

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

17 maart 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 43 en 44 – Plaats van een dienst die wordt verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige – Plaats van beleggingsbeheersdiensten die voor een niet-economische beroepsactiviteit door een charitatieve organisatie worden afgenomen van buiten de Unie gevestigde dienstverrichters”

In zaak C-459/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 13 juni 2019, ingekomen bij het Hof op 17 juni 2019, in de procedure

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

tegen

Wellcome Trust Ltd,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, M. Ilešič, E. Juhász (rapporteur), C. Lycourgos en I. Jarukaitis, rechters,

advocaat generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Wellcome Trust Ltd, vertegenwoordigd door F. Mitchell, barrister, en P. Nathwani, C. Millard en H. Grantham, solicitors,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door Z. Lavery als gemachtigde, bijgestaan door E. Mitrophanous, barrister,
- Ierland, vertegenwoordigd door M. Browne, J. Quaney en A. Joyce als gemachtigden, bijgestaan door N. Travers, SC,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Armenia als gemachtigden, gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 juni 2020, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (belasting- en douanediens, Verenigd Koninkrijk) en Wellcome Trust Ltd (hierna: „WTL”) betreffende de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die was afgedragen in verband met diensten die waren verricht door buiten de Europese Unie gevestigde beleggingsbeheerders.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2008/8

3 Overweging 4 van richtlijn 2008/8 luidt:

„Bij voor belastingplichtigen verrichte diensten moet de algemene regel inzake de plaats van een dienst worden gebaseerd op de plaats waar de afnemer en niet de dienstverrichter gevestigd is. Voor het bepalen van de plaats van een dienst en teneinde de lasten voor het bedrijfsleven te beperken, moeten belastingplichtigen die ook niet-belastbare activiteiten verrichten, voor alle voor hen verrichte diensten als belastingplichtige worden behandeld. Evenzo moeten niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn, als belastingplichtigen worden aangemerkt. Volgens de gebruikelijke voorschriften moeten deze bepalingen niet gelden voor diensten die door een belastingplichtige worden afgenomen voor persoonlijk gebruik door hemzelf of door zijn personeel.”

Btw-richtlijn

4 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

5 Artikel 9 van deze richtlijn, dat is opgenomen in titel III „Belastingplichtigen”, bepaalt in lid 1:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, 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. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 Titel V van deze richtlijn betreft de plaats van de belastbare handelingen en bevat onder meer hoofdstuk 3 („Plaats van een dienst”), dat is onderverdeeld in drie afdelingen.

7 Afdeling 1, met als opschrift „Definities”, bevat één enkel artikel, namelijk artikel 43 van de btw-richtlijn, dat luidt als volgt:

„Voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van een dienst:

1. wordt een belastingplichtige die ook werkzaamheden of handelingen verricht welke niet als belastbare goederenleveringen of diensten in de zin van artikel 2, lid 1, worden beschouwd, met betrekking tot alle voor hem verrichte diensten als belastingplichtige aangemerkt;
2. wordt een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, als belastingplichtige aangemerkt.”

8 Afdeling 2, met als opschrift „Algemene bepalingen”, bevat de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn.

9 In artikel 44 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.”

10 Artikel 45 van die richtlijn bepaalt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.”

11 Afdeling 3, met als opschrift „Bijzondere bepalingen”, bevat de artikelen 46 tot en met 59 bis van de btw-richtlijn, die voorzien in een reeks specifieke aanknopingspunten.

Uitvoeringsverordening

12 Overweging 19 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart

2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening”) luidt:

„Er dient te worden verduidelijkt dat, indien diensten aan een belastingplichtige voor zijn privédoeleinden, met inbegrip van gebruik door het personeel van de afnemer, worden verstrekt, deze belastingplichtige niet geacht worden als belastingplichtige te handelen. Het feit dat een afnemer zijn btw-identificatienummer aan de dienstverrichter heeft meegedeeld, volstaat om vast te stellen dat de afnemer als belastingplichtige handelt, tenzij de dienstverrichter over tegengestelde informatie beschikt. Er moet tevens worden gegarandeerd dat een dienst die tegelijk voor bedrijfsdoeleinden en voor privédoeleinden wordt verworven, slechts op één plaats wordt belast.”

13 Hoofdstuk V van de uitvoeringsverordening, dat als opschrift „Plaats van belastbare handelingen” heeft, bevat onder meer afdeling 4, met als opschrift „Plaats van een dienst (artikelen 43 tot en met 59 van [de btw-richtlijn])”, die op haar beurt is onderverdeeld in elf onderafdelingen.

