

**Zaak C-794/23****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

21 december 2023

**Verwijzende rechter:**

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

14 december 2023

**Verzoeker tot Revision:**

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2  
(Ro 2023/13/0014)  
14 december 2023

Het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) heeft [OMISSIS] op het beroep in „Revision” van het Finanzamt Österreich (Oostenrijkse belastingdienst), kantoor Niederösterreich Mitte in Wiener Neustadt (Oostenrijk) [OMISSIS], ingesteld tegen de beslissing van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) van 27 januari 2023, [OMISSIS] betreffende onder meer de omzetbelasting over 2019 [medebelanghebbende: P GmbH in W, vertegenwoordigd door LBG Burgenland Steuerberatung GmbH in (OMISSIS) Mattersburg (OMISSIS)], de volgende

**beslissing**

gegeven:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1) Moet artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een bedrag aan belasting over de

toegevoegde waarde (btw) heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, krachtens deze bepaling niet tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw gehouden is wanneer die in de specifieke factuur vermelde dienst is verricht voor een niet-belastingplichtige, zelfs indien deze belastingplichtige ook gelijksoortige diensten heeft verricht voor andere belastingplichtigen?

2) Moet als „eindverbruiker die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft” in de zin van het arrest van het Hof van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (ten onrechte aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968), uitsluitend een niet-belastingplichtige worden verstaan of ook een belastingplichtige die de specifieke dienst slechts voor privédoeleinden (of voor andere doeleinden waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat) gebruikt en daarom geen recht op aftrek van voorbelasting heeft?

3) Aan de hand van welke criteria moet bij een vereenvoudigde factuur als bedoeld in artikel 238 van richtlijn 2006/112/EG worden beoordeeld voor welke facturen (eventueel door een schatting) de belastingplichtige niet gehouden is tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde bedrag omdat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat?

**Motivering:**

- 1 A. Feiten en verloop van de procedure:
- 2 P GmbH is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Oostenrijks recht. Zij exploiteert een binnenspeeltuin. In 2019 heeft zij de toegangsgelden voor de binnenspeeltuin (vergoeding voor haar diensten) onderworpen aan het Oostenrijkse btw-tarief van 20 %. Telkens wanneer haar klanten de vergoeding betaalde, reikte zij een factuur (kassabon) uit die was aan te merken als een „factuur voor een klein bedrag” als bedoeld in § 11, lid 6, Umsatzsteuergesetz 1994 (wet betreffende de omzetbelasting van 1994; hierna „UStG 1994”) (een vereenvoudigde factuur overeenkomstig artikel 238 van de btw-richtlijn). Vervolgens corrigeerde P GmbH haar btw-aangifte omdat op de toegangsgelden het verlaagde belastingtarief van 13 % moet worden toegepast. Zij verrichte haar diensten niet uitsluitend voor niet-belastingplichtigen (personen die geen ondernemer zijn).
- 3 Bij besluit van 18 januari 2021 heeft het Finanzamt de btw voor 2019 vastgesteld. In de motivering wordt aangevoerd dat P GmbH over de inkomsten uit de toegang tot binnenspeeltuinen 20 % belasting heeft berekend. De btw is vermeld op de kassabonnen. Een latere correctie van het btw-tarief van 20 % voor 2019 is niet toegestaan omdat de facturen niet konden worden gecorrigeerd en de uit het btw-verschil voortvloeiende creditnota’s niet naar de klanten van de onderneming konden worden doorgezonden. Op basis van de factuur en ook op grond van ongerechtvaardigde verrijking moet derhalve 20 % btw worden geheven.

- 4 P GmbH heeft tegen dit besluit beroep ingesteld. Zij voerde aan dat de diensten „bijna uitsluitend” zijn verricht voor particulieren die geen recht op aftrek van de voorbelasting hebben. Een gevaar voor verlies van belastinginkomsten is dus uitgesloten. Een formele correctie van de factuur met toezending van de correctie aan de ontvanger ervan is bijgevolg niet vereist.
- 5 Bij beslissing van 21 juni 2021 heeft het Bundesfinanzgericht het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing.
- 6 Bij arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (ten onrechte aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968; hierna: „arrest Finanzamt Österreich”) heeft het Hof geoordeeld als volgt:

„Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad van 27 juni 2016, moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, krachtens deze bepaling niet tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw gehouden is wanneer het gevaar van verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de afnemers van die dienst uitsluitend eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.”
- 7 Bij de beslissing die bij het Verwaltungsgerichtshof is aangevochten, heeft het Bundesfinanzgericht de btw-aanslag voor 2019 herzien.
- 8 Het Bundesgerichtshof ging ervan uit dat de diensten van P GmbH „(bijna) uitsluitend” zijn gebruikt door klanten die als eindverbruikers de voorbelasting niet mochten aftrekken. Afgezien van een schatting van 0,5 % van de totale omzet van de binnenspeeltuin bestaat er geen gevaar voor verlies van btw-inkomsten. Dit blijkt uit de verklaring van de directeur van P GmbH dat in 2019 de afnemers van de diensten van P GmbH uitsluitend eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Er zijn geen diensten verricht die reizen of aanleveringen betreffen. Aangezien echter niet volledig uitgesloten is dat klanten van P GmbH (al dan niet terecht) de voorbelasting uit de facturen hebben afgetrokken, moet er een schatting worden gemaakt. Wegens de zeer hoge waarschijnlijkheid dat de diensten van P GmbH zijn verricht voor privégebruik door de klant, schat het Bundesfinanzgericht dat over 0,5 % van de totale omzet op grond van facturen belasting verschuldigd is. Gelet op de uitgereikte bonnen (in totaal 22 557 facturen) gaat het om 112 facturen op basis waarvan (al dan niet terecht) voorbelasting is afgetrokken.
- 9 Tegen deze beslissing is het beroep in „Revision” van het Finanzamt gericht. Het Finanzamt betoogt dat de bestreden beslissing afwijkt van de rechtspraak van het Hof. Het Hof heeft uiteengezet dat een belastingplichtige niet tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw gehouden is wanneer het

gevaar voor verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de afnemers van die dienst uitsluitend eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Een geschatte verdeling over, enerzijds, eindverbruikers en, anderzijds, belastingplichtigen die recht hebben op aftrek van voorbelasting kan niet uit het arrest van het Hof worden opgemaakt. Het Hof heeft de vraag uitsluitend onderzocht in het licht van de premisse dat de dienst enkel is verricht voor eindverbruikers die geen recht hebben op aftrek van voorbelasting.

10 B. Relevante bepalingen

11 1. Nationaal recht

12 § 11 van het UStG 1994, in de op het geding toepasselijke versie ervan (BGBl. I nr. 13/2014), luidt onder meer als volgt:

„(1) 1. Een ondernemer die handelingen verricht als bedoeld in § 1, lid 1, punt 1, heeft het recht om facturen uit te reiken. Hij is verplicht om facturen uit te reiken wanneer hij de handelingen verricht ten behoeve van een andere ondernemer voor diens onderneming of voor een rechtspersoon die geen ondernemer is. Een ondernemer die een aan btw onderworpen, als levering of als dienst aan te merken werk ter zake van een onroerend goed oplevert aan een persoon die geen ondernemer is, is verplicht om een factuur uit te reiken. De ondernemer dient zijn verplichting tot uitreiking van een factuur na te komen binnen zes maanden nadat de handeling is verricht.

[...]

(6) Wanneer het totaalbedrag van een factuur niet hoger is dan 400 EUR, volstaan behalve de datum van uitreiking van de factuur de volgende vermeldingen:

1. de naam en het adres van de ondernemer die de levering of dienst verricht;
2. de hoeveelheid en handelsbenaming van de geleverde goederen of de aard en omvang van de andere prestatie;
3. de dag van de levering of andere prestatie dan wel de periode gedurende welke de prestatie wordt verricht;
4. de som van de prijs en het bedrag van de belasting over de levering of andere prestatie, en
5. het belastingtarief.

[...]

(12) Heeft de ondernemer in een factuur voor een levering of andere prestatie afzonderlijk melding gemaakt van een btw-bedrag dat hij volgens deze federale wet niet voor de handeling verschuldigd is, dan is hij niettemin dit bedrag verschuldigd op grond van de factuur indien hij deze niet dienovereenkomstig

heeft gecorrigeerd tegenover de afnemer van de levering of andere prestatie. In het geval van correctie is § 16, lid 1, van overeenkomstige toepassing.”

13 2. Unierecht

- 14 Artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde luidt:

„De BTW is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

- 15 Artikel 203 van deze richtlijn bepaalt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”

- 16 Artikel 220, lid 1, van de richtlijn luidt onder meer als volgt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]”

17 C. Toelichting bij de prejudiciële vragen

- 18 Het Bundesfinanzgericht heeft in de motivering van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing van 21 juni 2021 uitdrukkelijk uiteengezet dat de klanten van P GmbH in 2019 „uitsluitend eindverbruikers die geen recht op aftrek van de voorbelasting hadden” waren.

- 19 Deze feitelijke veronderstelling van het Bundesfinanzgericht is reeds in het kader van de prejudiciële procedure in twijfel getrokken (zie met name de conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 8 september 2022, Finanzamt Österreich (ten onrechte aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 38 e.v.). In arrest Finanzamt Österreich is het Hof niet ingegaan op deze overwegingen van de advocaat-generaal. Het Hof merkte in zijn arrest op dat de vragen van de verwijzende rechter berusten op de premisse dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de klanten van P GmbH uitsluitend eindverbruikers waren die geen recht op aftrek van de hun door P GmbH in rekening gebrachte btw hebben. Het Hof behandelt de eerste prejudiciële vraag „uitsluitend [...] op basis van die premisse” (punt 18).

