



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
N. JÄÄSKINEN
van 27 november 2012¹

Zaak C-480/10

**Europese Commissie
tegen**

Koninkrijk Zweden

„Btw” — Artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG — Nationale regeling die btw-groepsregistratie beperkt tot aanbieders van financiële diensten en verzekeringsdiensten — Verenigbaarheid met het btw-recht van de Unie”

I – Inleiding

1. In deze procedure verzoekt de Commissie het Hof vast te stellen dat Zweden niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde² (hierna: „btw-richtlijn”), door de btw-groepoptie te beperken tot de financiële sector en de verzekeringssector.

2. Artikel 11 van de btw-richtlijn stelt regels vast inzake de behandeling van meer dan een persoon als een eenheid voor de toepassing van de btw („btw-groep”; ook „fiscale eenheid” of „btw-eenheid” genoemd). Ook tegen de Republiek Finland is een dergelijke niet-nakomingsprocedure ingesteld.³

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

3. Artikel 11 van de btw-richtlijn bepaalt ten aanzien van btw-groepen het volgende:

„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.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — PB L 347, blz. 1.

3 — Zaak C-74/11, Commissie/Finland. Ik neem vandaag tevens conclusie in zaak C-85/11, Commissie/Ierland, waarin het gaat om de vraag of lidstaten mogen toestaan dat niet-belastingplichtigen lid zijn van een btw-groep, welke kwestie ook relevant is in zaak C-74/11, Commissie/Finland. De Commissie heeft het opnemen van niet-belastingplichtigen in een btw-groep ook in een andere reeks zaken ter discussie gesteld, namelijk C-109/11, Commissie/Tsjechië; C-95/11, Commissie/Denemarken; C-65/11, Commissie/Nederland, en C-86/11, Commissie/Verenigd Koninkrijk. Het Hof heeft evenwel alleen in de onderhavige zaak en in zaak C-85/11, Commissie/Ierland, om de conclusie van een advocaat-generaal verzocht.

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*

4. Artikel 1 van hoofdstuk 6a van de mervärdeskattelagen 1994:200 (btw-wet 1994:200; hierna: „Zweedse btw-wet”) bepaalt:

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

5. Artikel 2 van hoofdstuk 6a van voormelde wet bepaalt het volgende:

„Tot een btw-groep kunnen uitsluitend toetreden:

1. ondernemingen die onder toezicht staan van de inspectie van financiën en die een activiteit uitoefenen waarvoor geen belasting verschuldigd is omdat de omzet in verband met die activiteit is vrijgesteld krachtens artikel 9 of artikel 10 van hoofdstuk 3, en
2. ondernemingen die hoofdzakelijk goederen leveren aan of diensten verrichten ten behoeve van de in punt 1 hierboven bedoelde ondernemingen, of
3. ondernemingen die lastgever of lasthebber zijn en zich in een commissionairsverhouding als bedoeld in hoofdstuk 36 van de wet op de inkomstenbelasting (1999:1229) bevinden.”

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

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

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

8. Op 23 september 2008 zond de Commissie het Koninkrijk Zweden een aanmaningsbrief, waarin zij stelde dat de bepalingen van de Zweedse wet die de btw-groepoptie beperken tot aanbieders van financiële diensten en verzekeringsdiensten in strijd zijn met artikel 11 van de btw-richtlijn.

9. Het Koninkrijk Zweden antwoordde bij brief van 19 november 2008 dat de Zweedse btw-groepregeling naar zijn mening in overeenstemming is met de btw-richtlijn.

10. Op 20 november 2009 bracht de Commissie een met redenen omkleed advies uit aan het Koninkrijk Zweden, waarin zij bij haar standpunt bleef. Het Koninkrijk Zweden stelde bij brief van 20 januari 2010 opnieuw dat zijn uitlegging van de btw-richtlijn juist was.

