Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C?73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

tegen

Bundeszentralamt für Steuern

(verzoek van het Finanzgericht Köln om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 3 en 4 – Teruggaaf van btw – Achtste btw-richtlijn – Teruggaaf van btw aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen – Artikelen 3, sub b, en 9, tweede alinea – Bijlage B – Verklaring van belastingplichtigheid – Juridische draagwijdte – Dertiende btw-richtlijn – Teruggaaf van btw aan niet op grondgebied van Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen – Artikel 1, punt 1 – Begrip zetel van bedrijfsuitoefening”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Teruggaaf van belasting aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen*

(Richtlijn 79/1072 van de Raad, art. 3, sub b, 9, tweede alinea, en bijlage B)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Teruggaaf van belasting aan niet op grondgebied van Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen*

(Richtlijn 86/560 van de Raad, art. 1, punt 1)

1. De artikelen 3, sub b, en 9, tweede alinea, van de Achtste richtlijn (79/1072) 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, moeten aldus worden uitgelegd dat de overeenkomstig het model in bijlage B bij deze richtlijn opgestelde verklaring in beginsel het vermoeden wettigt dat de betrokkene niet alleen aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen in de lidstaat waaronder de belastingdienst ressorteert die hem deze verklaring heeft afgegeven, maar ook dat hij in die lidstaat op enigerlei wijze is gevestigd, hetzij doordat hij daar de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, hetzij doordat hij daar beschikt over een vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht.

De belastingdienst van de lidstaat waar verzocht wordt om teruggaaf van de voldane voorbelasting, is in beginsel feitelijk en rechtens gebonden aan de vermeldingen in deze verklaring

Deze bepalingen betekenen evenwel niet dat het de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf die eraan twijfelt of de vestiging waarvan het adres in deze verklaring wordt vermeld, economisch gezien daadwerkelijk bestaat, zou zijn verboden zich van het bestaan daarvan te vergewissen door gebruik te maken van de administratieve maatregelen welke daartoe in de communautaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde zijn voorzien.

Blijkt uit de verkregen informatie dat het in de verklaring van belastingplichtigheid vermelde adres

niet overeenstemt met de zetel van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige en evenmin met een vaste inrichting van waaruit deze zijn handelingen verricht, dan heeft de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf het recht de door de belastingplichtige gevraagde teruggaaf te weigeren, waarbij het de belastingplichtige mogelijk moet blijven daartegen in rechte op te komen.

(cf. punten 40?41, 49-50, dictum 1)

2. Artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn (86/560) 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, moet aldus worden uitgelegd dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.

Bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap dient 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. Ook andere elementen, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld, kunnen in aanmerking worden genomen.

Bijgevolg kan een fictieve vestiging, zoals die welke kenmerkend is voor een „brievenbusmaatschappij” of een „schijnvennootschap”, niet worden aangemerkt als zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn.

(cf. punten 61?63, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

28 juni 2007 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 3 en 4 – Teruggaaf van btw – Achtste btw-richtlijn – Teruggaaf van btw aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen – Artikelen 3, sub b, en 9, tweede alinea – Bijlage B – Verklaring van belastingplichtigheid – Juridische betekenis – Dertiende btw-richtlijn – Teruggaaf van btw aan niet op grondgebied van Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen – Artikel 1, punt 1 – Begrip zetel van bedrijfsuitoefening”

In zaak C?73/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Köln (Duitsland) bij beslissing van 19 januari 2006, ingekomen bij het Hof op 8 februari 2006, in de procedure

Planzer Luxembourg Sàrl

tegen

Bundeszentralamt für Steuern,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Planzer Luxembourg Sàrl, vertegenwoordigd door P. Widdau, Steuerberater,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en U. Forsthoff als gemachtigden,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J.?C. Gracia als gemachtigden,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

– de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door S. Schreiner als gemachtigde,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 april 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 3, sub b, en 9, tweede alinea, van alsmede van 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 (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”) en 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 (PB L 326, blz. 40; hierna: „Dertiende richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Planzer Luxembourg Sàrl, een

vennootschap naar Luxemburgs recht, en het Bundeszentralamt für Steuern (hierna: „Duitse belastingdienst”) over diens afwijzing van verzoeken om teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die deze vennootschap heeft betaald in het kader van leveringen van brandstof in Duitsland.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

