

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

V. TRSTENJAK

van 19 april 2007¹

I — Inleiding

1. Een in Luxemburg geregistreerde transportonderneming heeft bij de Duitse belastingdienst verzoeken ingediend voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die zij in Duitsland had betaald bij de aankoop van brandstof.
2. Elk verzoek ging vergezeld van een verklaring van de Luxemburgse belastingdienst die was opgesteld overeenkomstig het model in bijlage B bij 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 belastingplichtigen²; volgens deze verklaring is de betrokken onderneming onder een Luxemburgs belastingnummer aan de btw onderworpen.
3. De Duitse belastingdienst wees de verzoeken om teruggaaf evenwel af op grond dat het hoofdkantoor van de genoemde onderneming zich in Zwitserland en niet in Luxemburg bevond.
4. Met het onderhavige prejudiciële verzoek wenst het Finanzgericht Köln (Duitsland) van het Hof te vernemen of de genoemde verklaring dwingend betekent dat de belastingplichtige is gevestigd in de lidstaat van afgifte ervan.
5. Indien dit niet het geval is, moet volgens het Finanzgericht Köln worden nagegaan of de genoemde onderneming buiten de Europese Gemeenschap is gevestigd; in dat geval zou volgens Duits recht de bij de aankoop van brandstof in Duitsland betaalde btw niet aan haar kunnen worden teruggegeven. Bijgevolg verzoekt de verwijzende rechterlijke instantie het Hof om de uitlegging die moet worden gegeven aan het begrip „zetel van de bedrijfsuitoefening” in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november

¹ — Oorspronkelijke taal: Frans.

² — PB L 331, blz. 11.

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.³

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. [...]"

II — Rechtskader

7. Artikel 17, leden 2 tot en met 4, van die richtlijn bepaalt, in de ten tijde van de feiten relevante versie⁵, het volgende:

A — Toepasselijk gemeenschapsrecht

1. 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 grondslag⁴ (hierna: „Zesde richtlijn”)

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

6. Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;

„1. 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.

[...]

3 — PB L 326, blz. 40.

4 — PB L 145, blz. 1.

5 — Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

- a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]

4. Teruggaaf van de in lid 3 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde vindt plaats

- aan belastingplichtigen die niet in het binnenland, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, volgens de bij richtlijn 79/1072/EEG [...] vastgestelde uitvoeringsbepalingen;
- aan belastingplichtigen die niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigd zijn, volgens de bij richtlijn 86/560/EEG [...] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.”

2. De Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelastingen — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (hierna: „Achtste richtlijn”)

8. Artikel 1 van deze richtlijn luidt:

„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 de 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) door middel van een verklaring, afgegeven door de overheid van de staat waar hij gevestigd is, aantonen dat hij in die staat onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde. [...]"

9. In artikel 2 van die richtlijn wordt het volgende bepaald:

[...]"

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen [...]"

11. Artikel 5 van die richtlijn bepaalt het volgende:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend.

10. Artikel 3 van de Achtste richtlijn luidt:

[...]"

„Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen, moet, om teruggaaf te verkrijgen:

12. In artikel 6 van de Achtste richtlijn staat het volgende:

„De lidstaten mogen de in artikel 2 bedoelde belastingplichtigen, naast de in artikel 3 en artikel 4 omschreven verplichtingen, geen andere verplichting opleggen dan die om in bijzondere gevallen de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn."

[...]"

13. Artikel 9, tweede alinea, van de Achtste richtlijn luidt:

„De in artikel 3, sub b, en artikel 4, sub a, bedoelde verklaringen betreffende de hoedanigheid van belastingplichtige moeten in overeenstemming zijn met het in bijlage B opgenomen model.”

3. 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 (hierna: „Dertiende richtlijn”)

14. Artikel 1 van de Dertiende richtlijn bepaalt het volgende:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt beschouwd als:

1. „een niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige’ de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG, die gedurende de periode bedoeld in artikel 3, lid 1, van de onderhavige richtlijn op het betrokken

grondgebied noch de zetel van de 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 dezelfde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in de in artikel 2 bedoelde lidstaat 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;

[...]”

15. In artikel 2 van de Dertiende richtlijn wordt het volgende bepaald:

„1. Onverminderd de artikelen 3 en 4, geeft elke lidstaat aan iedere niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, onder de hierna volgende voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het

betrokken land, een en ander voor zover [...]”
 deze goederen en diensten worden gebruikt
 voor de handelingen bedoeld in artikel 17,
 lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of
 de diensten bedoeld in artikel 1, punt 1, sub
 b, van de onderhavige richtlijn.

*B — Relevante bepalingen van nationaal
 recht*

2. De lidstaten kunnen de in lid 1 bedoelde
 teruggaaf afhankelijk stellen van de toeken-
 ning door de derde staten van vergelijkbare
 voordelen op het gebied van de omzetbe-
 lasting.

[...]”

17. Ingevolge § 18, lid 9, van het Umsatz-
 steuergesetz 1993 (Duitse wet op de omzet-
 belasting van 1993; hierna: „UStG”) ⁶ juncto
 § 59 van de Umsatzsteuer-gesetz-Durchfüh-
 rungsverordnung 1993 (Duitse toepassings-
 bepalingen van de wet op de omzetbelasting
 van 1993) ⁷ hebben niet op het grondgebied
 van de Gemeenschap gevestigde belasting-
 plichtigen geen recht op teruggaaf van
 voorbelasting ter zake van de levering van
 brandstof.

