

Zaak C-931/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

20 december 2019

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzgericht (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 december 2019

Verzoekster:

Titanium Ltd

Verweerder:

Finanzamt Wien 1/23

Voorwerp van het hoofdgeding

Beroep tegen beschikkingen van het Finanzamt Wien 1/23 inzake btw over de jaren 2004 tot en met 2010

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moet het begrip „vaste inrichting” aldus worden begrepen dat altijd sprake moet zijn van de inzet van personeel en technisch materieel en dus dat noodzakelijkerwijs eigen personeel van de dienstverrichter in de inrichting aanwezig moet zijn, of kan, in het specifieke geval van de belastbare verhuur van een in het binnenland gelegen onroerend goed, die enkel bestaat in een gedoogd gebruik, deze inrichting ook zonder inzet van personeel als een „vaste inrichting” worden aangemerkt?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), artikel 21

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”), artikelen 192 bis tot en met 205 (in het bijzonder artikelen 192 bis, 193, 194 en 196)

Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11)

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2011, L 77, blz. 1) (hierna: „uitvoeringsverordening”), artikelen 11 en 53

Aangevoerde nationale bepalingen

Oostenrijkse Umsatzsteuergesetz 1994 (wet op de omzetbelasting) (hierna: „UStG 1994”), §§ 1, 3a, 11, 19 en 28

Duitse Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), § 13b

Beknopte weergave van de feiten en de eerdere procedure

- 1 Verzoekster is een vennootschap die haar zetel en bedrijfsleiding op Jersey heeft en actief is in de sectoren onroerend goed, vermogensbeheer en wonen en huisvesting. Zij is sinds 1995 eigenaar van een onroerend goed in Oostenrijk, dat ze met toepassing van btw verhuurde aan twee binnenlandse ondernemers. De met de verhuur behaalde omzet vormde haar enige binnenlandse inkomsten. Verzoekster had het beheer van het onroerend goed in handen gegeven van een Oostenrijkse vastgoedbeheerder die in wezen ondersteunende en beheerstechnische taken uitvoerde. Verzoekster behield de bevoegdheid om fundamentele beslissingen te nemen (bijvoorbeeld om huurovereenkomsten aan te gaan of te beëindigen, of om te investeren en herstellingen uit te voeren). De vastgoedbeheerder maakte voor zijn activiteiten gebruik van eigen kantoorruimte en technisch materieel, welke ruimtelijk en/of functioneel losstonden van het onroerend goed van verzoekster.

De belastingdienst rekende over de door verzoekster verrichte diensten in onder andere de jaren 2009 en 2010 btw aan en gelastte verzoekster om de betrokken

btw af te dragen. Met haar beroep bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) komt verzoekster op tegen deze beslissingen.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 2 Verzoekster is van mening dat het door haar verhuurde onroerend goed wegens het ontbreken van personeel geen vaste inrichting is en dat dus in overeenstemming met artikel 196 van de btw-richtlijn respectievelijk § 19, lid 1, UStG 1994 de btw-schuld wordt verlegd naar de binnenlandse afnemer. Dienovereenkomstig heeft zij geen btw in rekening gebracht. De belastingdienst is daarentegen van mening dat een in het binnenland verhuurd onroerend goed wel degelijk een vaste inrichting in het binnenland vormt.

Beknopte weergave van de motivering van de prejudiciële vraag

- 3 Ingevolge artikel 19 UStG 1994 wordt de btw-schuld verlegd naar de afnemer, wanneer de leverancier of dienstverrichter in het binnenland geen woonplaats (zetel) of gewone verblijfplaats heeft (rechtssituatie tot 14 december 2012) respectievelijk in het binnenland noch als ondernemer actief is, noch een bij de levering of dienst betrokken vestiging heeft (rechtssituatie sinds 15 december 2012). Het begrip „vestiging” wordt richtlijnconform uitgelegd als „vaste inrichting” in de zin van de btw-richtlijn respectievelijk de uitvoeringsverordening. Het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) heeft bij arrest van 29 april 2003 (2001/14/0226) het begrip „vestiging” in overeenstemming met het Unierecht uitgelegd: kenmerkend is een toereikend minimum aan personeel en technisch materieel dat voor de dienstverrichting noodzakelijk is, alsmede een voldoende mate van duurzaamheid in de zin van een bestendige inzet van personeel en technisch materieel.

