitvoering van haar beleidsbepalende en sturende activiteiten, gerekend kunnen worden tot de algemene kosten die onlosmakelijk verbonden zijn met de bedrijfsactiviteiten van het concern, en in de vierde plaats dat de fiscale neutraliteit vereist dat recht op aftrek bestaat voor de voorbelasting die is betaald over de aan de moeiende holding geleverde prestaties.

26 De meest eenvoudige wijze om btw-aftrek op de investeringen en inkopen van de moeiende holding te effectueren is dan ook de toelating van de moeiende holding tot de fiscale eenheid. Dat strookt met de positie van de moeiende holding in het concern, met de economische realiteit en met het gemeenschappelijk btw-stelsel, en aldus wordt bereikt dat de moeiende holding alleen aftrek wordt verleend indien de uitgaande prestaties van het concern daar aanleiding toe geven.

27 Artikel 11 van de btw-richtlijn staat volgens het Koninkrijk der Nederlanden niet in de weg aan de toelating van een moeiende holding tot een fiscale eenheid. Uit de tekst van dit artikel volgt niet dat een persoon die met een of meerdere andere, nauw verbonden, personen een fiscale eenheid wil vormen, zelfstandig belastingplichtig moet zijn. Dit artikel vereist enkel financiële, economische en organisatorische verwevenheid, een vereiste waaraan de moeiende holding voldoet. Als het de bedoeling van de Uniewetgever was geweest om alleen belastingplichtigen de mogelijkheid van toetreding tot een fiscale eenheid te geven, zou hij een adequatere formulering hebben gekozen. Bovendien heeft de wetgever artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn bij de herschikking van de btw-regelgeving in 2006 ongewijzigd gelaten, waaruit kan worden afgeleid dat de gekozen terminologie een bewuste keuze is geweest.

28 Een vereiste van belastingplichtigheid kan evenmin worden afgeleid uit het opschrift van titel III noch uit artikel 9 van de btw-richtlijn. Tot de categorie „Belastingplichtigen” waarover titel III handelt, behoort naast de belastingplichtige van bedoeld artikel 9, ook de fiscale eenheid van artikel 11 van deze richtlijn.

29 Anders dan de Commissie beweert, wijzen volgens het Koninkrijk der Nederlanden de doelstellingen van artikel 11 van de btw-richtlijn erop dat de moeiende holding tot een fiscale eenheid moet kunnen toetreden. Dit geldt inzonderheid voor de administratieve vereenvoudiging, een doelstelling die ook geldt voor het recht op aftrek. Die toelating leidt niet tot verruiming van het recht op aftrek, dat volgt uit de doelstelling en systematiek van het gemeenschappelijk btw-stelsel. Het recht op aftrek is, zoals gebruikelijk is, gekoppeld aan belaste uitgaande prestaties, in dit geval de belaste uitgaande prestaties van de fiscale eenheid.

30 Voorts kunnen volgens het Koninkrijk der Nederlanden geen conclusies worden verbonden aan de door de Commissie aangehaalde rechtspraak.

31 Subsidiair geeft het Koninkrijk der Nederlanden te kennen dat de activiteiten van de moeiende holding aangemerkt kunnen worden als economische activiteiten in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn, hetgeen die holding de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. Gelet op de rechtspraak van het Hof, inzonderheid het arrest van 14 november 2000, *Floridienne en Berginvest* (C-142/99, Jurispr. blz. I-9567), waarin is aangegeven in welke gevallen de activiteiten van een holding als economische activiteiten kunnen worden aangemerkt en in welke gevallen dat niet zo is, kunnen de activiteiten van de moeiende holding als economische activiteiten worden

aangemerkt daar zij verder strekken dan het enkele verwerven of het enkele houden van aandelen en een actieve inmenging in de bedrijfsactiviteiten van haar dochters inhouden.

32 De Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, Ierland, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk delen de opvatting van het Koninkrijk der Nederlanden dat het standpunt van de Commissie geen steun vindt in de bewoordingen en de doelstellingen van artikel 11 van de btw-richtlijn, noch in het gemeenschappelijk btw-stelsel en evenmin in de rechtspraak van het Hof.

Beoordeling door het Hof

33 In dit verband zij eraan herinnerd dat voor de uitlegging van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht rekening dient te worden gehouden zowel met de bewoordingen en de context als met de doelstellingen van die bepaling (arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In casu volgt uit de bewoordingen van artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn dat elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien weliswaar zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige kan aanmerken. Volgens de bewoordingen van dit artikel gelden voor de toepassing ervan geen andere voorwaarden en met name niet de voorwaarde dat deze personen zelf individueel de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen hebben. Doordat het woord „personen” en niet de uitdrukking „belastingplichtige personen” wordt gebruikt, maakt dit artikel geen onderscheid tussen belastingplichtige en niet-belastingplichtige personen (arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 36).

