

Zaak C-421/10

Finanzamt Deggendorf

tegen

Markus Stoppelkamp, in zijn hoedanigheid van curator van het vermogen van Harald Raab

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Btw – Zesde richtlijn – Artikel 21, lid 1, sub b – Bepaling van fiscaal aanknopingspunt – Diensten verricht door dienstverrichter die in zelfde land als dienstontvanger verblijft doch zetel van zijn bedrijfsuitoefening in ander land heeft gevestigd – Begrip „in buitenland gevestigde belastingplichtige”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 21, lid 1, sub b)

Artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65, moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige reeds als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige kan worden beschouwd wanneer hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in het buitenland heeft gevestigd.

In een situatie die wordt gekenmerkt door de omstandigheid dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige bekend is en zich buiten het land van de dienstontvanger bevindt, en bovendien door de omstandigheid dat het ontegenzeggelijk om de daadwerkelijke en reële zetel gaat en niet om een fictieve zetel of vestiging, kan met name geen rekening worden gehouden met een eventuele privéwoonplaats van de belastingplichtige in het binnenland.

Door het vermoeden dat de diensten zijn verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige wanneer de zetel van diens bedrijfsuitoefening in het buitenland is gelegen, waar zijn privéwoonplaats zich ook bevindt, wordt voorkomen dat de in een land gevestigde dienstontvanger die ervan op de hoogte is dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter in het buitenland is gelegen, de privéwoonplaats van deze dienstverrichter moet opsporen, en dit vermoeden draagt dus bij tot een betrouwbare en correcte heffing van de belasting over de toegevoegde waarde.

(cf. punten 28, 34-36 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

6 oktober 2011 (*)

„Btw – Zesde richtlijn – Artikel 21, lid 1, sub b – Bepaling van fiscaal aanknopingspunt – Diensten verricht door dienstverrichter die in zelfde land als dienstontvanger verblijft doch zetel van zijn bedrijfsuitoefening in ander land heeft gevestigd – Begrip „in buitenland gevestigde belastingplichtige”

In zaak C-421/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 30 juni 2010, ingekomen bij het Hof op 25 augustus 2010, in de procedure

Finanzamt Deggendorf

tegen

Markus Stoppelkamp, in zijn hoedanigheid van curator van het vermogen van Harald Raab,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. J. Kasel (rapporteur), kamerpresident, E. Levits en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door C. Blaschke en T. Henze als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Dedousi, I. Pouli en I. Bakopoulos als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 21, lid 1, sub b, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 (PB L 269, blz. 44; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen M. Stoppelkamp, in zijn hoedanigheid van curator van het vermogen van H. Raab, en het Finanzamt Deggendorf (hierna: „Finanzamt”) over de vraag wie gehouden is tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de door Raab verrichte diensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

4 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

5 Artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„In afwijking hiervan is

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

– het beschikbaar stellen van personeel;

[...]”

6 Artikel 21 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. In het binnenlandse verkeer is de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd

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

Wanneer de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige kunnen de lidstaten onder door henzelf vast te stellen voorwaarden bepalen dat de belasting verschuldigd is door degene voor wie de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht;

b) door de belastingplichtige ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, of de voor btw-doeleinden in het binnenland geregistreerde ontvanger van een in artikel 28 ter, punten C, D, E en F, bedoelde dienst, wanneer de dienst door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige wordt verricht;

[...]

7 Artikel 1 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”) bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG, die gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in de voornoemde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen, met uitzondering van:

- a) vervoerdiensten en daarmee samenhangende diensten, die zijn vrijgesteld uit hoofde van artikel 14, lid 1, sub i, artikel 15 of artikel 16, lid 1, sub B, C en D, van richtlijn 77/388/EEG,
- b) dienstverrichtingen in de gevallen waarin de belasting uitsluitend verschuldigd is door de ontvanger overeenkomstig artikel 21, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388/EEG.”