16. Artikel 4 van die richtlijn luidt:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn
 wordt het recht op teruggaaf vastgesteld
 overeenkomstig artikel 17 van richtlijn
 77/388/EEG, zoals toegepast in de lidstaten
 van de teruggaaf.

III — Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18. De transportonderneming Planzer
 Luxembourg Sàrl (hierna: „Planzer Luxem-
 bourg”) heeft haar zetel te Frisange (Luxem-

2. De lidstaten kunnen evenwel bepaalde
 uitgaven uitsluiten of aan de teruggaaf extra
 voorwaarden verbinden.

⁶ — BGBl. 1993 I, blz. 565 e.v.

⁷ — BGBl. 1993 I, blz. 600 e.v.

burg). De enige aandeelhoudster is de in Dietikon (Zwitserland) gevestigde Planzer Transport AG.

19. Ter zetel van Planzer Luxembourg exploiteert H. Deltgen de firma Helvetia House, waarvan Planzer Luxembourg ook haar kantoorruimten heeft gehuurd. Als vertegenwoordiger van haar enige aandeelhoudster heeft Deltgen de nodige stappen ondernomen voor de oprichting van Planzer Luxembourg. Bedrijfsleiders van Planzer Luxembourg zijn twee werknemers van Planzer Transport AG. Een van hen woont in Zwitserland en de ander in Italië. Op het adres van Planzer Luxembourg hebben nog dertien andere vennootschappen, waaronder ook drie dochtervennootschappen van Zwitserse transportondernemingen, hun zetel.

20. In 1997 en 1998 diende Planzer Luxembourg bij de Duitse belastingdienst twee verzoeken in voor de teruggaaf van de btw die zij in Duitsland bij de aankoop van brandstof had betaald. Het eerste verzoek had betrekking op een bedrag van 11 004,25 DEM voor het jaar 1996 en het tweede verzoek op een bedrag van 16 670,98 DEM voor het tijdvak 1997. Beide verzoeken gingen vergezeld van een verklaring van de Luxemburgse belastingdienst die was opgesteld overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn.

21. Volgens deze verklaring is Planzer Luxembourg onder een Luxemburgs belastingnummer onderworpen aan de btw.

22. Nadat de Duitse belastingdienst evenwel van zijn Informatiedienst Buitenland had vernomen dat Planzer Luxembourg op het in de verklaring vermelde adres geen telefoon aansluiting had, kwam hij tot de conclusie dat Planzer Luxembourg niet had aangetoond dat haar hoofdkantoor in Luxemburg was gevestigd en wees hij de verzoeken om teruggaaf af op grond dat niet was voldaan aan de in het nationale recht opgenomen voorwaarden voor de teruggaaf.

23. In de Duitse wettelijke bepalingen is namelijk gebruik gemaakt van de door artikel 4, lid 2, van de Dertiende richtlijn geboden mogelijkheid en zijn niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen krachtens § 18, lid 9, UStG uitgesloten van het recht op teruggaaf ter zake van de levering van brandstof.

24. Planzer Luxembourg diende hiertegen bezwaren in en legde een aanvullende verklaring over, inhoudende dat zij een aan de Luxemburgse directe belastingen onderworpen handelsvennootschap is, dat haar twee bedrijfsleiders, Deltgen en nog een andere persoon, die ook voor de administratie en de boekhouding verantwoordelijk is, in Luxemburg werkzaam zijn, dat vijf werknemers in deeltijd werken als chauffeur te harer zetel, dat zij een telefoon aansluiting heeft, zoals uit haar briefhoofd blijkt, dat de

in Luxemburg geregistreerde vrachtwagens voor het luchtvrachtverkeer worden ingezet en dat haar facturen te harer zetel te Luxemburg worden opgemaakt.

25. Bij beschikkingen van 1 juli 1999 wees de Duitse belastingdienst de bezwaren af op grond dat het hoofdkantoor zich in Zwitserland en niet in Luxemburg bevond.

26. Planzer Luxembourg heeft tegen deze afwijzende beschikkingen beroep ingesteld.

27. Bij uitspraak van 26 oktober 2001 wees het Finanzgericht Köln het beroep toe op grond dat de door Planzer Luxembourg jegens haar Zwitserse moederverenootschap verrichte handelingen overwegend vanuit Luxemburg plaatsvinden en dat Planzer Luxembourg haar zetel in Luxemburg heeft.

28. Bij arrest van 22 mei 2003 vernietigde het Bundesfinanzhof de genoemde uitspraak met de motivering dat het Finanzgericht Köln ten onrechte op grond van de plaats van de statutaire zetel ervan is uitgegaan dat Planzer Luxembourg in Luxemburg is gevestigd, en verwees het de zaak terug naar het Finanzgericht Köln.