11. Niet tevreden met dit antwoord heeft de Commissie op 1 oktober 2010 het onderhavige beroep bij het Hof ingesteld. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Zweden niet aan de krachtens artikel 11 van de btw-richtlijn op hem rustende verplichtingen heeft voldaan, door de btw-groepoptie te beperken tot aanbieders van financiële diensten en verzekeringsdiensten.

12. Het Koninkrijk Zweden 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 het Koninkrijk Zweden dat het beroep ongegrond wordt verklaard.

13. De Republiek Finland en Ierland hebben geïntervenieerd aan de zijde van het Koninkrijk Zweden. Deze lidstaten en de Commissie hebben deelgenomen aan de mondelinge behandeling die heeft plaatsgevonden op 6 september 2012.

IV – Ontvankelijkheid

14. Het Koninkrijk Zweden stelt in dupliek dat de Commissie op geen enkel moment tijdens de administratieve fase melding heeft gemaakt van schending van het beginsel van gelijke behandeling. Haar bezwaar beperkte zich integendeel tot schending van het beginsel van fiscale neutraliteit. Het beginsel van gelijke behandeling is voor het eerst ter sprake gekomen in de niet-nakomingsprocedure voor het Hof, waardoor het geschil op ontoelaatbare wijze is verruimd en gewijzigd.

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

16. 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.⁵

17. Artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, gelezen in samenhang met artikel 21 van het Statuut van het Hof, bepaalt ten aanzien van de ontvankelijkheidsvoorwaarden dat een verzoekschrift in een niet-nakomingsberoep het voorwerp van het geschil moet bevatten en een *summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen*.⁶ Wat dus op zijn minst is vereist, is een summiere uiteenzetting van de *juridische* en feitelijke gronden waarop die grieven berusten.⁷ Het regelmatige verloop van de procedure vormt een door het Verdrag gewilde wezenlijke waarborg, niet enkel ter bescherming van de rechten van de betrokken lidstaat, maar ook om te verzekeren dat in de eventuele procedure voor het Hof het voorwerp van het geding duidelijk is omschreven.⁸

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

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).

6 — De overeenkomstige bepaling in het Reglement voor de procesvoering dat op 1 november 2012 van kracht is geworden, is artikel 120, sub c (PB 2012, L 265 blz. 1).

7 — Arrest van 16 juni 2005, Commissie/Italië (C-456/03, Jurispr. blz. I-5335, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 — Arrest Commissie/Italië, punt 37.

18. Wanneer een middel dat voor het eerst in de procedure voor het Hof wordt aangevoerd wezenlijk verschilt van een in de administratieve procedure aangevoerd middel, is naar mijn mening het onvermijdelijke gevolg dat de Commissie het voorwerp van het geschil heeft verruimd of gewijzigd. In die omstandigheden kan niet worden gesteld dat de Commissie louter argumenten specificeert die in een eerdere fase van de procedure in algemene termen zijn geformuleerd.⁹ De architectuur van het geschil wordt er integendeel fundamenteel door gewijzigd.

19. Dat is met betrekking tot het beginsel van gelijke behandeling in de context van het voorliggende niet-nakomingsberoep evenwel niet het geval. Het bezwaar van de Commissie is in de loop van de administratieve procedure en de procedure voor het Hof niet gewijzigd. Door de btw-groepoptie van artikel 11 tot bepaalde sectoren te beperken en alle andere ondernemingen in Zweden uit te sluiten, worden – aldus het bezwaar – vergelijkbare situaties verschillend behandeld.

20. Het verschil tussen fiscale neutraliteit en het meer algemene beginsel van gelijke behandeling komt neer op de vraag of ondernemingen die niet rechtstreeks met elkaar concurreren, zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Dat is het geval omdat fiscale neutraliteit alleen in deze context van concurrentie van toepassing is. Schending van het beginsel van gelijke behandeling kan zich niettemin voordoen wanneer vergelijkbare situaties verschillend worden behandeld.¹⁰ Een onderscheid tussen fiscale neutraliteit en gelijke behandeling is mijns inziens echter slechts van ondergeschikt belang of zelfs bijkomstig voor de beslechting van het voorliggende geschil.