Nationale regeling

8 Volgens § 1, lid 1, punt 1, eerste volzin, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (wet op de omzetbelasting; BGBl. 1999 I, blz. 1270), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „UStG”), „[zijn] de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht” onderworpen aan btw.

9 § 3a UStG bepaalt:

„1. Behoudens het bepaalde in de §§ 3b en 3f wordt een dienst verricht op de plaats waar de onderneming haar bedrijf uitoefent. Wordt deze dienst door een vaste inrichting verricht, dan geldt die vaste inrichting als plaats van de dienst.

[...]

3. Indien de ontvanger van één van de in lid 4 genoemde andere diensten een onderneming is, wordt in afwijking van lid 1 de andere dienst geacht te zijn verricht op de plaats waar de ontvanger zijn bedrijf uitoefent. Wordt de dienst verricht bij de vaste inrichting van een onderneming, dan geldt in plaats van de onderneming de plaats van de vaste inrichting. Indien de ontvanger van één van de in lid 4 genoemde andere diensten geen ondernemer is en hij zijn woonplaats of zetel in een derde land heeft, wordt de dienst geacht te zijn verricht in zijn woonplaats of op zijn zetel. [...]

4. Andere diensten in de zin van lid 3 zijn:

[...]

7) het beschikbaar stellen van personeel;

[...]"

10 § 13b, lid 4, UStG bepaalt:

„Een in het buitenland gevestigde ondernemer is een ondernemer die noch in het binnenland, noch op het eiland Helgoland of in een van de in § 1, lid 3, genoemde gebieden zijn woonplaats, zijn zetel, zijn bedrijfsleiding, of een filiaal heeft. Het tijdstip waarop de dienst wordt geleverd, is doorslaggevend. Bij twijfel of de ondernemer aan deze voorwaarden voldoet, is de dienstontvanger de belasting slechts dan niet verschuldigd wanneer de ondernemer hem een attest overlegt van het Finanzamt dat volgens de belastingvoorschriften bevoegd is ter zake van de belasting van zijn omzet, waarin wordt verklaard dat hij geen ondernemer als bedoeld in de eerste volzin is.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 In 2002 heeft Raab de zetel van zijn bedrijfsuitoefening van Duitsland naar Oostenrijk verplaatst. Op twee plaatsen in Oostenrijk heeft hij een beroepsactiviteit onder de benaming „Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst” (verplaatsingen, administratie en vervoer) geregistreerd. Zijn economische activiteit bestond in het ter beschikking stellen van zijn eigen werknemers aan ondernemingen in Neder-Beieren voor transportactiviteiten op het Duitse grondgebied.

12 Op 1 juli 2002 heeft Raab ook zijn privéwoonplaats van Duitsland naar Oostenrijk verplaatst. Volgens de vaststellingen van de bevoegde douaneautoriteiten verbleef Raab, ondanks deze officiële woonplaatswijziging, echter nog vaak in Duitsland.

13 De Oostenrijkse belastingdienst heeft Raab een btw-nummer toegekend. Raab heeft zijn diensten aan Duitse vervoerondernemingen zonder btw gefactureerd en op deze facturen de vermelding „btw verschuldigd door de dienstontvanger overeenkomstig § 13b UStG” aangebracht.

14 Het Finanzamt was van oordeel dat niet was voldaan aan de voorwaarden voor verlegging van de belastingschuld naar de dienstontvanger overeenkomstig § 13b, lid 1, eerste volzin, punt 1, juncto lid 4, UStG. Volgens het Finanzamt was Raab geen in het buitenland gevestigde belastingplichtige omdat zijn privéwoonplaats in het betrokken jaar in Duitsland was gelegen. Het Finanzamt heeft Raab bijgevolg een btw-aanslag opgelegd.