Zesde richtlijn

3 In artikel 17, leden 2 en 3, 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; hierna: „Zesde richtlijn”), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie, wordt bepaald:

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

a) de [btw] 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 behoeve door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], 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 De voorwaarden en nadere voorschriften voor het recht op teruggaaf bedoeld in artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn variëren naargelang de buitenlandse belastingplichtige, die de ontvanger is van de voor belastbare handelingen gebruikte goederen of diensten, is gevestigd in een andere lidstaat of buiten de Europese Gemeenschap. De eerste situatie valt onder de Achtste en de tweede onder de Dertiende richtlijn.

Achtste richtlijn

5 Artikel 1 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige [...] die [...] 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 [...] geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen [...]”

6 In artikel 2 van deze richtlijn wordt 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 [btw] terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen [...]”

7 Ingevolge artikel 3, sub b, van de Achtste richtlijn moet de in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, om teruggaaf te kunnen verkrijgen, „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 [btw]”.

8 Overeenkomstig artikel 6 van de Achtste richtlijn mogen de lidstaten de in artikel 2 bedoelde belastingplichtige, naast de in deze richtlijn, met name in artikel 3 ervan, 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”.

9 Volgens artikel 9, tweede alinea, van de Achtste richtlijn „[moeten] de in artikel 3, sub b, [...] bedoelde verklaringen betreffende de hoedanigheid van belastingplichtige [...] in overeenstemming zijn met het in bijlage B opgenomen model”.

10 Volgens dit model moet de verklaring betreffende de hoedanigheid van belastingplichtige met name vermelden de naam en voornamen of de handelsnaam van de aanvrager, de aard van zijn bedrijfsuitoefening, het adres van zijn vestiging en het btw-nummer of, in voorkomend geval, de reden waarom de aanvrager geen dergelijk btw-nummer heeft.

Dertiende richtlijn

11 Artikel 1 van de Dertiende richtlijn bepaalt:

„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 de [Zesde] richtlijn [...], die gedurende de periode bedoeld in artikel 3, lid 1, van de onderhavige richtlijn op het betrokken grondgebied 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 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 [...]

[...]”

12 In artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn wordt bepaald:

„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 [btw] 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 [de Zesde] richtlijn [...]”

13 Artikel 3, lid 1, van de Dertiende richtlijn luidt als volgt:

„De in artikel 2, lid 1, bedoelde teruggaaf wordt verleend op verzoek van de belastingplichtige. De lidstaten stellen de voorwaarden voor de indiening van dit verzoek vast, met inbegrip van de termijnen, de periode waarop het verzoek betrekking moet hebben, de bevoegde dienst waarbij dit moet worden ingediend en de minimumbedragen waarvoor de teruggaaf kan worden gevraagd. Zij stellen eveneens de voorwaarden vast waaronder de teruggaaf plaatsvindt, met inbegrip van de termijnen. Zij leggen de aanvrager de verplichtingen op die noodzakelijk zijn om de gegrondheid van de aanvraag te beoordelen en fraude te voorkomen, en meer in het bijzonder laten zij hem het bewijs leveren dat hij een economische activiteit verricht overeenkomstig artikel 4, lid 1, van [de Zesde] Richtlijn [...]. De aanvrager moet door middel van een schriftelijke verklaring aantonen dat hij in de vastgestelde periode geen enkele handeling heeft verricht die niet voldoet aan de in artikel 1, punt 1, vastgestelde voorwaarden."

14 In artikel 4 van de Dertiende richtlijn wordt bepaald:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op teruggaaf vastgesteld overeenkomstig artikel 17 van [de Zesde] Richtlijn, zoals toegepast in de lidstaten van de teruggaaf.

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

[...]"

Nationaal recht

15 § 18, lid 9, van het Umsatzsteuergesetz 1993 (Duitse wet op de omzetbelasting van 1993) (BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG") juncto § 59 van de Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993 (Duitse toepassingsbepalingen van de wet op de omzetbelasting van 1993) (BGBl. 1993 I, p. 600; hierna: „UStDV") regelt de procedure inzake de teruggaaf van de in Duitsland door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige betaalde btw.