21. Ik ben tot deze conclusie gekomen op grond van de sleutelrol die de uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn speelt bij de beoordeling of Zweden, door de btw-groepoptie tot de financiële sector en de verzekeringssector te beperken, in strijd met het Unierecht handelt. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten in de eerste plaats de bewoordingen van artikel 11 worden beschouwd. Alleen wanneer de relevante bewoordingen van artikel 11 verschillend kunnen worden uitgelegd, kan een beroep worden gedaan op de context en het doel ervan.¹¹ Op dat moment worden de beginselen van fiscale neutraliteit en gelijke behandeling relevant als argumenten ter verduidelijking van de uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn.¹² Zij spelen als zodanig niet een van artikel 11 onafhankelijke rol als elementen van de verplichtingen van het Koninkrijk Zweden die op de ontvankelijkheid van dit niet-nakomingsberoep van invloed zijn.

22. Bijgevolg houdt het feit dat de Commissie in het met redenen omkleed advies niet uitdrukkelijk naar het beginsel van gelijke behandeling verwijst in een ruimere zin dan die van fiscale neutraliteit, niet in dat de Commissie een nieuwe grief heeft geïntroduceerd die het Hof niet kan behandelen.

9 — Arrest Commissie/Portugal, punt 47.

10 — Zie bijvoorbeeld arrest van 13 juli 2000, *Idéal Tourisme* (C-36/99, Jurispr. blz. I-6049). De geldigheid van de bepalingen van de btw-richtlijn zelf kan wegens schending van het beginsel van gelijke behandeling worden aangevochten. Zie arrest van 23 april 2009, *Puffer* (C-460/07, Jurispr. blz. I-3251). Zie voor een recent voorbeeld van een geval waarin het Hof moest beoordelen of een lidstaat het beginsel van fiscale neutraliteit bij de uitvoering van de btw-richtlijn had geschonden, arrest van 19 januari 2012, *Purple Parking en Airparks Services* (C-117/11).

11 — Arrest van 15 juli 2010, *Commissie/Verenigd Koninkrijk* (C-582/08, Jurispr. blz. I-7195, punt 51). Zie ook mijn conclusie in die zaak, punt 52.

12 — Zie bijvoorbeeld arresten van 12 januari 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Jurispr. blz. I-589, punt 31), en 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen* (C-443/04 en C-444/04, Jurispr. blz. I-3617, punt 36).

V – Argumenten van partijen

23. De Commissie stelt dat de beperking van de btw-groepoptie tot aanbieders van financiële diensten en verzekeringsdiensten strijdig is met artikel 11 van de btw-richtlijn, omdat elke door een lidstaat geboden btw-groepregeling beschikbaar moet zijn voor alle in die lidstaat gevestigde ondernemingen, ongeacht hun bedrijfsactiviteit. Dit blijkt volgens de Commissie uit de bewoordingen van artikel 11, dat bepaalt dat „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 [kan] aanmerken.”

24. Deze uitlegging, aldus de Commissie, vindt voorts steun in het doel van artikel 11 van de btw-richtlijn, te weten lidstaten toe te staan belastingplichtigen die louter juridisch verbonden zijn, als één belastingplichtige te beschouwen. Artikel 11 is gericht op administratieve vereenvoudiging en bestrijding van misbruik. Deze doelstellingen zijn relevant voor alle ondernemingen en niet alleen voor die in een bepaalde sector.

25. De Commissie stelt verder dat de betrokken Zweedse regeling onverenigbaar is met het beginsel van gelijke behandeling, nu vergelijkbare situaties verschillend worden behandeld zonder objectieve rechtvaardiging.¹³ Op belastinggebied kan schending van het algemene gelijkheidsbeginsel de vorm aannemen van discriminatie jegens ondernemers die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich toch in een vergelijkbare situatie bevinden.