14 Onderafdeling 2, met als opschrift „Hoedanigheid van de afnemer”, bevat één enkel artikel, namelijk artikel 19 van de uitvoeringsverordening, dat als volgt luidt:

„Voor de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst opgenomen in de artikelen 44 en 45 van [de btw-richtlijn] wordt een belastingplichtige, of een als een belastingplichtige te beschouwen niet-belastingplichtige rechtspersoon, die uitsluitend voor privégebruik, inclusief privégebruik van zijn personeel, diensten afneemt als een niet-belastingplichtige aangemerkt.

Tenzij hij beschikt over tegengestelde informatie, bijvoorbeeld op grond van de aard van de verrichte diensten, kan de dienstverrichter ervan uitgaan dat de diensten voor de bedrijfsdoeleinden van de afnemer bestemd zijn, indien de afnemer hem voor de handeling in kwestie diens individuele btw-identificatienummer heeft meegedeeld.

Eenzelfde dienst die zowel voor privégebruik, inclusief privégebruik van het personeel van de afnemer, als voor diens bedrijfsdoeleinden bestemd is, valt uitsluitend onder artikel 44 van [de btw-richtlijn], op voorwaarde dat er geen misbruik is.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

15 De relevante regels inzake de plaats van een dienst zijn in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet in section 7A van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 op de belasting over de toegevoegde waarde), waarin het volgende is bepaald:

„Plaats van een dienst

(1) In deze section wordt voor de toepassing van deze wet het land bepaald waarin een dienst wordt verricht.

(2) Een dienst wordt geacht te zijn verricht –

(a) indien de persoon voor wie de dienst wordt verricht een relevante ondernemer is, in het land waar de afnemer is gevestigd, en

(b) in de overige gevallen, in het land waar de dienstverrichter is gevestigd.

[...]

(4) In de zin van deze wet is een persoon een relevante ondernemer met betrekking tot een dienst indien die persoon –

(a) een belastingplichtige is in de zin van artikel 9 van [de btw-richtlijn],

(b) overeenkomstig deze wet is geregistreerd,

(c) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd overeenkomstig de wetgeving van een andere lidstaat dan het Verenigd Koninkrijk, of

(d) is geregistreerd op grond van een wet van Tynwald voor een bij of krachtens een wet van Tynwald opgelegde belasting die overeenkomt met de [btw],

en de diensten niet uitsluitend voor privédoeleinden door die persoon worden afgenomen.”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

16 WTL is de enige trustee van een caritatieve trust, Wellcome Trust, die voor medisch onderzoek subsidies toekent. WTL ontvangt inkomsten uit beleggingen en verricht ook een aantal bijkomende activiteiten, waaronder de verkoop van goederen, catering en verhuur van onroerend goed, waartoe hij voor btw-doeleinden is geregistreerd. De inkomsten uit beleggingen, die de voornaamste bron voor de financiering van de toegekende subsidies vormen, zijn voornamelijk afkomstig uit buitenlandse beleggingen waarvoor zowel binnen als buiten de Europese Unie gevestigde beleggingsbeheerders diensten verrichten voor WTL.

17 In het arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), heeft het Hof geoordeeld dat het begrip „economische activiteiten” in de zin van artikel 4, lid 2, 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 1977, L 145, blz. 1) – welke bepaling later artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn is geworden – geen activiteit omvat die bestaat in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten door een trustee in het kader van het beheer van het vermogen van een caritatieve trust. Dientengevolge is WTL de teruggaaf geweigerd van de voorbelasting die was betaald over alle kosten die hij in verband met zijn portefeuille buiten de Unie had gemaakt.

18 Volgens de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) – de verwijzende rechter – staat vast dat ten eerste WTL een belastingplichtige is in de zin van de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn, ten tweede de activiteit die bestaat in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten door WTL in het kader van het beheer van het vermogen van Wellcome Trust ongewijzigd is gebleven ten opzichte van de activiteit die in dat arrest aan de orde was, en tot slot deze niet-economische activiteit van WTL een beroepsactiviteit en geen privéactiviteit is.

19 De verwijzende rechter preciseert tevens dat WTL de diensten die hij van buiten de Unie gevestigde dienstverrichters heeft afgenomen uitsluitend voor zijn beroepsactiviteiten heeft gebruikt en niet voor belastbare diensten in de zin van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn. WTL moet namelijk rekening houden met de caritatieve status van de trust en het is hem verboden een handelsactiviteit te verrichten.