16 Krachtens § 18, lid 9, zevende zin, UStG hebben belastingplichtigen die niet op het grondgebied van de Gemeenschap zijn gevestigd geen recht op teruggaaf van voorbelasting die betrekking heeft op de levering van brandstof.

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

17 Verzoekster in het hoofdgeding exploiteert een transportonderneming. Zij is gevestigd te Frisange (Luxemburg). Haar enige aandeelhoudster is de in Dietikon (Zwitserland) gevestigde vennootschap Planzer Transport AG (hierna: „P AG").

18 Bedrijfsleiders van verzoekster in het hoofdgeding zijn twee werknemers van P AG. Een van hen woont in Zwitserland en de ander in Italië.

19 H. Deltgen (hierna: „D") exploiteert ter zetel van verzoekster in het hoofdgeding de onderneming Helvetia House, waarvan verzoekster haar kantoorruimten heeft gehuurd. Als vertegenwoordiger van haar enige aandeelhoudster heeft D de nodige stappen ondernomen voor de oprichting van verzoekster.

20 Dertien andere vennootschappen, waaronder drie dochtervennootschappen van Zwitserse transportondernemingen, hebben hun zetel op hetzelfde adres als verzoekster in het hoofdgeding.

21 In april 1997 en in mei 1998 heeft verzoekster in het hoofdgeding bij de Duitse belastingdienst verzoeken ingediend om teruggaaf van de btw die zij in Duitsland bij de aankoop van brandstof had betaald. Deze verzoeken hadden betrekking op 11 004,25 DEM voor 1996 en 16 670,98 DEM voor 1997. Beide verzoeken gingen vergezeld van een door de Luxemburgse belastingdienst afgegeven verklaring overeenkomstig het model van bijlage B bij de Achtste richtlijn.

22 Volgens deze verklaring is verzoekster in het hoofdgeding onder een Luxemburgs belastingnummer onderworpen aan de btw.

23 Nadat hij van zijn Informatiedienst Buitenland had vernomen dat verzoekster op het in die verklaring vermelde adres geen telefoonaansluiting had, kwam de Duitse belastingdienst tot de conclusie dat verzoekster in het hoofdgeding niet had aangetoond dat haar hoofdkantoor in Luxemburg was gevestigd. Bij twee beschikkingen, gedateerd 24 januari 1998 respectievelijk 29 oktober 1998, heeft hij de verzoeken om teruggaaf van verzoekster in het hoofdgeding afgewezen op grond dat de in § 18, lid 9, UStG en § 59 UStDV neergelegde voorwaarden voor teruggaaf niet waren vervuld.

24 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen deze beschikkingen bezwaren ingediend. Zij heeft een aanvullende verklaring overgelegd, volgens welke zij een „handelsvennootschap in de zin van het Duits-Luxemburgse dubbelbelastingverdrag” is en onderworpen is aan de „Luxemburgse directe belastingen”. Zij heeft aangevoerd dat haar twee bedrijfsleiders, alsmede D en nog een andere persoon, die tevens verantwoordelijk is voor haar administratie en boekhouding, in Luxemburg werkzaam zijn, dat vijf werknemers in deeltijd werken als chauffeur te harer zetel, dat zij, zoals blijkt uit haar briefhoofd, een telefoonaansluiting heeft, dat in Luxemburg geregistreerde vrachtwagens worden ingezet voor het luchtvrachtverkeer en dat de rekeningen worden opgemaakt te harer zetel.

25 Bij beschikkingen van 1 juli 1999 heeft de Duitse belastingdienst deze bezwaren van verzoekster in het hoofdgeding afgewezen, op grond dat haar hoofdkantoor zich in Zwitserland en niet in Luxemburg bevindt.

26 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen deze afwijzende beschikkingen beroep ingesteld. Bij uitspraak van 26 oktober 2001 heeft het Finanzgericht Köln dit beroep toegewezen op grond dat de door verzoekster in het hoofdgeding jegens haar Zwitserse moedermaatschappij verrichte handelingen overwegend vanuit Luxemburg plaatsvinden en de zetel van verzoekster zich onmiskenbaar in die lidstaat bevindt.