26. Volgens de Commissie bevinden alle in Zweden gevestigde ondernemingen zich met betrekking tot de toepassing van artikel 11 van de btw-richtlijn in een vergelijkbare situatie, maar betekent de beperking van de btw-groepoptie tot aanbieders van financiële diensten en verzekeringsdiensten, dat deze ondernemingen gunstiger worden behandeld dan ondernemingen in andere sectoren. Voor dit verschil in behandeling bestaat geen objectieve rechtvaardiging.

27. Het Koninkrijk Zweden stelt dat de Zweedse bepaling in overeenstemming is met de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn. Bij gebreke van een meer nauwkeurige formulering in artikel 11, staat het de lidstaten vrij te beslissen welke op hun grondgebied gevestigde personen voor de btw-groepoptie in aanmerking komen.

28. Volgens het Koninkrijk Zweden is de invoering van de btw-groepoptie met name geëigend binnen de financiële sector, omdat het een sector is waarin activiteiten vaak zijn verdeeld over verschillende rechtspersonen. Dit is een gevolg van regelgevende voorschriften. Daarbij komt dat de financiële sector in hoge mate concurrentie ondervindt van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen, die toegang hebben tot een btw-groepregeling. Zou de btw-groepoptie niet beschikbaar zijn voor Zweedse financiële dienstverleners, dan zouden zij zich ten opzichte van die ondernemingen in een nadelige positie bevinden.

29. Het Koninkrijk Zweden stelt verder dat de beperking van de btw-groepoptie tot ondernemingen in de financiële sector en de verzekeringssector is bedoeld om de belastingontwijking onmogelijk te maken die zich bijvoorbeeld voordoet wanneer een groep ondernemingen transacties tussen de leden van de groep en ondernemingen buiten de groep als interne transacties boekt.

30. Het Koninkrijk Zweden meent dat de Zweedse btw-groepregeling zowel met het beginsel van gelijke behandeling als met het beginsel van fiscale neutraliteit strookt. In de rechtspraak van het Hof zijn met betrekking tot het beginsel van gelijke behandeling voorwaarden voor de mededingingsneutraliteit vastgesteld en de Zweedse btw-groepregeling voldoet daaraan, nu ondernemingen binnen de financiële sector in wezen slechts met elkaar concurreren. De Zweedse

13 — De Commissie verwijst hier naar het arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punten 49 en 51).

regeling is evenmin onverenigbaar met het beginsel van gelijke behandeling in zijn ruimere betekenis, aangezien ondernemingen in de financiële sector zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden als ondernemingen in andere sectoren. Ondernemingen in de financiële sector zijn immers vaak verdeeld over verschillende rechtspersonen om redenen van regulering.

31. Ten slotte kan volgens het Koninkrijk Zweden voor de uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn worden aangesloten bij de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende vrijstellingen en verlaagde belastingtarieven.¹⁴ Nu artikel 11 mogelijk maakt dat transacties binnen een btw-groep onbelast plaatsvinden en de bepaling derhalve afwijkt van de algemene btw-regeling, moet de werkingssfeer ervan strikt worden uitgelegd.

VI – Beoordeling

A – Opmerkingen vooraf

32. Naar mijn mening is de kernvraag de volgende: mag een lidstaat die voor de invoering van een btw-groepregeling heeft gekozen, de werking ervan beperken tot bepaalde ondernemingen die aan de voorwaarden van artikel 11 van de btw-richtlijn voldoen, zonder de btw-groepoptie van artikel 11 open te stellen voor alle ondernemingen die aan die voorwaarden voldoen?