15 Raab heeft beroep tegen deze aanslag ingesteld. De rechter in eerste aanleg heeft dit beroep toegewezen op grond dat de zetel van Raabs bedrijfsuitoefening in 2002 in Oostenrijk was gelegen. Gelet op het bepaalde in artikel 21, lid 1, sub a, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moet § 13b UStG aldus worden uitgelegd dat uitsluitend de zetel van de onderneming van belang

is om te bepalen of de belastingplichtige in het buitenland is gevestigd. Wanneer, zoals in casu, een dergelijke zetel bestaat, is het gegeven dat er zich tegelijk een privéwoonplaats in het binnenland bevindt, niet relevant.

16 Ter onderbouwing van zijn beroep tot Revision bij het Bundesfinanzhof stelt het Finanzamt dat de rechter in eerste aanleg § 13b, lid 4, UStG heeft geschonden aangezien daaruit duidelijk blijkt dat een ondernemer niet kan worden beschouwd als een in het buitenland gevestigde belastingplichtige wanneer zijn woonplaats in het binnenland is gelegen.

17 Het Bundesfinanzhof betwijfelt of de Duitse wettelijke regeling in overeenstemming is met het recht van de Unie omdat volgens deze wettelijke regeling niet is voldaan aan het criterium van de „in het buitenland gevestigde ondernemer”, dat als voorwaarde voor toepassing van de verleggingsregeling geldt, wanneer de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in het buitenland heeft gevestigd, maar zijn privéwoonplaats in het binnenland heeft. Ingevolge artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn is het echter voldoende dat de diensten zijn verricht door een „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” (een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige) opdat de btw verschuldigd is door de dienstontvanger. Dit begrip wordt evenwel in artikel 21 van de Zesde richtlijn noch in een andere bepaling ervan gedefinieerd.

18 Daarom heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is een belastingplichtige reeds een ‚niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige’ in de zin van artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn [...] wanneer hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in het buitenland heeft gevestigd of geldt daarvoor de extra voorwaarde dat zijn privéwoonplaats niet in het binnenland is gelegen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Vooraf zij vastgesteld dat uit de gezamenlijke lezing van met name de Duitse en de Franse taalversie van artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn blijkt dat in de Duitse taalversie niet de omschrijving „niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige” wordt gebruikt, doch de omschrijving „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen”, hetgeen letterlijk vertaald „in het buitenland gevestigde belastingplichtige” betekent.

20 De prejudiciële vraag moet derhalve aldus worden begrepen dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige reeds als een „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” (niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige) kan worden beschouwd wanneer hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in het buitenland heeft gevestigd dan wel daartoe bovendien is vereist dat zijn privéwoonplaats niet in het binnenland is gelegen.

21 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, bevat de Duitse taalversie van de Zesde richtlijn geen definitie van het begrip „in het buitenland gevestigde belastingplichtige”.

22 Evenwel zij vastgesteld dat dit begrip, vóór de wijzigingen die zijn aangebracht bij richtlijn 2000/65, behalve in de Duitse taalversie ook in de Spaanse, Deense, Engelse, Franse, Italiaanse, Nederlandse, Portugese en Zweedse taalversie van artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn werd gebruikt. Na de inwerkingtreding van deze wijzigingsrichtlijn wordt voortaan in al deze taalversies, behalve in de Duitse taalversie, het begrip „niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige” gebruikt.

23 Dat begrip, anders dan het begrip dat in de Duitse taalversie van de Zesde richtlijn

voorkomt, is niet alleen in andere bepalingen ervan, met name artikel 17, lid 4, terug te vinden, maar het krijgt ook een definitie in een andere Unierechtelijke bepaling.

24 In artikel 1 van de Achtste richtlijn wordt het begrip „niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige” immers verduidelijkt (zie arrest van 16 juli 2009, Commissie/Italië, C?244/08, punt 26).

25 In de zin van dat artikel veronderstelt de hoedanigheid van niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige dat er voor de belastingplichtige in het binnenland in de referentieperiode geen enkele in dat artikel omschreven aanknopingsfactor bestaat (zie in die zin arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 27).