27 Bij arrest van 22 mei 2003 heeft het Bundesfinanzhof deze uitspraak vernietigd, op grond dat het Finanzgericht Köln zich op basis van de plaats waar de statutaire zetel van verzoekster in het hoofdgeding is gevestigd, ten onrechte op het standpunt heeft gesteld dat deze zich in Luxemburg bevindt. Van oordeel dat de uitlegging van de in het Duitse btw-recht gehanteerde begrippen vestiging en zetel onder het gemeenschapsrecht valt, heeft het Bundesfinanzhof een aantal criteria opgesomd die volgens hem in dit opzicht relevant zouden kunnen zijn: de vermelding van verzoekster in het hoofdgeding in het Luxemburgse telefoonboek onder haar eigen naam; de huur van kantoorruimte en het sluiten van overeenkomsten op eigen naam; de plaats en het tijdvak van tewerkstelling van eventuele werknemers in dienst van verzoekster in het hoofdgeding; de plaats van het opmaken van de facturen betreffende de jegens haar moedermaatschappij verrichte handelingen; de plaats van registratie van de vrachtwagens; de

standplaats van de niet in gebruik zijnde vrachtwagens; het bestaan van omzetbelastingaangiften in Luxemburg en de afgifte door de Luxemburgse belastingautoriteiten van documenten met betrekking tot verzoekster in het hoofdgeding. Het Bundesfinanzhof heeft de zaak vervolgens terugverwezen naar het Finanzgericht Köln, opdat dit de noodzakelijke feitelijke vaststellingen kan doen.

28 In de verwijzingsbeslissing stelt het Finanzgericht Köln in dit verband vast:

„1. Aanvankelijk schreef verzoekster op basis van een overeenkomst voor vrachtvergoedingen van 1 januari 1996, en onder eigen briefhoofd, in de jaren 1997 en 1998 verschillende facturen voor verschuldigde vrachtvergoedingen uit aan P AG, die deze vervolgens betaalde door middel van bankoverschrijvingen. Tegelijkertijd bracht zij P AG eveneens vergoedingen voor het gebruik van opleggers in rekening. Reeds op 26 december 1995 had zij via haar werknemer Robert Surber met ingang van 1 januari 1996 een schriftelijke huurovereenkomst met de firma Helvetia House – Henri Deltgen gesloten voor kantoorruimten in de Rue de Luxembourg 23 A in Frisange. Zij betaalde ook de verwarmingskosten voor deze ruimten. Zij was bereikbaar via het telefoonnummer van Helvetia House, dat evenwel onder de naam van D in het telefoonboek was opgenomen, en gebruikte dit nummer ook in haar briefhoofden. In het tijdvak 1996 tot en met 1998 had zij eveneens zeven vrachtwagens op haar naam aangemeld bij het ministerie van Verkeer en de desbetreffende bedrijfsvergunning van het Luxemburgse ministerie van Middenstand en Toerisme verkregen. Volgens de door haar overgelegde personeelslijst had zij op de peildatum 15 juni 1998 zeven werknemers in dienst, van wie de meeste reeds sedert 1996 voor haar werkten en de overige waren aangenomen ter vervanging van medewerkers die de firma hadden verlaten en eveneens sedert 1996 waren tewerkgesteld. Verzoekster had overeenkomstige schriftelijke arbeidsovereenkomsten gesloten. Ten slotte stond zij ook voor de omzetbelasting bij het Bureau d'Imposition van de Luxemburgse belastingdienst geregistreerd onder nummer 1995 2408 871 en beschikte zij over het btw-nummer LU 16487850. Verder had zij btw-aangiften gedaan en was zij aangeslagen in de btw. Bovendien stond zij ook wat de directe belastingen aangaat geregistreerd onder het belastingnummer 1995/2408/871.

2. Een verzoek om inlichtingen van verweerder van 11 juli 2002 aan de Luxemburgse belastingdienst leverde het volgende op [...]: verzoekster had haar kantoorruimten gehuurd van Helvetia House en liet deze deels ook secretariaats? en boekhoudkundige werkzaamheden voor haar verrichten. Verzoekster bezat geen voorzieningen respectievelijk andere voorwerpen op haar statutaire zetel, en haar verantwoordelijken waren evenmin permanent in Luxemburg aanwezig. Zij had daar verder noch de beschikking over opslagruimten, noch over parkeerplaatsen voor vrachtwagens. De vrachtwagenchauffeurs stonden echter in Luxemburg ingeschreven en de vrachtwagens waren er aangemeld. In 1997 werd door verzoekster in Luxemburg een omzet ten belope van 575 129,56 EUR aangegeven.