33. Dit hangt hoofdzakelijk af van de werkingssfeer van artikel 11 van de btw-richtlijn. Wanneer de lidstaten gebruikmaken van hun recht om personen die binnen hun grondgebied zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als „één belastingplichtige” aan te merken, mogen zij dan onderscheid maken naar de aard van de bedrijfsactiviteiten van de ondernemingen, zodat bepaalde verrichtingen of bepaalde categorieën van belastingplichtigen worden uitgesloten?¹⁵ Heeft Zweden de grenzen van artikel 11 geëerbiedigd?¹⁶

34. Om te beginnen herinner ik aan de vaste rechtspraak van het Hof, volgens welke 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.¹⁷ Zoals gezegd, zal ik allereerst de bewoordingen van artikel 11 bespreken en vervolgens, indien nodig, de context en de doelstellingen ervan.

B – Uitlegging van de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn

35. Volgens 's Hofs vaste rechtspraak mogen de lidstaten zich beroepen op de bewoordingen van een richtlijn.¹⁸ Uit de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn blijkt dat het een facultatieve bepaling is. Kiest een lidstaat echter voor de btw-groepregeling, dan dienen de voorwaarden ervan in overeenstemming te zijn met de btw-richtlijn.

14 — Zie respectievelijk titel IX en artikel 98 van de btw-richtlijn.

15 — Zie voor een vergelijkbare problematiek arrest Turn- und Sportunion Waldburg, punt 30.

16 — Zie naar analogie arrest van 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Jurispr. blz. I-5517, punt 44).

17 — 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).

18 — Zie arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, punten 49-51.

36. Artikel 11 van de btw-richtlijn bepaalt dat de btw-groepoptie beschikbaar is voor *personen* die binnen het grondgebied van de lidstaten gevestigd zijn, mits deze personen financieel, economisch en organisatorisch nauw verboden zijn. De bepaling bevat geen andere beperkingen. Men zou zelfs kunnen argumenteren dat het gebruik van de term „personen” de lidstaten minder ruimte biedt om bij de omzetting van het artikel in nationaal recht verdere beperkingen toe te passen. Mijns inziens ziet „personen” op alle personen, ongeacht in welke economische sector zij actief zijn. De letterlijke uitlegging van artikel 11 van de btw-richtlijn sluit derhalve een beperking van de werkingssfeer ervan tot bepaalde economische sectoren uit.

37. Indien het Hof voorgaande analyse op basis van de bewoordingen van artikel 11 aanvaardt, hoeft het Hof strikt genomen niet meer de context en de doelstellingen ervan te bespreken.¹⁹ Ik zal deze kwestie toch behandelen, voor het geval dat het Hof mijn conclusie met betrekking tot de bewoordingen van artikel 11 niet volgt.

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

38. 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.²⁰ 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.

39. 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.²¹ 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.²² 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.²³

40. 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.²⁴ 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.

41. 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.²⁵ Dit recht geldt nog steeds alleen voor 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.

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

20 — 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.

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

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

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

24 — Zie arrest van 22 mei 2008, Amplisientifica en Amplifin (C-162/07, Jurispr. blz. I-4019, punten 19 en 20).

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

D – Het doel van de btw-groepbepalingen

42. In het licht van het hierboven geschetste doel en de inhoud van de btw-groepregeling, onderschrijf ik niet de stelling van het Koninkrijk Zweden dat de lidstaten beslissingsvrijheid hebben ten aanzien van de economische sectoren waarvoor de btw-groepoptie beschikbaar is. Ik kom tot die conclusie op grond van de volgende redenen.

43. 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.

44. In bepaalde situaties kunnen leden van een btw-groep wel financiële voordelen genieten omdat zij tot een btw-groep behoren.²⁶ 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 op aftrek van voorbelasting had omdat zijn activiteiten zijn vrijgesteld. Indien een dergelijk lid een aanschaf doet bij een leverancier buiten de btw-groep, zou btw zijn verschuldigd. Doet hij echter de aanschaf bij een ander lid van de groep, dan is geen btw verschuldigd.

45. 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-groep, kan de bank hetzelfde voordeel behalen door de IT-dienstverlening aan een tot de groep behorende dochteronderneming uit te besteden.