29. In zijn verwijzingsbeslissing benadrukt het Finanzgericht Köln dat deze zaak draait om de vraag of de vennootschap Planzer Luxembourg buiten het grondgebied van de Gemeenschap is gevestigd, in welk geval zij volgens het nationale recht geen recht heeft op teruggaaf van de bij de aankoop van brandstof in Duitsland betaalde btw. Volgens deze rechterlijke instantie moet allereerst worden stilgestaan bij de juridische betekenis van de overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn opgestelde verklaringen die door Planzer Luxembourg zijn overgelegd. Het Finanzgericht Köln erkent weliswaar dat uit dergelijke verklaringen een onweerlegbaar vermoeden voortvloeit van de hoedanigheid van btw-plichtige van een ondernemer, maar vraagt zich af of deze verklaringen ook bindende werking hebben dan wel een onweerlegbaar vermoeden inhouden dat de ondernemer is gevestigd in de lidstaat van afgifte ervan. Indien deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, dan is het de vraag of het bij het begrip „zetel van de bedrijfsuitoefening” in artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn gaat om de plaats waar de betrokken vennootschap haar statutaire zetel heeft en waar zij haar voornaamste beslissingen van dagelijks bestuur neemt (namelijk Luxemburg) dan wel om de plaats van waaruit zij haar operationele activiteiten uitoefent (namelijk Zwitserland).

30. In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht Köln besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Heeft een overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn opge-

stelde ondernemersverklaring bindende werking, respectievelijk vloeit daaruit een onweerlegbaar vermoeden voort dat de ondernemer is gevestigd in de lidstaat van afgifte van de verklaring?

A — *Eerste vraag*

- 2) Indien de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord:

Dient het begrip ‚zetel van de bedrijfsuitoefening’ in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn aldus te worden uitgelegd dat daarmee de plaats wordt bedoeld waar zich de statutaire zetel van de vennootschap bevindt,

of moet worden uitgegaan van de plaats waar de beslissingen van dagelijks bestuur worden genomen,

of gaat het om de plaats waar de beslissingen worden genomen die van belang zijn voor de gebruikelijke operationele dagelijkse gang van zaken?”

IV — Bij het Hof ingediende opmerkingen

31. Planzer Luxembourg, de Duitse, de Franse, de Italiaanse en de Luxemburgse regering, alsmede de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

32. Planzer Luxembourg en de Luxemburgse regering geven het Hof in overweging de eerste vraag bevestigend te beantwoorden.

33. Planzer Luxembourg gaat uit van het beginsel dat de overgelegde verklaring bindende werking heeft of dat althans daaruit een onweerlegbaar vermoeden voortvloeit dat zij is gevestigd in de lidstaat van afgifte ervan. Dat een lidstaat de door een andere lidstaat afgegeven verklaring in twijfel trekt, druist in tegen de doelstelling van de harmonisatie van de wettelijke bepalingen en de vereenvoudiging van het goederenverkeer binnen de Gemeenschap.

34. Volgens de Luxemburgse regering is de vraag naar de plaats van vestiging, voor zover deze plaats moet worden aangemerkt als zetel van de bedrijfsuitoefening of als vaste inrichting, van secundair belang, aangezien het hierbij enkel gaat om een van de criteria om vast te stellen of een belastingplichtige al dan niet is gevestigd in de zin van de Achtste richtlijn. De in artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn bedoelde verklaring beoogt te bevestigen dat een belastingplichtige als

zodanig is geregistreerd in de lidstaat van afgifte ervan. Het is derhalve ondenkbaar dat de autoriteiten van een andere lidstaat de in een verklaring weergegeven situatie zouden mogen betwisten.

verklaring enkel aantoont dat de belastingplichtige in de staat van afgifte van de verklaring door de bevoegde dienst als btw-plichtige wordt beschouwd, maar geenszins bewijst dat hij in die staat is gevestigd.

35. De opvatting van de Commissie komt in de buurt van die van Planzer Luxembourg en de Luxemburgse regering. Zij is van mening dat de evenwichtige werking van het mechanisme van samenwerking en wederzijds vertrouwen tussen nationale belastingdiensten de verplichting rechtvaardigt van wederzijdse erkenning van de verklaringen die zijn afgegeven door de bevoegde nationale autoriteiten, temeer omdat een autoriteit die twijfelt aan de juistheid van de in een dergelijke verklaring opgenomen vaststellingen gebruik zou kunnen maken van de bijzondere instrumenten die zijn voorzien in verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad⁸ (hierna: „verordening 1798/2003”). De Commissie preciseert dat deze mogelijkheid alleen in het geval van ernstige twijfel dient te worden gebruikt. Wanneer de aangezochte lidstaat de aan zijn verklaring ten gronde liggende feiten verifieert en bevestigt, rest de andere lidstaten, waar om de teruggaaf wordt verzocht, niets anders dan met de teruggaaf in te stemmen.

36. De Duitse, de Franse en de Italiaanse regering zijn daarentegen van mening dat de

37. De Franse regering voegt hieraan toe dat wanneer de lidstaat van teruggaaf betwijfelt of de onderneming op het grondgebied van een andere lidstaat is gevestigd, hij vraagtekens moet kunnen plaatsen bij de door de lidstaat van vestiging afgegeven verklaring. Dit zou echter pas mogelijk moeten zijn nadat de lidstaat van teruggaaf gebruik heeft gemaakt van de procedures van administratieve samenwerking.⁹

B — Tweede vraag

38. Planzer Luxembourg is van mening dat de zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn zich bevindt op de plaats waar de vennootschap haar statutaire zetel heeft. Neemt het Hof deze zienswijze niet over, dan moet als zetel van de bedrijfsuitoefening worden aangemerkt de plaats waar de beslissingen van dagelijks bestuur worden genomen.