3. In het kader van de mondelinge behandeling van 19 januari 2006 heeft de Senat in dit verband verder vastgesteld dat beide bedrijfsleiders van verzoekster, Surber en Gemple, twee tot drie dagen per week respectievelijk twee tot vier dagen per maand in Luxemburg aanwezig waren. Daar werden de voornaamste beslissingen van dagelijks bestuur genomen (bijvoorbeeld betreffende de aankoop van vrachtwagens en de indienstneming van medewerkers) en was tevens de administratie gevestigd (boekhouding, opmaken van facturen en loonafrekening). De operationele kant van de zaken (planning en organisatie van de vrachtwagenritten en contacten met de klanten) werd evenwel verzorgd door P AG vanuit Zwitserland. Aan de hand van deze planning verrichtte verzoekster dan de overeenkomstige vervoerdiensten met de bovenbedoelde vrachtwagens, die haar eigendom waren. Deze diensten werden voor honderd procent jegens P AG verricht en verzoekster bracht deze vanuit Luxemburg de overeenkomstige diensten in rekening.

4. Als antwoord op de vraag of zij op het nationale grondgebied vervoerdiensten heeft verricht, heeft verzoekster bij brief van 10 januari 2006 voor beide tijdvakken van teruggaaf verklaringen overgelegd inzake de toepassing van de nulregeling in het kader van de aftrekprocedure [...]”

29 De verwijzende rechter benadrukt dat het in de aan hem voorgelegde zaak draait om de vraag of verzoekster in het hoofdgeding buiten het grondgebied van de Gemeenschap is gevestigd, in welk geval zij ingevolge § 18, lid 9, zevende zin, UStG geen recht heeft op teruggaaf van de bij aankoop van brandstof in Duitsland betaalde btw, en gaat er met het Bundesfinanzhof van uit dat het begrip vestiging in de zin van die bepaling moet worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn. Hij heeft evenwel twijfels omtrent de juiste uitlegging van laatstgenoemde bepaling.

30 Volgens de verwijzende rechter moet in de eerste plaats worden nagegaan wat de juridische betekenis is van de door verzoekster in het hoofdgeding overgelegde verklaring. Hij meent dat uit deze verklaring weliswaar een onweerlegbaar vermoeden voortvloeit dat de betrokkene een aan de btw onderworpen ondernemer is, maar betwijfelt of deze verklaring een onweerlegbaar vermoeden inhoudt met betrekking tot de vestiging van deze persoon in de lidstaat waaronder de dienst ressorteert die de verklaring heeft afgegeven (hierna: „lidstaat van afgifte”).

31 Indien deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, dan is het de vraag of het bij het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn gaat om de plaats waar de statutaire zetel van de vennootschap is gevestigd en waar de voornaamste beslissingen van dagelijks bestuur worden genomen (volgens de verwijzende rechter in casu Luxemburg) dan wel om de plaats van waaruit haar operationele activiteiten worden uitgevoerd (volgens de verwijzende rechter in casu Zwitserland).

32 Daarop heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Heeft een overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn opgestelde ondernemersverklaring bindende werking, respectievelijk vloeit daaruit een onweerlegbaar vermoeden voort dat de ondernemer is gevestigd in de lidstaat van afgifte van de verklaring?

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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

33 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn opgestelde verklaring noodzakelijkerwijs aantoont dat de belastingplichtige is gevestigd in de lidstaat van afgifte.

34 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de Achtste richtlijn tot doel heeft, de regeling vast te stellen voor de teruggaaf van btw die in een lidstaat is betaald door in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen, en aldus een harmonisatie beoogt van het recht op teruggaaf zoals dat uit artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn voortvloeit (zie in die zin arresten van 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C?136/99, Jurispr. blz. I?6109, punt 20, en 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 26).

35 Blijkens de tweede overweging van de considerans ervan beoogt deze richtlijn hoofdzakelijk te vermijden dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige aan een dubbele belastingheffing wordt onderworpen vanwege het feit dat hij de hem in een andere lidstaat in rekening gebrachte belasting definitief moet dragen. Zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen heeft uiteengezet, is het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in de Achtste richtlijn, de tegenhanger van het door de Zesde richtlijn te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting.