46. Wanneer de btw-groepoptie niet algemeen beschikbaar is voor alle ondernemingen, kan de hierboven beschreven economische motivatie voor een lidstaat reden zijn om die optie toch open te stellen voor aanbieders van financiële diensten en verzekeringsdiensten, zijnde belastingplichtigen die zich voornamelijk met niet-belaste activiteiten bezighouden. Dit wil echter niet zeggen dat dit vanuit het btw-recht van de Unie toelaatbaar is.

E – Mag de btw-groepoptie worden beperkt tot bepaalde economische sectoren?

47. Het spreekt voor zich dat de btw-groepregeling van een lidstaat moet voldoen aan de doelstellingen van de btw-groepregeling die in de btw-richtlijn zijn voorzien. De lidstaten hebben in dit verband geen beoordelingsmarge.

48. De eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht en het gelijkheidsbeginsel vereisen voorts dat de bewoordingen van een bepaling van gemeenschapsrecht die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Gemeenschap autonoom en uniform worden uitgelegd.²⁷

49. Zoals gezegd, stelt het Koninkrijk Zweden dat de beperking van de btw-groepoptie tot de financiële sector en de verzekeringssector gerechtvaardigd is vanwege de noodzaak om voor de ondernemingen in deze sectoren ten opzichte van internationale ondernemingen gelijke mededingingsvoorwaarden te scheppen. Die beperking zou bovendien gerechtvaardigd zijn vanwege de striktere regelgeving en

26 — 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].

27 — Zie arrest NCC Construction Danmark, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

toezicht binnen de financiële sector en de verzekeringssector dan in andere sectoren. De btw-groepoptie zou voor deze sectoren van essentieel belang zijn, omdat de afzonderlijke ondernemingen in die sectoren op grond van de regulering als afzonderlijke rechtspersonen moeten worden georganiseerd.

50. Zonder aan het belang van deze overwegingen af te doen, herinner ik eraan dat de btw-groepregeling een administratieve vereenvoudiging en het voorkomen van misbruik tot doel heeft. Deze doelstellingen beperken zich niet tot bepaalde sectoren, maar gelden voor alle ondernemingen, ongeacht de sector waarin zij actief zijn.

51. Ten aanzien van de tendens in de financiële en de verzekeringsdienstensector om de activiteiten over verschillende rechtspersonen te verdelen, merk ik op dat verbonden groepsstructuren vandaag de dag ook in veel andere sectoren typisch zijn. Op gebieden als sociale en gezondheidszorgdiensten en onroerend goed kan de vorming van een btw-groep ook voordelen bieden.²⁸ Naar Zweeds recht bevinden belastingplichtigen die vrijgestelde diensten verrichten en die gebruik kunnen maken van de btw-groepoptie zich in een gunstiger positie dan groepen van andere ondernemingen die vrijgestelde diensten verrichten, maar die mogelijkheid niet hebben.

52. Benadrukt moet worden dat een btw-groep, na registratie, één enkele reguliere belastingplichtige vormt. Er gelden geen andere beperkingen, zelfs al vormt de btw-groepoptie een bijzondere regeling.²⁹

53. Gelet op de vereiste coherente en uniforme uitlegging van het btw-recht van de Unie, is de beperking van de hoedanigheid van btw-plichtige van een persoon op basis van sectoren, naar mijn mening niet gerechtvaardigd. In de context van specifieke bepalingen van de btw-wetgeving die de betrokken sector reguleren moeten verschillende soorten praktische, sociale, economische en andere doelstellingen binnen die sector in aanmerking worden genomen. Deze factoren mogen echter geen rol spelen in de definitie van belastingplichtigen in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn.³⁰

54. Om die reden kan de analogie tussen artikel 11 van de btw-richtlijn en de bepalingen van de richtlijn betreffende vrijstellingen en verlaagde btw-tarieven³¹ die de lidstaat uit het optionele karakter van de btw-groepoptie afleidt, geen stand houden. De bepalingen betreffende vrijstellingen en verlaagde btw-tarieven van de btw-richtlijn zijn in feite gebaseerd op sectorspecifieke beleidsdoelstellingen die door de Uniewetgever worden erkend, althans gedoogd. Zoals het Hof in zijn vaste rechtspraak heeft uitgemaakt, staat het de lidstaten vrij om de btw-druk voor bepaalde groepen consumenten te verlichten.³²

28 — Zie voor een verhandeling over de btw-groepregeling in het Zweedse btw-stelsel: Magnusson, H., „Gruppregrering till mervärdesskatt”, *Skatterytt* 1998/11.