8 — Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB L 264, blz. 1).

9 — In haar opmerkingen vermeldt de Franse regering verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw) (PB L 24, blz. 1). Deze verordening is evenwel ingetrokken.

39. De Luxemburgse regering is van mening dat de tweede vraag geen antwoord behoeft, aangezien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord.

40. Volgens de Duitse, de Franse en de Italiaanse regering mogen de begrippen zetel van de bedrijfsuitoefening en statutaire zetel niet met elkaar worden verward; zij verwijzen naar de rechtspraak van het Hof in samenhang met artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn¹⁰, volgens welke de in artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn gebruikte begrippen zetel van de bedrijfsuitoefening en vaste inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en een — wat personeel en technisch materieel betreft — geschikte structuur impliceren om een zelfstandige verrichting van de betrokken activiteiten mogelijk te maken.

41. De Duitse regering verwijst ook naar artikel 3, lid 1, van verordening (EG) nr. 1346/2000 van de Raad van 29 mei 2000 betreffende insolventieprocedures.¹¹ Volgens die bepaling wordt, enkel zolang het tegendeel niet is bewezen, het centrum van de voornaamste belangen van een onderneming vermoed de plaats van de statutaire zetel te zijn.

¹⁰ — Arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punten 17 en 18; 20 februari 1997, DFDS, C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, en 17 juli 1997, ARO Lease, C-190/95, Jurispr. blz. I-4383, punt 16.

¹¹ — PB L 160, blz. 1.

42. Volgens de Duitse regering mag, in het aan het Finanzgericht Köln voorgelegde concrete geval, Planzer Luxembourg dan wel een statutaire zetel op het grondgebied van de Gemeenschap hebben, maar niet de zetel van haar bedrijfsuitoefening. Uit de door de verwijzende rechterlijke instantie weergegeven feiten blijkt dat de betrokken onderneming geen economische activiteiten uitoefent op de plaats van haar statutaire zetel op het grondgebied van de Gemeenschap (Luxemburg). De statutaire zetel is verlegd van het grondgebied van een derde land (Zwitserland) naar het grondgebied van de Gemeenschap, teneinde te ontkomen aan de uitsluiting van de teruggaaf van btw over de aankoop van brandstof.

43. Bijgevolg geeft de Duitse regering in overweging te antwoorden dat het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening „impliceert dat de onderneming op of vanuit deze plaats eigen activiteiten ontplooit met een minimum aan personele en technische middelen”.

44. De Franse regering geeft in overweging te antwoorden dat het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening „een voldoende mate van duurzaamheid moet impliceren en dat de economische handelingen worden verricht waarvoor om teruggaaf van voorbelasting wordt verzocht”.

45. Volgens de Italiaanse regering moet op de vraag worden geantwoord dat met het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening wordt bedoeld de, eventueel van de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats verschillende, plaats waar wordt beslist over normale dagelijkse gang van zaken.

V — Beoordeling

A — Eerste vraag

46. De Commissie is, rekening houdend met het voorgestelde antwoord op de eerste vraag, van mening dat de tweede vraag geen antwoord behoeft. Strikt ten overvloede voert zij evenwel soortgelijke argumenten aan als de Duitse, de Franse en de Italiaanse regering en geeft zij in overweging te antwoorden dat „wanneer een onderneming als [Planzer Luxembourg], waarvan de statutaire zetel in een lidstaat ligt waar zij haar administratie voert, over kantoorruimten beschikt en verwarmingskosten betaalt, telefonisch kan worden bereikt, de voor de dienstverlening gebruikte vrachtwagens heeft laten registreren, arbeidsovereenkomsten heeft gesloten, geregistreerd is voor de btw en de directe belastingen, en beslissingen van dagelijks bestuur neemt, dan heeft deze onderneming in die lidstaat de zetel van de bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting van waaruit haar handelingen worden verricht in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn”.

47. Aangezien de verklaring volgens artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn wordt afgegeven „door de overheid van de staat waar [de belastingplichtige] [...]gevestigd is”, bestaat er een sterk vermoeden dat de belastingplichtige daadwerkelijk in het land van afgifte is gevestigd.

48. Deze verklaring bewijst evenwel enkel dat de betrokkene, in de bewoordingen van de genoemde verklaring, „onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde”, niet echter dat de belastingplichtige daadwerkelijk in het land van afgifte is gevestigd. Alvorens de betrokken verklaring af te geven, stelt de bevoegde dienst namelijk generlei onderzoek daarnaar in. Bijgevolg is de verklaring een noodzakelijke, maar geen afdoende voorwaarde om in aanmerking te kunnen komen voor de procedure voor de btw-teruggaaf uit hoofde van de Achtste richtlijn.

49. Het gaat er hier zeker niet om de goede trouw in twijfel te trekken van de bevoegde dienst die de verklaring afgeeft. Het is logisch dat deze niet bij elk aan hem gedaan verzoek om een dergelijke verklaring nauwgezet kan nagaan of inderdaad sprake is van vestiging.