36 Uit de zesde overweging van de considerans van de Achtste richtlijn volgt dat het andere algemene oogmerk van de richtlijn erin bestaat bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te bestrijden (zie in die zin arrest van 11 juni 1998, Grandes sources d’eaux minérales françaises, C?361/96, Jurispr. blz. I?3495, punt 28).

37 Om deze dubbele doelstelling te bereiken, verleent de Achtste richtlijn de belastingplichtige een recht op teruggaaf van de voorbelasting die hij heeft voldaan in een lidstaat waarin hij geen zetel of vaste inrichting, noch een woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft en geen goederen heeft geleverd of diensten heeft verricht (zie in die zin arrest van 25 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C?429/97, Jurispr. blz. I?637, punt 28), waarbij voor de teruggaaf is vereist dat aan de belastingdienst van de lidstaat waar de teruggaaf wordt gevraagd (hierna: „lidstaat van teruggaaf”) een door de belastingdienst van de lidstaat van afgifte verstrekte verklaring wordt overgelegd betreffende de hoedanigheid van btw-plichtige van de ondernemer die om deze teruggaaf verzoekt.

38 Zoals de Commissie heeft beklemtoond, berust het door de Achtste richtlijn ingevoerde stelsel voor teruggaaf derhalve op een mechanisme van samenwerking en wederzijds vertrouwen tussen de belastingdiensten van de lidstaten.

39 Binnen deze context bepaalt artikel 9, tweede alinea, van de Achtste richtlijn ter verzekering van de evenwichtige werking van dit mechanisme dat de door de belastingdienst van de lidstaat van afgifte verstrekte verklaring betreffende de hoedanigheid van belastingplichtige in

overeenstemming moet zijn met het in bijlage B bij deze richtlijn opgenomen model. Volgens dit model moet de genoemde verklaring onder meer het btw-nummer en het „adres van de vestiging” van de betrokken persoon vermelden. Bovendien bepaalt artikel 3, sub b, van die richtlijn dat deze verklaring wordt afgegeven door de overheid van de lidstaat waar de belastingplichtige gevestigd is.

40 Zoals de Italiaanse regering en de Commissie hebben betoogd, wettigt de overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn opgestelde verklaring dus het vermoeden dat de betrokkene niet alleen aan de btw is onderworpen in de lidstaat van afgifte, maar daar ook op enigerlei wijze is gevestigd, hetzij doordat hij daar de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, hetzij doordat hij daar beschikt over een vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht.

41 De belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf is in beginsel feitelijk en rechtens gebonden aan de vermeldingen in deze verklaring.

42 Gelet op de verschillen die met betrekking tot de voorwaarden voor teruggaaf bestaan tussen de bij de Achtste richtlijn ingevoerde regeling voor belastingplichtigen die zijn gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf en de bij de Dertiende richtlijn ingevoerde regeling voor belastingplichtigen die niet op het grondgebied van de Gemeenschap zijn gevestigd, kan de afgifte van een overeenkomstig het model in bijlage B bij de Achtste richtlijn opgestelde verklaring, zoals de Duitse, de Franse en de Italiaanse regering alsmede de Commissie hebben betoogd, er evenwel niet aan in de weg staan dat de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf zich tracht ervan te vergewissen dat de vestiging waarvan het adres in een dergelijke verklaring wordt vermeld, economisch gezien daadwerkelijk bestaat.

43 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw vormt (arrest van 20 februari 1997, DFDS, C?260/95, Jurispr. blz. I?1005, punt 23).

44 Bovendien is het vaste rechtspraak dat de justitiabelen in geval van misbruik of fraude geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen (zie, op het gebied van de btw, met name arresten van 3 maart 2005, Fini H, C?32/03, Jurispr. blz. I?1599, punt 32, en 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, Jurispr. blz. I?1609, punt 68).