35 Artikel 11 van de btw-richtlijn is ontstaan uit artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Terwijl ingevolge punt 2 van 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, 71, blz. 1303), waarbij het begrip fiscale eenheid in het Unierecht is ingevoerd, deze richtlijn de lidstaten de mogelijkheid bood 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”, werd de uitdrukking „als afzonderlijke belastingplichtigen” niet langer gebruikt bij de opstelling van bedoeld artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 37).

36 Voor het overige is, terwijl artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in gelijklopende bewoordingen is overgenomen in de meeste taalversies van artikel 11 van de btw-richtlijn, in de Engelse versie van dat artikel de term „any” toegevoegd, zodat het betrokken zinsdeel van deze bepaling luidt als volgt: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State (kan elke lidstaat alle personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn [...], tezamen als één belastingplichtige aanmerken)” (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 38).

37 Uit deze opeenvolgende redactionele wijzigingen blijkt niet dat het bij de vaststelling van de Zesde richtlijn en vervolgens van de btw-richtlijn de bedoeling van de Uniewetgever was om uit te sluiten dat niet-belastingplichtige personen tot een fiscale eenheid kunnen toetreden, en evenmin dat het woord „personen” in plaats van „belastingplichtige personen” is gebruikt om herhaling te voorkomen. Het feit dat in andere bepalingen van de btw-richtlijn, die niet tot titel III, met het opschrift „Belastingplichtigen”, behoren, het woord „personen” wordt gebruikt tot aanduiding van belastingplichtige personen, kan geen andere vaststelling wettigen, daar dit woord in een andere

context dan die van artikel 11 van de btw-richtlijn wordt gebruikt (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 39).

38 Anders dan de Commissie stelt, kan bovendien uit de uitdrukking „als één belastingplichtige” niet worden afgeleid dat artikel 11 van de btw-richtlijn uitsluitend beoogt toe te staan dat meerdere belastingplichtigen als één enkele entiteit worden behandeld, daar deze uitdrukking niet ziet op een toepassingsvoorwaarde voor dit artikel, doch op het resultaat ervan, dat erin bestaat dat meerdere personen als één belastingplichtige worden aangemerkt. De formulering van dit artikel biedt evenmin steun voor het argument van de Commissie dat dit artikel een uitzondering vormt op de algemene regel dat elke belastingplichtige als een afzonderlijke entiteit moet worden behandeld, zodat dit artikel strikt zou moeten worden uitgelegd, noch voor het argument dat het begrip „groep” impliceert dat de leden ervan tot dezelfde categorie behoren, aangezien de term „groep” daarin niet voorkomt (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 40).

39 Bijgevolg blijkt uit de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn niet dat niet-belastingplichtige personen niet tot een fiscale eenheid kunnen toetreden (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 41).

40 De Commissie betoogt echter dat de door haar voorgestane uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn, die ruimer is dan de bewoordingen van dit artikel, geboden is gelet op de context en de doelstellingen ervan en de rechtspraak van het Hof. Onderzocht moet dus worden of de argumenten die de Commissie voor haar standpunt aanvoert aantonen dat bedoeld artikel 11 aldus moet worden uitgelegd dat niet-belastingplichtigen niet tot een fiscale eenheid kunnen toetreden.

41 In de eerste plaats zij opgemerkt dat in casu niet met succes een beroep kan worden gedaan op de rechtspraak van het Hof waarnaar de Commissie op dit punt verwijst, omdat dit punt niet aan de orde was in de reeds aangehaalde arresten Polysar Investments Netherlands en Ampliscientifica en Amplifin (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 43).

42 In de tweede plaats zij aangaande de context van artikel 11 van de btw-richtlijn opgemerkt dat artikel 9, lid 1, van deze richtlijn een algemene definitie van het begrip „belastingplichtige” bevat. In lid 2 van dat artikel en in de artikelen 10, 12 en 13 van deze richtlijn wordt dit begrip verduidelijkt, hetzij doordat personen die niet aan deze definitie beantwoorden, zoals personen die incidenteel bepaalde handelingen verrichten, daarin worden opgenomen of door de lidstaten mogen worden opgenomen, hetzij doordat andere personen, zoals loontrekkenden en overheidsinstanties, daarvan worden uitgesloten. Derhalve kan uit de algemene systematiek van titel III van de btw-richtlijn niet worden afgeleid dat een persoon die niet aan deze algemene definitie beantwoordt, noodzakelijkerwijs uitgesloten is van de in artikel 11 van deze richtlijn bedoelde categorie van personen (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 44).