50. Het gaat er veeleer om dat niet volledig de mogelijkheid kan worden uitgesloten dat een belastingplichtige, dat wil zeggen een persoon die economische activiteiten verricht¹², met name met het oog op de tussen de lidstaten verschillende btw-tarieven, stelt in de voor hem meest voordelige lidstaat gevestigd te zijn.¹³

51. Sinds namelijk op 1 januari 1993 de fiscale barrières zijn geslecht en ondernemingen zonder formaliteiten bij overschrijding van de binnengrenzen goederen binnen de Gemeenschap kunnen vervoeren, is de bestrijding van fraude een prioritaire zorg geworden.¹⁴

52. Hierbij moet worden benadrukt dat de Achtste richtlijn, zoals het in de vierde overweging van de considerans ervan is geformuleerd, weliswaar een stap voorwaarts beoogt te zijn op de weg naar „daadwerkelijke vrijmaking van het personen-, goederen- en dienstenverkeer”, maar dat hiermee ook, volgens de zesde overweging van de considerans, „bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking dienen te worden voorkomen”.

12 — Zie hierboven de bewoordingen van artikel 4 van de Zesde richtlijn, waarin het begrip belastingplichtige wordt gedefinieerd.

13 — In zekere zin „vestigingsstaat”-shopping.

14 — Zie Papon, M., „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal”, in: *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Brussel, 1996, blz. 203.

53. Aldus bepaalt de Achtste richtlijn in artikel 6 ervan uitdrukkelijk dat de belastingplichtige gehouden kan zijn om „in bijzondere gevallen de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn”.

54. De Franse regering en de Commissie zijn van mening dat in geval van twijfel de staat van teruggaaf verplicht is om de procedures voor informatie-uitwisseling in gang te zetten die zijn voorzien in verordening nr. 1798/2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde. Anders dan de Franse regering vindt de Commissie zelfs dat de staat van teruggaaf gebonden is aan de langs de weg van samenwerking verkregen informatie.

55. De andere regeringen die opmerkingen hebben ingediend, namelijk de Duitse, de Italiaanse en de Luxemburgse regering, vermelden deze samenwerking niet, hetgeen doet vermoeden dat zij, los van de waarde die zij aan de betrokken verklaring toekennen, deze niet als dwingend van aard beschouwen.

56. Verordening nr. 1798/2003 is gericht op de bestrijding van fraude. In de eerste twee punten van de considerans van deze verordening wordt benadrukt dat belastingontduiking en belastingontwijking over de grenzen van de lidstaten heen tot inkomstenderving voor de begrotingen leiden en een inbreuk op het beginsel van fiscale

rechtvaardigheid vormen. Deze praktijken kunnen bijgevolg verstoringen in het kapitaalverkeer en in de concurrentievoorwaarden veroorzaken en beïnvloeden de werking van de interne markt. De bestrijding van btw-ontduiking vraagt om nauwe samenwerking tussen de administratieve autoriteiten die in elk van de lidstaten met de uitvoering van de hiervoor vastgestelde bepalingen belast zijn.

57. Derhalve gaat het in verordening nr. 1798/2003, zoals in het derde punt van de considerans wordt vermeld, erom te „voorzien in een gemeenschappelijke regeling voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten, met behulp waarvan de administratieve autoriteiten van de lidstaten elkaar wederzijdse bijstand moeten verlenen en met de Commissie moeten samenwerken teneinde een juiste btw-toepassing op leveringen van goederen, dienstverrichtingen, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen te waarborgen”.¹⁵

58. „[E]lkaar wederzijdse bijstand [...] verlenen” veronderstelt de verplichting aan een verzoek om informatie te voldoen, maar houdt geen verplichting in tot het verzoeken om informatie in geval van twijfel, noch, a

fortiori, gebondenheid aan het verkregen antwoord. De administratieve samenwerking op het gebied van de belasting was overigens gedurende vele jaren weinig doeltreffend.¹⁶

59. De verplichting van een lidstaat om zich te houden aan de verkregen informatie, zonder enige andere mogelijkheid van verificatie, terwijl de lidstaat die de verklaring afgeeft uiteraard niet bij elk verzoek stelselmatig en grondig kan nagaan of de btw-plichtige daadwerkelijk op zijn grondgebied is gevestigd, zou juist indruisen tegen het doel van de bestrijding van fraude.

60. Bijgevolg geef ik in overweging om op de eerste vraag te antwoorden dat de overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn opgestelde verklaring betreffende de hoedanigheid van btw-plichtige geen onweerlegbaar vermoeden vormt dat de onderneming is gevestigd in de lidstaat van afgifte van de verklaring.

B — Tweede vraag

61. Om te beginnen moet erop worden gewezen dat weliswaar noch het commu-

15 — Zie voor een diepgaand onderzoek van het stelsel van informatie-uitwisseling onder andere Terra, B. J. M., en Wattel, P. J., *European Tax Law*, 4^e druk, Deventer, 2005, blz. 708 e.v.; Gormley, L. W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, blz. 11 e.v., alsmede Aronowitz, A. A., Laagland D. C. G. en Paulides G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam-New York, 1996, blz. 19 e.v.