45 Dit zou het geval zijn wanneer een belastingplichtige in aanmerking wenste te komen voor de teruggaafregeling volgens de in de Achtste richtlijn neergelegde voorwaarden, hoewel de vestiging waarvan het adres wordt vermeld in de overeenkomstig het model in bijlage B bij deze richtlijn opgestelde verklaring met geen enkele economische realiteit in de lidstaat van afgifte zou stroken en de betrokkene voorts niet op het grondgebied van de Gemeenschap zou zijn gevestigd, zodat hij niet onder de Achtste, maar onder de Dertiende richtlijn zou vallen.

46 Twijfelt de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf, bijvoorbeeld bij verdenking van belastingmisbruik, eraan dat de in deze verklaring bedoelde vestiging economisch gezien daadwerkelijk bestaat, dan kan hij evenwel niet, gelet op het uit deze verklaring voortvloeiende vermoeden, de belastingplichtige zonder verdere vorm van voorafgaand onderzoek de teruggaaf weigeren.

47 In een dergelijk geval beschikt deze dienst, zoals de advocaat-generaal in punt 53 van haar conclusie opmerkt, over de door artikel 6 van de Achtste richtlijn geboden mogelijkheid om de belastingplichtige te dwingen hem de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn (zie in die zin arrest Monte Dei Paschi Di Siena, reeds aangehaald, punt 31), zoals informatie waarvan kan worden aangenomen dat hij op grond daarvan in staat is om te beoordelen of de in de verklaring van belastingplichtigheid

vermelde vestiging economisch gezien daadwerkelijk bestaat.

48 Zoals de Commissie heeft aangevoerd, beschikt de genoemde dienst ook over de communautaire instrumenten van administratieve samenwerking en bijstand die zijn ingevoerd met het oog op de juiste vaststelling van de btw en de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking op dit gebied, zoals de maatregelen welke zijn neergelegd in 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), alsmede in verordening (EG) nr. 1925/2004 van de Commissie van 29 oktober 2004 tot vaststelling van nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van verordening nr. 1798/2003 (PB L 331, blz. 13).

49 Blijkt uit de verkregen informatie dat het in de verklaring van belastingplichtigheid vermelde adres niet overeenstemt met de zetel van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige en evenmin met een vaste inrichting van waaruit deze zijn handelingen verricht, dan heeft de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf het recht de door de belastingplichtige gevraagde teruggaaf te weigeren, waarbij het de belastingplichtige mogelijk moet blijven daartegen in rechte op te komen (zie in die zin, met betrekking tot belastingmisbruik, arrest Fini H, reeds aangehaald, punten 33 en 34; zie naar analogie, in de context van artikel 43 EG, arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Jurispr. blz. I?7995, punt 55).

50 Gelet op het voorgaande, dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 3, sub b, en 9, tweede alinea, van de Achtste richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de overeenkomstig het model in bijlage B bij deze richtlijn opgestelde verklaring in beginsel het vermoeden wettigt dat de betrokkene niet alleen aan de btw is onderworpen in de lidstaat waaronder de belastingdienst ressorteert die hem deze verklaring heeft afgegeven, maar ook dat hij aldaar is gevestigd. Deze bepalingen betekenen evenwel niet dat het de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf die eraan twijfelt dat de vestiging waarvan het adres in deze verklaring wordt vermeld, economisch gezien daadwerkelijk bestaat, zou zijn verboden zich van het bestaan daarvan te vergewissen door gebruik te maken van de administratieve maatregelen welke daartoe in de communautaire btw-regeling zijn voorzien.

Tweede vraag

51 Met zijn tweede vraag verzoekt de verwijzende rechter om uitlegging van de in artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn gebruikte term „zetel van zijn bedrijfsuitoefening”.

52 Vooraf zij erop gewezen dat, in de zin van de Dertiende richtlijn, de hoedanigheid van niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige met name veronderstelt dat de belastingplichtige tijdens de in artikel 3, lid 1, van deze richtlijn bedoelde periode op dit grondgebied over geen van de in artikel 1, punt 1, van de richtlijn genoemde aanknopingspunten beschikte.

53 Tot die aanknopingspunten behoren onder meer de „zetel van zijn bedrijfsuitoefening” en het bestaan van een „vaste inrichting [...] van waaruit de handelingen worden verricht”.