29 — Partijen hebben gediscussieerd over de vraag of artikel 11 van de btw-richtlijn in een uitzondering of afwijking voorziet die restrictief moet worden uitgelegd. Ik ben van mening dat dit geen zinvolle benadering is, met name omdat de Commissie in casu lijkt te stellen dat de btw-groepoptie geen afwijking van de algemene regeling inhoudt, maar een bijzondere regeling is. In zaak C-85/11, Commissie/Ierland, lijkt de Commissie evenwel het tegenovergestelde standpunt in te nemen.

30 — Ik wijs erop dat in punt 2 van bijlage A bij de Tweede btw-richtlijn is bepaald: „Indien een lidstaat overweegt bepaalde werkzaamheden niet te belasten, dient zulks veeleer door middel van vrijstellingen te geschieden dan door het van het toepassingsgebied van de belasting uitsluiten van de personen die deze werkzaamheden verrichten.” Binnen het btw-stelsel van de Europese Unie mogen derhalve de bepalingen die de hoedanigheid van belastingplichtige definiëren niet worden toegepast om specifieke beleidsdoelstellingen te bereiken.

31 — Reeds aangehaald.

32 — Zie bijvoorbeeld arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, Jurispr. blz. I-4261, punt 28): „Wanneer een lidstaat gebruikmaakt van de bij artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op een in bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorie van prestaties, heeft hij [...], mits hij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigt, de mogelijkheid om de toepassing van dit verlaagde btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten van deze categorie.” Zie ook arresten van 7 maart 2002, Commissie/Finland (C-169/00, Jurispr. blz. I-2433, punt 30); 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, Jurispr. blz. I-4395, punt 24), en 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Jurispr. blz. I-1817, punt 43).

55. De btw-groepbepalingen regelen daarentegen de status van een groep personen als één enkele belastingplichtige onder specifieke voorwaarden. De btw-richtlijn voorziet geen specifieke niet-fiscale beleidsdoelstellingen die met een beroep op deze regeling kunnen worden verwezenlijkt. Een meer zinvolle analogie met artikel 11 van de btw-richtlijn is derhalve te vinden in de rechtspraak met betrekking tot de toepassing van facultatieve maatregelen in de context van de interne markt.³³ Het Hof heeft daarin vastgesteld dat het facultatieve karakter van een maatregel niet betekent dat de lidstaat de werkingssfeer ervan kan beperken op een wijze die in de betreffende bepaling van Unierecht niet is voorzien.

F – Slotopmerkingen

56. De grief van de Commissie betreft uitdrukkelijk slechts de beperking van de btw-groepoptie tot aanbieders van financiële diensten en verzekeringsdiensten. De hiernavolgende opmerking kan derhalve niet dienen ter bepaling van de uitkomst van de niet-nakomingszaak tegen Zweden. Zij biedt echter wel een nuttige illustratie van de problemen die beperking van de btw-groepoptie kan meebrengen, zoals partijen ook ter terechtzitting hebben bediscussieerd.

57. De Zweedse btw-regeling sluit in feite *niet alle* juridisch zelfstandige personen die in andere sectoren dan de financiële en de verzekeringssector actief zijn van de btw-groepoptie uit. Ingevolge de leden 2 en 3 van artikel 2 van hoofdstuk 6a van de Zweedse btw-wet kunnen van een btw-groep ook deel uitmaken: i) ondernemingen die hoofdzakelijk goederen leveren aan of diensten verrichten ten behoeve van ondernemingen die financiële diensten en verzekeringsdiensten verlenen, en ii) ondernemingen die lastgever of lasthebber zijn en zich in een commissionairsverhouding als bedoeld in hoofdstuk 36 van de wet op de inkomstenbelasting bevinden.