16 — Zie Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Brussel, 2001, blz. 186.

nautaire vennootschapsrecht¹⁷, noch het communautaire belastingrecht het begrip zetel van de vennootschap heeft gedefinieerd¹⁸, maar dat er een verschil bestaat tussen het begrip zetel in het vennootschapsrecht en het begrip zetel in het belastingrecht. In het belastingrecht kan het begrip zetel van de vennootschap namelijk anders

zijn gedefinieerd. In het vennootschapsrecht¹⁹ wordt het begrip zetel van de vennootschap door de nationale rechtsvoorwaarden gedefinieerd. Ook kunnen, parallel aan de ontwikkeling van de rechtspraak van het Hof²⁰, in bepaalde nationale rechtstelsels veel nauwkeurigere bepalingen worden gevonden met betrekking tot het begrip zetel in het vennootschapsrecht.²¹

62. De ratio legis van het verschillende begrip zetel van de vennootschap in het fiscale recht is gelegen in de nog zwaarder

17 — Zie Menjucq, M., „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire”, *Droit et actualité*, Etudes offertes à J. Béguin, Paris, 2005, blz. 499. Ik wil er enkel op wijzen dat het vennootschapsrecht een definitie kent van het begrip zetel van de vennootschap in het kader van de gerechtelijke procedure. Deze definitie heeft evenwel geen betrekking op het belastingrecht. Inzake gerechtelijke procedures bevat artikel 60, lid 1, van verordening (EG) nr. 44/2001 van de Raad van 22 december 2000 betreffende de rechterlijke bevoegdheid, de erkenning en de tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken (PB 2001, L 12, blz. 1) een specifieke definitie van de woonplaats van rechtspersonen: „Voor de toepassing van deze verordening hebben vennootschappen en rechtspersonen woonplaats op de plaats van: a) hun statutaire zetel, of b) hun hoofdbestuur, of c) hun hoofdvesting.”

18 — Met betrekking tot de nationale wettelijke regelingen zij er bijvoorbeeld op gewezen dat er in het Duitse fiscale recht volgens § 1, lid 1, van het Körperschaftsteuergesetz (Duitse wet op de vennootschapsbelasting) twee begrippen bestaan voor de vaststelling van de belastingplichtigheid van vennootschappen. Het ene is de zetel („Sitz”), die onder andere door de statuten van de vennootschap wordt bepaald [§ 11 van de Abgabenordnung (Duitse belastingwetboek)]. Het andere is de „plaats waar de beslissingen van dagelijks bestuur worden genomen” („Ort der Geschäftsleitung”), zoals gedefinieerd in § 10 van het belastingwetboek; deze wordt gedefinieerd als centrum van de belangrijkste bestuursbeslissingen („Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung”), dat wil zeggen de plaats waar besluiten van enig gewicht worden genomen (BFH-Urteil 1998, I R 138/97) (BStBl. 1999 II, blz. 437). Het Franse belastingrecht hanteert een zeer pragmatische formulering: „De vennootschapsbelasting [impôt sur les sociétés] wordt geheven op de plaats van de hoofdvesting van de rechtspersoon. De bevoegde dienst kan evenwel als plaats van heffing aanwijzen hetzij de plaats van waaruit de vennootschap feitelijk wordt bestuurd, hetzij de plaats van haar statutaire zetel” [artikel 218 A, lid 1, van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek)]. In het Verenigd Koninkrijk gaat de belastingheffing bij vennootschappen van twee criteria uit, namelijk de registratie van de vennootschap (Finance Act 1988) en de plaats van het centrale bestuur en het toezicht („place of central management and control”) (aldus de rechtspraak).

19 — Zo wordt in het Duitse vennootschapsrecht ingevolge § 5 van het Aktiengesetz (Duitse wet op de naamloze vennootschappen) en in § 4a van het Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Duitse wet op de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid) de zetel aangemerkt als de in de statuten bepaalde zetel van de vennootschap. Ingevolge de leden 2 van voornoemde paragrafen dienen de statuten van de vennootschap, in de regel, als zetel aan te wijzen de plaats waar de directie zich bevindt, waar het bestuur zich bevindt of waar de vennootschap economische activiteiten ontplooit. Het Franse vennootschapsrecht kent geen definitie van het begrip zetel en gebruikt door elkaar de uitdrukkingen „siège statutaire” (code de commerce, artikel L 210-3, tweede alinea; code civil, artikel 1837), „siège social” (bijvoorbeeld code de commerce, artikelen L 210-3, L 221-14, L 225-23, L 225-103, en code civil, artikel 1835), „adresse du siège social” (decreet nr. 67-236, 23 maart 1967, artikelen 59, 123 en 130) en ook „siège de la société” (decreet du 23 maart 1967, artikelen 3, 206-6, 219, 231 en 295). In het Verenigd Koninkrijk wordt in het vennootschapsrecht onder statutaire zetel het „registered office” verstaan. Overeenkomstig Section 9 Subsection 2 van de „Companies Act 2006” (vennootschapswet) dienen de statuten de zetel van de vennootschap in Engeland, Wales, Schotland of Noord-Ierland te vestigen. De zetel kan vrij worden gekozen.