43 Aangaande de onderlinge samenhang binnen titel III van de btw-richtlijn tussen artikel 9, lid 1, en artikel 11, dient te worden vastgesteld dat op basis van een gezamenlijke lezing van deze artikelen niet kan worden geconcludeerd, zoals de Commissie doet, dat de in artikel 11 bedoelde personen individueel moeten beantwoorden aan de algemene definitie van „belastingplichtige” van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn. Wanneer deze twee bepalingen tegenover elkaar worden geplaatst, sluit dit immers niet uit dat deze personen, die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen aan deze definitie moeten beantwoorden (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 45).

44 Bijgevolg kan niet worden ingestemd met het betoog van de Commissie dat artikel 11 van de btw-richtlijn, gelet op de context ervan, aldus moet worden uitgelegd dat niet-belastingplichtige personen niet tot een fiscale eenheid kunnen toetreden (arrest Commissie/Ierland, reeds

aangehaald, punt 46).

45 In de derde plaats blijkt aangaande de met artikel 11 van de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen uit de toelichting bij het voorstel van de Commissie dat heeft geleid tot de vaststelling van de Zesde richtlijn, dat de Uniewetgever met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van deze richtlijn, dat is vervangen door voormeld artikel 11, de lidstaten de mogelijkheid heeft willen bieden, niet stelselmatig de hoedanigheid van belastingplichtige aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid te koppelen, hetzij met het oog op administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermijding van bepaalde vormen van misbruik, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen om in aanmerking te komen voor een bijzondere regeling (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 47).

46 Het is echter niet zo dat deze doelstellingen gevaar lopen door de mogelijkheid voor de lidstaten om een groep personen met een of meerdere personen die onder omstandigheden individueel niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben, aan te merken als één belastingplichtige. Zoals het Koninkrijk der Nederlanden en interveniënten aanvoeren, kan juist niet worden uitgesloten dat wanneer dergelijke personen lid zijn van een fiscale eenheid, dit zowel voor deze eenheid als voor de belastingdienst administratieve vereenvoudiging in de hand werkt en het mogelijk maakt bepaalde vormen van misbruik te voorkomen, en zelfs daartoe onontbeerlijk kan blijken te zijn ingeval alleen daardoor de nauwe verbondenheid ontstaat die financieel, economisch en organisatorisch tussen de leden van deze groep moet bestaan om als één belastingplichtige te worden aangemerkt (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 48).

47 Daaraan moet worden toegevoegd dat, gesteld dat deze mogelijkheid zelf tot misbruik kan leiden, de lidstaten op grond van artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn alle maatregelen kunnen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen (arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 49).

48 De Commissie heeft bijgevolg niet aangetoond dat de doelstellingen van artikel 11 van de btw-richtlijn een uitlegging gebieden op grond waarvan niet-belastingplichtigen niet tot een fiscale eenheid kunnen toetreden.

49 Uit al het voorgaande volgt dat het bezwaar met betrekking tot de toetreding van niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid – zonder dat de argumenten van partijen die specifiek de situatie van moeiende holdings betreffen hoeven te worden onderzocht – moet worden verworpen.

De grief dat het btw-comité niet is geraadpleegd

Argumenten van partijen

50 De Commissie verwijt het Koninkrijk der Nederlanden dat dit het btw-comité niet heeft geraadpleegd over de resolutie van 18 februari 1991. Zij zet uiteen dat iedere wijziging die een lidstaat in de regels voor de fiscale eenheid wenst aan te brengen moet worden voorafgegaan door een raadpleging van het btw-comité. Zij verwijst naar het arrest *Ampliscientifica en Amplifin*, reeds aangehaald, dat betrekking heeft op de raadpleging van het btw-comité vóór de invoering van de fiscale-eenheidregeling, en het arrest van 14 september 2006, *Stradasfalti* (C-228/05, Jurispr. blz. I-8391), dat artikel 17 van de Zesde richtlijn betreft, waaruit blijkt dat die raadpleging eveneens verplicht is voor wijzigingen of aanpassingen achteraf. Bovendien is die raadpleging zowel voor de vaststelling van wettelijke bepalingen als voor een administratieve praktijk verplicht.