20 Sinds 2010 heeft WTL overeenkomstig de verleggingsregeling van artikel 196 van de btw-richtlijn de btw opgevoerd over de diensten die buiten de Unie gevestigde beleggingsbeheerders voor hem hadden verricht, omdat hij ervan uitging dat de plaats van die diensten het Verenigd

Koninkrijk was.

21 Tussen april 2016 en juni 2017 heeft WTL verzoeken om teruggaaf ingediend op grond dat hij zijns inziens over de betreffende diensten te veel belasting had afgedragen. WTL heeft in wezen aangevoerd dat hij weliswaar een belastingplichtige is in de zin van de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn, maar geen „als zodanig handelende” belastingplichtige in de zin van artikel 44 van deze richtlijn.

22 In zijn vonnis van 10 oktober 2018 heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) de argumenten van WTL aanvaard. Na te hebben opgemerkt dat diensten niet noodzakelijkerwijs onder artikel 44 dan wel artikel 45 van de btw-richtlijn hoefden te vallen, heeft die rechter vastgesteld dat de nationale bepalingen waarbij artikel 44 van deze richtlijn was omgezet – waarbij het Verenigd Koninkrijk is aangewezen als „plaats van diensten” voor belastingplichtigen die voor beroepsdoeleinden handelen – niet in overeenstemming zijn met artikel 44 van die richtlijn.

23 De belasting- en douanediens heeft hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

24 Voor die rechter heeft de belasting- en douanediens aangevoerd dat artikel 44 van de btw-richtlijn van toepassing is op basis van de bewoordingen en het doel van die bepaling en van de daarmee verband houdende bepalingen, en dat de plaats van een dienst omwille van de rechtszekerheid moet kunnen worden geïdentificeerd. Nu in casu niet wordt gesteld dat de diensten onder artikel 45 van de btw-richtlijn vallen of dat een van de specifieke regels van de artikelen 46 tot en met 59 bis van die richtlijn van toepassing is, moet artikel 44 van toepassing zijn.

25 Aangezien vaststaat dat WTL geen „als zodanig handelende belastingplichtige” is voor de toepassing van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn wanneer hij zijn beleggingsactiviteiten verricht, kan hij naar zijn mening evenmin een „als zodanig handelende” belastingplichtige zijn in de zin van artikel 44 van die richtlijn.

26 De verwijzende rechter merkt op dat de beslechting van het geding afhangt van de plaats die moet worden aangemerkt als plaats van de door WTL van buiten de Unie gevestigde dienstverrichters afgenomen beleggingsbeheersdiensten. Om de plaats van die diensten te kunnen vaststellen, dient te worden nagegaan of WTL moet worden beschouwd als een „als zodanig handelende” belastingplichtige in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn.

27 In deze context heeft de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 44 [van de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een niet-economische activiteit verricht bestaande in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten in het kader van het beheer van het vermogen van een charitable trust (caritatieve trust), moet worden aangemerkt als „een als zodanig handelende belastingplichtige” wanneer hij uitsluitend ten behoeve van deze activiteit beleggingsbeheersdiensten afneemt van een persoon van buiten de Unie?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord en de artikelen 46 tot en met 49 van de [btw]-richtlijn niet van toepassing zijn, is dan artikel 45 van de [btw]-richtlijn van toepassing op de dienst of is noch artikel 44, noch artikel 45 van toepassing op de dienst?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 44 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat ingeval een belastingplichtige die beroepsmatig een niet-economische activiteit verricht, diensten afneemt ten behoeve van deze niet-economische activiteit, deze diensten moeten worden geacht te zijn verricht voor die belastingplichtige „als zodanig handelend” in de zin van dit artikel.

29 Zoals blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, hebben de vragen die de verwijzende rechter met het oog op de beslechting van het bij hem aanhangige geding heeft gesteld, uitsluitend betrekking op het aspect van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat ziet op de vaststelling van de plaats van een dienst. In dit verband blijkt uit artikel 44 dat de plaats van een dienst die wordt verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, in beginsel de plaats is waar deze belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

30 Opgemerkt zij dat de in artikel 44 van de btw-richtlijn opgenomen voorwaarde dat de belastingplichtige als zodanig handelt, eveneens is opgenomen in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn.

31 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat voor de toepassing van deze laatste bepaling een belastingplichtige als zodanig handelt wanneer hij handelt ten behoeve van zijn economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn (zie in die zin arresten van 8 maart 2001, Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punten 24 en 29, en 22 maart 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punt 40).