- 20 In het vervolg van de procedure is het Bundesfinanzgericht afgeweken van deze feitelijke veronderstelling. Thans gaat het ervan uit dat niet uitgesloten is dat klanten van P GmbH (al dan niet terecht) de voorbelasting hebben afgetrokken. Het schat het aandeel van deze klanten op 0,5 % van de totale omzet (of ongeveer 112 van in totaal 22 557 facturen).
- 21 Juist gelet op het feit dat het antwoord van het Hof in de vorige prejudiciële procedure uitdrukkelijk was gebaseerd op de veronderstelling dat alle klanten van P GmbH eindverbruikers waren die geen recht op aftrek van voorbelasting hadden, valt te betwijfelen wat moet gelden wanneer slechts een klein deel van de klanten van P GmbH belastingplichtigen (ondernemers) waren. Daardoor is een gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet (in ieder geval en volledig) uitgesloten.
- 22 Met het oog op het feit dat de facturen („facturen voor een klein bedrag” waarin de ontvangers niet waren vermeld en dus niet bekend zijn) feitelijk niet zijn gecorrigeerd, zou hieruit kunnen worden afgeleid dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten in zijn geheel niet tijdig volledig is weggenomen, zodat P GmbH het in alle facturen vermelde btw-bedrag in zijn geheel verschuldigd is.
- 23 Volgens de uiteenzettingen van de advocaat-generaal heeft artikel 203 van de btw-richtlijn betrekking op die specifieke onjuiste factuur. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat een gevaar voor verlies van belastinginkomsten alleen bestaat met betrekking tot de facturen die aan belastingplichtigen (ondernemers) zijn uitgereikt (zelfs indien de ontvanger van de dienst niet in de factuur is vermeld).
- 24 Voor het geval dat het gaat om die specifieke onjuiste factuur, is het bovendien de vraag aan de hand van welke criteria (eventueel ook door een schatting) moet worden vastgesteld bij welke facturen een gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat. In dit verband is niet duidelijk hoe het begrip „eindverbruiker die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft” moet worden opgevat. De vraag is of als eindverbruiker in deze zin uitsluitend een niet-belastingplichtige moet worden verstaan of ook een belastingplichtige die de specifieke dienst slechts voor privédoeleinden (of voor andere doeleinden die geen recht op aftrek van voorbelasting geven) gebruikt en daarom geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.
- 25 Het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door vermelding van een – net als in het onderhavige geval onbestreden – te hoog belastingtarief vloeit voort uit het feit dat door ontvangers van de dienst een te hoog bedrag aan voorbelasting wordt afgetrokken. Dit zal met name gevallen betreffen waarin belastingplichtigen (ondernemers) de diensten van P GmbH gebruiken als voorafgaande prestatie voor hun eigen belastbare diensten (bijvoorbeeld een zelfstandig fotograaf die in de speeltuin gemaakte foto's verkoopt, zoals de advocaat-generaal in punt 39 van haar conclusie heeft uiteengezet). In dit geval bestaat het gevaar dat de voorbelasting weliswaar in beginsel terecht wordt afgetrokken, maar het bedrag ervan onterecht is (omdat dit te hoog is).

- 26 Hierbij kan het evenwel ook om gevallen gaan waarin belastingplichtigen (ondernemers) de diensten voor privédoeleinden gebruiken (of voor andere doeleinden die geen recht op aftrek van voorbelasting geven) (zoals privéopnamen, van ondernemers die het park met hun kinderen bezoeken) en de voorbelasting in zoverre ook wat de grondslag betreft ten onrechte aftrekken. De verwijzende rechter gaat ervan uit dat in dit opzicht ook de aard van de verrichte dienst van belang kan zijn. Het ligt voor de hand dat bijvoorbeeld diensten van een binnenspeeltuin, juist omdat zij in uitzonderingsgevallen als voorafgaande prestatie voor een dienst van een ondernemer kunnen worden aangemerkt, ook door de belastingplichtige ontvanger van deze dienst alleen in uitzonderingsgevallen wat de grondslag betreft (en hier ook wat het bedrag ervan betreft) ten onrechte als voorbelasting worden afgetrokken.
- 27 Is de ontvanger van de dienst echter geen belastingplichtige, dan zal in het algemeen niet het gevaar bestaan dat het in de factuur vermelde bedrag (wat de grondslag en de hoogte ervan betreft) wordt afgetrokken.
- 28 In dit verband zou echter eventueel rekening kunnen worden gehouden met het feit dat de uitgereikte facturen „kleine bedragen” betreffen, zodat met name de ontvanger van de dienst daaruit niet blijkt. Om die reden zou niet kunnen worden uitgesloten dat een belastingplichtige die deze diensten niet heeft ontvangen, misbruik zou kunnen maken van deze factuur [zie met betrekking tot mogelijke misbruik opleverende handelingen bijvoorbeeld de conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 21 september 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (fraude door een werknemer), C-442/22, EU:C:2023:702, punt 2].
- 29 Al met al lijkt de uitlegging van het Unierecht niet zo voor de hand te liggen dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan (zie arrest van 4 oktober 2018, Commissie/Frankrijk, C-416/17, EU:C:2018:811, punt 110).
- 30 Derhalve wordt het Hof krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een beslissing over de prejudiciële vragen.

[OMISSIS]