51 De Commissie is dan ook van oordeel dat nu de mogelijkheid dat niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid toetreden, niet is vermeld bij de eerste raadpleging van het btw-comité door

het Koninkrijk der Nederlanden, dit comité opnieuw had moeten worden geraadpleegd voordat deze lidstaat de resolutie van 18 februari 1991 vaststelde en daarbij toestond dat een moeiende holding tot een fiscale eenheid zou toetreden.

52 Het Koninkrijk der Nederlanden voert als verweer aan dat haar regeling betreffende de fiscale eenheid aan het btw-comité is voorgelegd en dat artikel 11 van de btw-richtlijn niet bepaalt dat wijzigingen van de nationale regeling of van de bepalingen ter uitvoering daarvan eveneens moeten worden voorgelegd. Die verplichting kan evenmin worden afgeleid uit de rechtspraak waarop de Commissie doelt. Bovendien heeft de resolutie van 18 februari 1991 geen inhoudelijke wijzigingen aangebracht in de nationale regeling, maar heeft zij deze alleen verduidelijkt. Naar Nederlands recht kunnen dergelijke wijzigingen overigens niet worden ingevoerd via een resolutie.

53 Ierland merkt op dat alleen voor materiële of substantiële, althans niet te verwaarlozen, wijzigingen van een reeds geldende regeling onder artikel 11 van de btw-richtlijn het btw-comité opnieuw vooraf moet worden geraadpleegd. In casu geeft de Commissie niet aan welke wijzigingen bij de resolutie van 18 februari 1991 zijn ingevoerd.

54 De Republiek Finland merkt op dat de verplichte raadpleging van het btw-comité enkel vereist dat een lidstaat, alvorens een op basis van artikel 11 van de btw-richtlijn vastgestelde nationale maatregel ter uitvoering te brengen, dat comité voldoende gegevens verstrekt over de voornaamste aspecten van de betrokken maatregel, en hetzelfde doet wanneer hij die aspecten nadien wijzigt. Het zou onredelijk en onevenredig zijn indien het btw-comité moest worden geraadpleegd voor alle bijzonderheden in verband met de toepassing van een dergelijke maatregel.

Beoordeling door het Hof

55 Blijkens de bewoordingen zelf van artikel 11 van de btw-richtlijn kan dit artikel enkel worden toegepast na raadpleging van het btw-comité (zie voor artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, arrest *Ampliscientifica* en *Amplifin*, reeds aangehaald, punt 18). Deze raadpleging stelt de Commissie en de andere lidstaten in staat erop toe te zien welk gebruik een lidstaat van de in deze bepaling geboden mogelijkheid maakt (zie naar analogie arrest *Stradasfalti*, reeds aangehaald, punt 28).

56 De verplichting het btw-comité te raadplegen zou ten dele zinledig worden indien een lidstaat, na een nationale maatregel te hebben vastgesteld waarbij in intern recht met inachtneming van die verplichting een regeling als die bedoeld in artikel 11 van de btw-richtlijn is ingevoerd, zonder voorafgaande raadpleging van het comité andere maatregelen kon treffen, waarbij de regels voor de toepassing van die regeling substantieel worden gewijzigd.

57 In casu blijkt echter niet uit het dossier dat een topholding niet in een fiscale eenheid mocht worden opgenomen onder de Nederlandse regeling waarover het btw-comité vooraf is geraadpleegd en dat de inhoud van de resolutie van 18 februari 1991 verder gaat dan de door de Nederlandse belastingdienst aangebrachte verduidelijkingen aangaande de voorwaarden voor toepassing op holdings van artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting van 1968. Hieruit volgt dat de Commissie niet aantoont dat de betrokken resolutie, voor de opneming van een topholding in een fiscale eenheid, de regels voor de toepassing van het bij bedoelde regeling ingevoerde stelsel substantieel wijzigt.

58 Het bezwaar dat het btw-comité niet is geraadpleegd moet dan ook worden verworpen.

59 Uit een en ander volgt dat het beroep van de Commissie moet worden verworpen.

Kosten

60 Krachtens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van het Koninkrijk der Nederlanden in de kosten worden verwezen. Overeenkomstig artikel 140, lid 1, van dit Reglement, op grond waarvan lidstaten die in het geding zijn geïntervenieerd hun eigen kosten dragen, moet worden beslist dat de Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, Ierland, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk hun eigen kosten zullen dragen.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

- 1) **Het beroep wordt verworpen.**
- 2) **De Europese Commissie wordt in de kosten verwezen.**
- 3) **De Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Denemarken, Ierland, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zullen hun eigen kosten dragen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.