20 — In punt 82 van zijn arrest van 5 november 2002, Überseering (C-208/00, Jurispr. blz. I-9919), heeft het Hof verklaard dat de weigering van een lidstaat om de rechtsbevoegdheid te erkennen van een vennootschap die overeenkomstig het recht van een andere lidstaat is opgericht en er haar statutaire zetel heeft, op grond dat de vennootschap haar werkelijke zetel naar zijn grondgebied zou hebben verplaatst als gevolg van de verwerving van al haar aandelen door onderdanen van deze lidstaat met verblijfplaats aldaar, welke weigering tot gevolg heeft dat de vennootschap in de lidstaat van ontvangst, behoudens wanneer zij opnieuw wordt opgericht volgens het recht van die staat, geen procesbevoegdheid heeft om haar aanspraken uit een overeenkomst geldend te maken, een beperking vormt van de vrijheid van vestiging die in beginsel onverenigbaar is met de artikelen 43 EG en 48 EG.

21 — De nieuwe Sloveense wet op handelsvennootschappen (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) bevat bijvoorbeeld in artikel 30 de bepaling dat „de zetel van de vennootschap kan worden gevestigd op de plaats van haar activiteiten, op de plaats waar het grootste deel van de bedrijfsuitoefening plaatsvindt, of op de plaats waar de vennootschap wordt bestuurd”.

wegende zorg met betrekking tot de bestrijding van fraude en belastingontwijking. Daarom vermeldt de derde overweging van de considerans van de Dertiende richtlijn dan ook deze doelstelling. De bestrijding van fraude is namelijk zowel op communautair niveau als op het niveau van de lidstaten een prioritaire doelstelling.²² Het Hof heeft bovendien reeds verklaard dat „[d]e bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik [...] een doel [is] dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd”.²³

63. Vervolgens moet worden vastgesteld dat, zoals de Commissie betoogt, het begrip „bedrijfsuitoefening” enkel daadwerkelijke activiteiten kan inhouden. Het Hof heeft bovendien in het voormelde arrest DFDS²⁴ verklaard dat „[g]elijk de advocaat-generaal in de punten 32 tot en met 34 van zijn conclusie^[25] heeft beklemtoond, [...] de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium [vormt] voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw”.

22 — Zo probeert het belastingrecht van bepaalde lidstaten, hoewel hun vennootschapsrecht genoeg vrijheid biedt om zogenaamde brievenbusondernemingen („Briefkastengesellschaft” in het Duits, „Družba poštni nabiralnik” in het Sloveens) op te richten, te voorkomen dat dergelijke vennootschappen worden gebruikt om de wettelijke verplichting tot betaling van belastingen als de btw te ontwijken.

23 — Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 71). Zie ook met betrekking tot het communautaire vennootschapsrecht arrest van het Hof van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 51): „[...] een nationale maatregel die de vrijheid van vestiging beperkt, [kan] gerechtvaardigd zijn wanneer hij specifiek gericht is op volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken [...]”.

24 — Punt 23.

25 — Conclusie van advocaat-generaal La Pergola in deze zaak van 16 januari 1997. Punt 32 ervan luidt: „Het btw-stelsel moet aldus worden toegepast, dat het zo veel mogelijk aansluit bij de economische werkelijkheid.”

64. In de meeste gevallen valt de zetel van de bedrijfsuitoefening samen met de statutaire zetel. Zo heeft advocaat-generaal Mancini in zijn conclusie in de reeds aangehaalde zaak Berkholz uiteengezet dat „het begrip ‚zetel van de bedrijfsuitoefening’ [...] in technische zin moet worden opgevat: het gaat dus om de statutaire zetel, vermeld in de oprichtingsakte van de vennootschap die eigenares is van de onderneming welke de diensten verricht”.²⁶ Ter voorkoming van kunstmatige constructies waarmee de regels van het gemeenschappelijk btw-stelsel kunnen worden omzeild, kan het evenwel noodzakelijk blijken om na te gaan of dit werkelijk het geval is.

65. Het Hof heeft, zoals is benadrukt door verschillende partijen die opmerkingen hebben ingediend, in het kader van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn nuttige verduidelijkingen verschaft met betrekking tot het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening. Het in artikel 1 van de Achtste richtlijn en in artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn gebruikte begrip „zetel van de bedrijfsuitoefening” heeft dezelfde betekenis als dat in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, aangezien de Achtste en de Dertiende richtlijn tot doel hebben uitvoering te geven aan de in artikel 17 van de Zesde richtlijn voorziene teruggaaf van btw.

66. Zo wordt in het voormelde arrest Berkholz verklaard dat de plaats waar de dienstverrichter de zetel van de bedrijfsuitoefening

26 — Punt 2.

heeft gevestigd het belangrijkste aanknopingspunt is en dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien „de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn”.²⁷

67. In het voormelde arrest ARO Lease is eveneens erop gewezen dat om in afwijking van het als uitgangspunt geldende zetelcriterium een inrichting te kunnen aanmerken als plaats van een dienst van een belastingplichtige, „die inrichting [...] een voldoende mate van duurzaamheid en een — wat personeel en technisch materieel betreft — geschikte structuur [moet] bezitten om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken”.²⁸

68. Bovendien is het, indien het geboden is om met betrekking tot de definitie van „zetel van de bedrijfsuitoefening” in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn rekening te houden met de rechtspraak van het Hof inzake artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, ook nuttig om, zoals de Duitse regering in overweging geeft, kennis te nemen van de rechtspraak van het Hof in het kader van verordening nr. 1346/2000 betreffende insolventieprocedures.