26 Tot de belangrijkste aanknopingsfactoren behoren de zetel van de bedrijfsuitoefening en het bestaan van een vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht (zie in die zin arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 28).

27 Zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 1 van de Achtste richtlijn, kunnen de overige aanknopingsfactoren die daarin worden opgesomd, namelijk de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige, voor de bepaling van de plaats waar de belastingplichtige wordt geacht te zijn „gevestigd”, slechts in overweging worden genomen wanneer geen relevante informatie voorhanden is over de zetel van de bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting van waaruit de handelingen zijn verricht.

28 In een situatie als die in het hoofdgeding, die wordt gekenmerkt door de omstandigheid dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige gekend is en zich buiten het land van de dienstontvanger bevindt, en bovendien door de omstandigheid dat het ontegenzeggelijk om de daadwerkelijke en reële zetel gaat en niet om een fictieve zetel of vestiging, kan derhalve geen rekening worden gehouden met de eventuele privéwoonplaats van de belastingplichtige in het binnenland.

29 Deze conclusie is bovendien in lijn met de rechtspraak van het Hof inzake de bepaling, voor btw-doeleinden, van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap, zoals die voortvloeit uit met name het arrest van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, Jurispr. blz. I?5655), betreffende de uitlegging van artikel 1 van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB L 326, blz. 40).

30 Zoals het Hof in punt 61 van dat arrest heeft geoordeeld, dient bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap rekening te worden gehouden met tal van factoren, waarvan de belangrijkste zijn de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen, en de plaats – meestal dezelfde – waar het algemene beleid van deze vennootschap wordt bepaald.

31 Andere factoren, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurders en de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, kunnen in tweede instantie in aanmerking worden genomen bij het bepalen van bijvoorbeeld de daadwerkelijke zetel van een vennootschap met een fictieve vestiging, zoals kenmerkend is voor een „brievenbusvennootschap” (zie in die zin arrest Planzer Luxembourg, reeds aangehaald, punten 61 en 62).

32 De uitlegging volgens welke bij het bepalen van de plaats van vestiging van de belastingplichtige dienstverrichter de plaats van zijn privéwoonplaats slechts in aanmerking kan

komen wanneer geen aanknopingsfactoren bestaan die rechtstreeks verband houden met de door deze dienstverrichter uitgeoefende economische activiteit, zoals de zetel van de bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting van waaruit de handelingen zijn verricht, strookt bovendien met de achterliggende logica van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, aangezien de belastingplichtige in dat artikel uitsluitend in relatie tot zijn economische activiteit wordt beschouwd.

33 Daarenboven heeft artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn tot doel de in een lidstaat gevestigde belastingplichtige te ontslaan van de plicht om de uit artikel 22 van deze richtlijn voortvloeiende verplichtingen na te komen in andere lidstaten waarin hij een dienst verricht of een goed levert. Wanneer in een geval als dat in het hoofdgeding de verleggingsregeling niet mogelijk is, heeft dit tot gevolg dat de verwezenlijking van deze doelstelling groot gevaar loopt.

34 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, biedt deze uitlegging bovendien de grootste rechtszekerheid aangezien het vermoeden dat de diensten zijn verricht door een „niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige” wanneer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in het buitenland is gelegen, waar zijn privéwoonplaats zich ook bevindt, de toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn kan vereenvoudigen en dus kan bijdragen tot een betrouwbare en correcte heffing van de btw.

35 Dankzij dat vermoeden kan de in een land gevestigde dienstontvanger, die ervan op de hoogte is dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter zoals in het hoofdgeding in het buitenland is gelegen, voorkomen dat hij de privéwoonplaats van deze dienstverrichter moet opsporen.

36 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige reeds als een „niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige” kan worden beschouwd wanneer hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in het buitenland heeft gevestigd.

Kosten

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

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000, moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige reeds als een „niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige” kan worden beschouwd wanneer hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in het buitenland heeft gevestigd.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.