Terwijl volgens de basisregel van artikel 193 van de btw-richtlijn de btw in beginsel verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, is krachtens de artikelen 194 e.v. van de btw-richtlijn in bepaalde gevallen sprake van facultatieve of verplichte verlegging van de verschuldigde belasting naar de in het binnenland gevestigde afnemer. In de bij richtlijn 2008/8/EG gewijzigde (ratione temporis nog niet op het onderhavige geval van toepassing zijnde) versie van de btw-richtlijn werd een nieuw artikel 192 bis ingevoegd, met een nieuwe definitie van het begrip van de niet-ingezeten belastingplichtige in de context van de voorschriften betreffende de tot voldoening van de belasting gehouden personen. Met betrekking tot de vaste inrichting werd hierbij het vereiste opgenomen dat deze niet betrokken is bij de goederenlevering of de dienst. Reeds vóór de invoering van artikel 192 bis (of reeds onder de gelding van richtlijn 77/388/EEG) diende evenwel bij de verlegging van de verschuldigde belasting de leverancier of dienstverrichter in beginsel niet in binnenland te zijn gevestigd. Relevant was dus dat in het binnenland noch de zetel, noch een (sinds de invoering van artikel 192 bis van de

btw-richtlijn ook niet langer bij de levering of de dienst betrokken) vaste inrichting aanwezig was. Voordien bepaalde artikel 21, lid 1, onder b), van richtlijn 77/388 reeds dat voor de verlegging van de verschuldigde belasting naar de afnemer de dienst door een „in het buitenland gevestigde belastingplichtige” wordt verricht.

Het in de btw-richtlijn gebruikte begrip „vaste inrichting” wordt in de richtlijn zelf niet gedefinieerd, maar is in de rechtspraak van het Hof van Justitie uitgebreid aan bod gekomen. De door het Hof gegeven uitlegging werd opgenomen in de (ratione temporis nog niet op het onderhavige geval van toepassing zijnde) uitvoeringsverordening (in artikel 11 en – voor de toepassing van artikel 192 bis van de btw-richtlijn – in artikel 53).

De in 2017 in werking getreden „Toelichting op de EU-btw-regels betreffende de plaats van een dienst voor diensten met betrekking tot onroerend goed” gaat specifiek in op het geval van de verhuur van onroerend goed. Wordt een dienst met betrekking tot onroerend goed verricht, dan is, ingevolge punt 28 van deze toelichting, de btw verschuldigd in de lidstaat waar het onroerend goed is gelegen. Het bestaan van een vaste inrichting van de dienstverrichter in die lidstaat is dan ook irrelevant voor de vaststelling van de plaats waar de dienst wordt verricht. Bovendien kan niet zomaar worden besloten dat een bedrijf dat een onroerend goed bezit in een bepaalde lidstaat, ook een vaste inrichting heeft in die jurisdictie. Hoewel deze toelichting juridisch niet bindend is en pas na de litigieuze feiten is gepubliceerd, moet deze uitlegging, gelet op het feit dat alle lidstaten van de Unie hebben ingestemd met de publicatie van een dergelijke toelichting, dan ook voldoende gewicht worden toegekend.

De prejudiciële vraag is niet alleen van concreet belang voor de onderhavige beroepsprocedure (die ziet op de litigieuze jaren 2009 en 2010), maar ook in het algemeen voor de uniforme toepassing van het Unierecht, aangezien het begrip „vaste inrichting” tot dusver niet uniform is uitgelegd, althans niet in Oostenrijk en Duitsland. Het Hof van Justitie heeft weliswaar reeds herhaaldelijk zijn licht doen schijnen over de uitlegging van het begrip „vaste inrichting” [zie bijvoorbeeld arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77); 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), en 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298)] en de door het Hof gegeven uitlegging is onder andere terug te vinden in artikel 53 van de uitvoeringsverordening (dat ratione temporis nog niet op het onderhavige geval van toepassing is), maar er bestaan nog steeds gefundeerde twijfels over hoe dit begrip in overeenstemming met het Unierecht moet worden uitgelegd. Tot dusver wordt het begrip „vaste inrichting” voor de toepassing van de btw-wetgeving aldus uitgelegd dat die vaste inrichting wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur om diensten te verrichten. De vraag die evenwel nog niet concludent lijkt te zijn beantwoord, is of steeds aan beide kenmerken (dat wil zeggen personeel en technisch materieel) cumulatief moet zijn voldaan, dan wel of

dat dit alleen nodig is wanneer zonder personeel en technisch materieel de betrokken economische activiteit niet mogelijk is.

Artikel 196 van de btw-richtlijn gaat ervan uit dat de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht. Artikel 192 bis van de btw-richtlijn gaat wat de vestigingsplaats betreft onder andere uit van de aanwezigheid van een „vaste inrichting” die bij de dienstverrichting betrokken is.

Uit de arresten van 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), en 7 mei 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), volgt dat in concreto sprake moet zijn van eigen personeel en dat niet kan worden volstaan met personeel van een andere gecontracteerde onderneming. Dit geldt des te meer als het personeel van de gecontracteerde vastgoedbeheerder alleen ondersteunende, beheerstechnische taken uitvoert.