69. Artikel 3, lid 1, van die verordening bepaalt dat „[d]e rechters van de lidstaat waar het centrum van de voornaamste belangen van de schuldenaar gelegen is, [...] bevoegd [zijn] de insolventieprocedure te openen. Bij vennootschappen en rechtspersonen wordt, zolang het tegendeel niet is bewezen, het centrum van de voornaamste belangen vermoed de plaats van de statutaire zetel te zijn.” In deze verordening wordt bijgevolg niet de mogelijkheid uitgesloten dat de statutaire zetel verschilt van het centrum van de bedrijfsuitoefening.

70. Het Hof heeft deze bepaling reeds een eerste keer uitgelegd. In een zaak waarin de schuldenaar een dochtermaatschappij was met een andere statutaire zetel dan die van haar moedermaatschappij, heeft het Hof verklaard dat het vermoeden volgens hetwelk het centrum van de voornaamste belangen van deze dochtermaatschappij gelegen is in de lidstaat waar haar statutaire zetel gevestigd is, kan worden weerlegd in het geval van een vennootschap die geen enkele activiteit uitoefent op het grondgebied van de lidstaat waar haar statutaire zetel is gevestigd. Het Hof heeft evenwel gepreciseerd dat wanneer een vennootschap haar activiteiten uitoefent op het grondgebied van de lidstaat waar haar statutaire zetel is gevestigd, het feit dat haar economische keuzen worden of kunnen worden bepaald door een moedermaatschappij in een andere lidstaat, niet volstaat om het vermoeden van verordening nr. 1346/2000 buiten beschouwing te laten.²⁹

²⁷ — Punten 17 en 18.

²⁸ — Punt 16.

²⁹ — Arrest van 2 mei 2006, Eurofood IFSC (C-341/04, Jurispr. blz. I-3813).

71. Derhalve doelt het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening allereerst op de statutaire zetel. Het is evenwel mogelijk dat bij grensoverschrijdende activiteiten met name om fiscale redenen de statutaire zetel kunstmatig wordt gekozen en onvoldoende feitelijk verband houdt met de plaats waar de bedrijfsuitoefening daadwerkelijk plaatsvindt. Zijn er twijfels, dan moet het concrete geval worden beoordeeld en worden nagegaan of er sprake is van feiten waaruit een daadwerkelijke bedrijfsuitoefening blijkt.

72. Bijgevolg geef ik in overweging op de tweede vraag te antwoorden dat met het begrip „zetel van de bedrijfsuitoefening” in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn de plaats wordt bedoeld waar de economische activiteiten van de onderneming daadwerkelijk plaatsvinden en welke wordt gekenmerkt door de samenwerking van voldoende personele en technische middelen voor de zelfstandige uitoefening van deze activiteiten. Zolang het tegendeel niet is bewezen, is deze plaats die van de statutaire zetel.

73. Ten overvloede kan hieraan worden toegevoegd dat de tweede vraag, zoals geformuleerd door het Finanzgericht Köln, in abstracte bewoordingen is gevat en op generlei wijze betrekking heeft op het geval van de onderneming dat aan de prejudiciële vragen ten gronde ligt. De Duitse regering en de Commissie hebben zich evenwel willen uitspreken over de lokalisering van een dergelijke onderneming. Hoewel zij dezelfde redenering volgen, komen zij niettemin tot een tegengestelde conclusie, aangezien de Duitse regering van mening is dat de statutaire zetel verschilt van de zetel van de bedrijfsuitoefening van de betrokken onderneming en de Commissie betoogt dat zij identiek zijn.

74. Wat dit betreft, volstaat het erop te wijzen dat, gelet op het weerlegbare vermoeden dat de zetel van de bedrijfsuitoefening dezelfde is als de statutaire zetel, moet worden geconcludeerd dat de zetels identiek zijn wanneer niet kan worden aangetoond dat de economische activiteiten op een andere plaats worden uitgeoefend. Anders gezegd, in geval van twijfel geldt dat de zetels identiek zijn.

VI — Conclusie

75. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de vragen van het Finanzgericht Köln te beantwoorden als volgt:

- „1) De verklaring betreffende de hoedanigheid van btw-plichtige, opgesteld overeenkomstig het model in bijlage B bij 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, vormt geen onweerlegbaar vermoeden dat de onderneming is gevestigd in de lidstaat van afgifte van de verklaring.

- 2) Met het begrip ‚zetel van de bedrijfsuitoefening’ in de zin van artikel 1, punt 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, wordt de plaats bedoeld waar de economische activiteiten van de onderneming daadwerkelijk plaatsvinden en welke wordt gekenmerkt door de samenwerking van voldoende personele en technische middelen voor de zelfstandige uitoefening van deze activiteiten. Zolang het tegendeel niet is bewezen, is deze plaats die van de statutaire zetel.”