58. Zoals ter terechtzitting is verduidelijkt, kunnen de in de punten i) en ii) genoemde soorten ondernemingen een deel van hun bedrijfsactiviteiten richten op afnemers buiten de groep. Ik voeg daaraan toe dat blijkens de door de vertegenwoordiger van de Zweedse regering verstrekte informatie, het aandeel van de externe activiteiten in de praktijk is beperkt tot 20 %.³⁴ Dit is relevant omdat het laat zien dat de Zweedse btw-groepregeling tot problemen kan leiden met betrekking tot de mededingingsneutraliteit, één van de aspecten van fiscale neutraliteit, en dat dergelijke problemen door de lidstaat zijn erkend en tot op zekere hoogte ook zijn aangepakt.

59. Aangezien de beperking van de btw-groepoptie tot de financiële dienstensector en de verzekeringssector in de Zweedse regeling niet absoluut is, kunnen de leden van een btw-groep ook financieel voordeel van de btw-groepoptie behalen met betrekking tot hun activiteiten buiten de financiële en de verzekeringssector.

33 — Met betrekking tot de uitlegging van een vergelijkbare situatie in de Europese Unie in het kader van een wetgevende optie, zie arrest van 23 oktober 2003, Adidas-Salomon en Adidas Benelux (C-408/01, Jurispr. blz. I-12537), waarin het Hof in punt 20 stelt „[...] De keuzemogelijkheid van de lidstaat [bij de omzetting van artikel 5, lid 2, van de richtlijn betreffende de aanpassing van het merkenrecht der lidstaten (PB 1989, L 40, blz. 1)] betreft aldus de vraag of bekende merken principieel een verdergaande bescherming verdienen, maar niet de situaties waarvoor de bescherming moet gelden, wanneer deze wordt verleend.”

34 — Volgens het ontwerp van de Zweedse wettelijke btw-groepbepaling kan maximaal 20-30 % van de activiteiten buiten de btw-groep plaatsvinden. In het geval van ondernemingen die ondersteunende diensten verlenen voor de financiële dienstverlening, werd de eis dat dit hun hoofddoel moest zijn in het relevante wetsvoorstel gerechtvaardigd onder verwijzing naar de noodzaak om de negatieve impact van de btw-groepregeling op de mededinging ten opzichte van externe aanbieders te verminderen. Zie Regeringspropositie 1997/98:148, blz. 37.

60. Op grond hiervan ben ik van mening dat indien een lidstaat ervoor kiest om een btw-groepoptie te voorzien, deze optie moet ontstaan voor ondernemingen in alle sectoren van de betrokken lidstaat, mits zij aan de voorwaarden van artikel 11 van de btw-richtlijn voldoen.³⁵ Beperkingen van dat beginsel kunnen alleen gerechtvaardigd zijn indien de noodzaak bestaat om maatregelen te nemen tegen eventueel misbruik met betrekking tot duidelijk geïdentificeerde handelingen. Bij gebreke daarvan is een beperking van de btw-groepoptie tot de financiële sector en de verzekeringssector niet toelaatbaar.

VII – Conclusie

61. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging i) vast te stellen dat het Koninkrijk Zweden niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, door de btw-groepoptie te beperken tot de financiële sector en de verzekeringssector; ii) het Koninkrijk Zweden in de kosten te verwijzen; en iii) te bepalen dat de Republiek Finland de eigen kosten draagt.

35 — Een nationale btw-groepregeling die alleen voor bepaalde sectoren geldt, is mogelijk ook vanuit het oogpunt van staatssteun discutabel, daar het een selectief voordeel inhoudt voor de in die sectoren actieve ondernemingen.