54 Volgens vaste rechtspraak op het gebied van de btw dient een vaste inrichting een zekere bestendigheid te vertonen, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn (zie arrest van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 18; arrest DFDS, reeds aangehaald, punt 20, en arrest van 17 juli 1997, ARO Lease, C?190/95, Jurispr. blz. I?4383, punt 15). Er moet derhalve sprake zijn van een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technisch materieel betreft –

geschikte structuur om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken (zie arrest ARO Lease, reeds aangehaald, punt 16).

55 Wat in het bijzonder transportactiviteiten betreft, vereist een vaste inrichting voor de toepassing van de communautaire btw-regeling ten minste een kantoor waarin overeenkomsten kunnen worden opgemaakt en de beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, alsmede een stalling voor de voor deze activiteiten bestemde voertuigen (zie in die zin arrest ARO Lease, reeds aangehaald, punten 19 en 27, alsmede arrest van 7 mei 1998, Lease Plan, C?390/96, Jurispr. blz. I?2553, punt 26). Het feit dat deze voertuigen in de betrokken lidstaat zijn geregistreerd, vormt daarentegen geen aanwijzing voor een vaste inrichting in die lidstaat (zie in die zin arrest Lease Plan, reeds aangehaald, punten 21 en 27).

56 Een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voor de onderneming voorbereidende of hulpactiviteiten te verrichten, zoals het aanwerven van personeel of het aankopen van technische middelen die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de ondernemingsactiviteiten, is geen vaste inrichting.

57 In de zaak in het hoofdgeding is de verwijzende rechter, zoals blijkt uit punt 31 van het onderhavige arrest, op grond van zijn diverse feitelijke vaststellingen (zie punt 28 van het onderhavige arrest) van oordeel dat de plaats van waaruit de transportactiviteiten van verzoekster in het hoofdgeding daadwerkelijk worden uitgevoerd, zich in Zwitserland bevindt.

58 Wat het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn betreft, zij opgemerkt dat één en dezelfde plaats weliswaar zowel zetel van de bedrijfsuitoefening als vaste inrichting van de betrokken onderneming kan zijn, maar dat het enkele feit dat deze bepaling, overigens net als artikel 1 van de Achtste richtlijn, onderscheid maakt tussen de begrippen zetel van de bedrijfsuitoefening en vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht, aantoont dat het eerste begrip in de gedachtegang van de gemeenschapswetgever een zelfstandige betekenis heeft ten opzichte van het tweede.

59 Hieruit volgt dat de omstandigheid dat, volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter in het kader van het hoofdgeding, de plaats van waaruit de activiteiten van verzoekster in het hoofdgeding daadwerkelijk worden uitgeoefend zich niet in de lidstaat van afgifte bevindt, op zich niet uitsluit dat verzoekster in het hoofdgeding aldaar de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

60 Wanneer het, zoals in het hoofdgeding, gaat om een vennootschap, dan heeft het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn betrekking op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.

61 Bij het bepalen van de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap dient 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. Ook andere elementen, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld, kunnen in aanmerking worden genomen.

62 Bijgevolg kan een fictieve vestiging, zoals die welke kenmerkend is voor een „brievenbusmaatschappij” of een „schijnvennootschap”, niet worden aangemerkt als zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn (zie naar analogie

arrest van 2 mei 2006, Eurofood IFSC, C?341/04, Jurispr. blz. I?3813, punt 35, en arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, reeds aangehaald, punt 68).

63 Gelet op het voorgaande, dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.

Kosten

64 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 van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 3, sub b, en 9, tweede alinea, 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, moeten aldus worden uitgelegd dat de overeenkomstig het model in bijlage B bij deze richtlijn opgestelde verklaring in beginsel het vermoeden wettigt dat de betrokkene niet alleen aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen in de lidstaat waaronder de belastingdienst ressorteert die hem deze verklaring heeft afgegeven, maar ook dat hij aldaar is gevestigd.**

Deze bepalingen betekenen evenwel niet dat het de belastingdienst van de lidstaat waar wordt verzocht om teruggaaf van de voorbelasting, die eraan twijfelt dat de vestiging waarvan het adres in deze verklaring wordt vermeld, economisch gezien daadwerkelijk bestaat, zou zijn verboden zich van het bestaan daarvan te vergewissen door gebruik te maken van de administratieve maatregelen welke daartoe in de communautaire regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde zijn voorzien.

2) **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, moet aldus worden uitgelegd dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.