Omstandigheden die tegen het bestaan van een vaste inrichting pleiten

Uit zowel de rechtspraak van het Hof van Justitie als de definitie in artikel 53 van de uitvoeringsverordening blijkt dat voor een vaste inrichting het vereiste van personeel (en technisch materieel) geldt. Het Hof van Justitie spreekt van een duurzame beschikbaarheid van personeel en technisch materieel dat voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn. Aangezien in het onderhavige geval enkel een in het binnenland gelegen onroerend goed wordt verhuurd en in het onroerend goed geen eigen personeel wordt ingezet, zou niet zijn voldaan aan het vereiste van beschikbaarheid van personeel en zou daarom geen sprake zijn van een vaste inrichting in het binnenland. Voor de verrichting van dergelijke verhuurdiensten is wat de inzet van personeel betreft in wezen alleen een verhuurder vereist die beslissingen neemt, overeenkomsten tekent of bijvoorbeeld een vastgoedbeheerder inschakelt. In het onderhavige geval is de plaats van deze personeelscomponent een andere dan die van het verhuurde onroerend goed. Ook de inzet van de gecontracteerde binnenlandse vastgoedbeheerder zou dus niet tot een ander resultaat leiden, omdat het, om te beginnen, het ingezette personeel niet het eigen personeel van verzoekster omvat en, voorts, de vastgoedbeheerder sowieso louter ondersteunende, beheerstechnische taken uitvoert.

Omstandigheden die voor het bestaan van een vaste inrichting pleiten

a) Uitlegging door de Oostenrijkse belastingdienst

De Oostenrijkse belastingdienst heeft de „Btw-richtsnoeren 2000” gepubliceerd om een uniforme uitlegging te waarborgen. Ingevolge deze richtsnoeren moeten ondernemers die eigenaar zijn van een in het binnenland gelegen onroerend goed en dit met toepassing van de btw verhuren, in dit opzicht (dat wil zeggen voor de met de verhuur behaalde omzet) als binnenlandse ondernemers worden behandeld. Zij moeten van deze omzet aangifte doen. De afnemer is niet de belasting over deze omzet verschuldigd. De Oostenrijkse belastingdienst gaat ingeval van een

verhuurd onroerend goed dus altijd ervan uit dat sprake is van een vaste inrichting respectievelijk een vestiging op de plaats van het onroerend goed, zodat in het kader van de verhuur van een onroerend goed geen verlegging van de verschuldigde belasting plaatsvindt.

b) Duitse rechtspraak en uitlegging door de Duitse belastingdienst

Volgens de rechtspraak van de Duitse Finanzgerichte (belastingrechters in eerste aanleg) met betrekking tot de exploitatie van windturbines door een vennootschap die voor de uitoefening van haar economische activiteiten een zetel in het buitenland bezit, vormen windturbines op zichzelf een vaste inrichting in het binnenland, hoewel ook hierbij geen eigen personeel wordt ingezet (zie bijvoorbeeld Finanzgericht Münster, 5 september 2013, 5 K 1768/10 U; Finanzgericht Köln, 14 maart 2017, 2 K 920/14, en Finanzgericht Schleswig-Holstein, 17 mei 2018, 4 K 47/17). Bij dergelijke windturbines zou het dus gaan om plaatsgebonden inrichtingen van aanzienlijke waarde, die de hoogst mogelijke mate van duurzaamheid hebben. Het feit dat er geen eigen personeel ter plekke bij de windturbines wordt ingezet, neemt niet weg dat kan worden uitgegaan van een vaste inrichting. Weliswaar is in beginsel ook de inzet van personeel een van de wezenlijke elementen van de vaste inrichting, maar dit betekent niet dat altijd in dezelfde mate aan de criteria van de inzet van personeel en technisch materieel moet zijn voldaan. Veeleer kan een beperkte – of in uitzonderlijke gevallen zelfs ontbrekende – inzet van personeel worden gecompenseerd door een bovengemiddeld niveau van technische uitrusting. Bij de vraag wat de plaats van vestiging is, moet bijgevolg niet noodzakelijkerwijs worden uitgegaan van de aanwezigheid van eigen personeel.

Voor zover kan worden nagegaan, heeft het Duitse Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) zich nog niet over deze concrete vraag uitgesproken. In het arrest van het Bundesfinanzhof van 19 november 2014, V R 41/13, is deze vraag onbeantwoord gebleven. Ook in zijn beschikking van 9 mei 2017, XI B 13/17, heeft het Bundesfinanzhof op de met de onderhavige rechtsvraag vergelijkbare vraag of in geval van belastbare verhuur het in het binnenland gelegen onroerend goed moet worden beschouwd als een vaste inrichting van de ondernemer, geen verduidelijking gegeven (aangezien de zetel van de economische activiteit al in het binnenland was gevestigd). Tot slot kan ook worden gewezen op de Duitse Umsatzsteueranwendungserlass (richtlijnen voor de btw-heffing) betreffende § 13b van het Duitse Umsatzsteuergesetz, waarin wordt bepaald dat wanneer de prestatie enkel bestaat in een gedoogd gebruik het vereiste van personeel geen rol speelt.