32 Wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit betreft – die bestaat in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten door WTL als trustee, in het kader van het beheer van het vermogen van zijn caritatieve trust – heeft het Hof reeds geoordeeld dat een dergelijke activiteit niet onder het begrip „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn valt (zie naar analogie arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, punt 41).

33 Derhalve is WTL in het kader van de verrichting van een dergelijke activiteit geen „als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van die richtlijn.

34 Anders dan WTL stelt, volgt daaruit echter niet noodzakelijkerwijs dat hij evenmin als een „als zodanig handelende belastingplichtige” kan worden aangemerkt voor de toepassing van artikel 44 van de btw-richtlijn, dat – zoals in punt 29 van het onderhavige arrest is vastgesteld – enkel bepaalt dat de plaats waar een dienst voor een als zodanig handelende belastingplichtige wordt verricht in beginsel de plaats is waar de zetel van de bedrijfsuitoefening van die belastingplichtige zich bevindt.

35 Hoewel de begrippen die worden gebruikt in handelingen ter zake van eenzelfde materie, gelet op de vereisten van eenheid en samenhang van de rechtsorde van de Unie, dezelfde betekenis moeten hebben, is dat namelijk niet het geval wanneer de Uniewetgever een andere wil kenbaar heeft gemaakt (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Uit artikel 43 van de btw-richtlijn vloeit voort dat de Uniewetgever aan de uitdrukking „als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van artikel 44 van deze richtlijn een andere betekenis heeft willen geven dan die welke in artikel 2, lid 1, van die richtlijn aan deze uitdrukking toekomt.

37 In dit verband dient erop te worden gewezen dat artikel 43, punt 1, van de btw-richtlijn specifiek bepaalt dat voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van een dienst een belastingplichtige die zowel belastbare diensten in de zin van artikel 2, lid 1, van deze richtlijn verricht als werkzaamheden „die niet als belastbare diensten in de zin van [voormelde bepaling] worden beschouwd, met betrekking tot alle voor hem verrichte diensten als belastingplichtige [wordt] aangemerkt”. De Uniewetgever heeft in artikel 43, punt 1, dus, uitsluitend met het oog op de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst, een ruime en afwijkende definitie van het begrip „belastingplichtige” opgenomen.

38 In het licht van artikel 43, punt 1, van de btw-richtlijn kan een belastingplichtige dus als zodanig handelen in de zin van artikel 44 van deze richtlijn, zelfs wanneer hij handelt ten behoeve van zijn niet-economische activiteiten.

39 Een aan de artikelen 43 en 44 van de btw-richtlijn gegeven uitlegging kan evenwel niet leiden tot een situatie waarin entiteiten die belastingplichtige zijn in de zin van artikel 43, punt 1, van deze richtlijn en ten behoeve waarvan diensten worden verricht, steeds moeten worden geacht als zodanig te handelen.

40 In herinnering dient namelijk te worden gebracht dat een belastingplichtige die een handeling voor privédoeleinden verricht, niet handelt als belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarbij komt dat in het kader van de opzet van het gemeenschappelijke btw-stelsel, het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten wordt gemaakt aan de hand van andere criteria dan die welke als uitgangspunt dienen voor het onderscheid tussen beroepsmatig gebruik en gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden, namelijk privédoeleinden (arrest van 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punt 32).

41 Gelet op het afwijkende karakter van het begrip „als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn, kan de omstandigheid dat een belastingplichtige die niet ten behoeve van zijn bedrijfsuitoefening handelt alleen voor de toepassing van dat artikel moet worden beschouwd als een als zodanig handelende belastingplichtige, er dan ook niet toe leiden dat deze belastingplichtige nog binnen de werkingssfeer van dat artikel valt wanneer hij niet alleen ten behoeve zijn niet-economische activiteiten handelt, maar ook, niet beroepsmatig, voor met name privédoeleinden.

42 Derhalve dient voor de toepassing van artikel 44 van de btw-richtlijn te worden gepreciseerd dat de belastingplichtige als zodanig handelt met betrekking tot zijn niet-economische activiteiten, voor zover deze beroepsmatig worden uitgeoefend.

43 In casu staat het vast dat – zoals blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens – de door WTL verrichte niet-economische activiteit die bestaat in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten in het kader van het beheer, als trustee, van het vermogen van Wellcome Trust, een beroepsactiviteit en geen privéactiviteit is en dat de beleggingsbeheersdiensten uitsluitend met het oog op deze beroepsactiviteit voor WTL worden verricht door een buiten de Unie gevestigde persoon.

44 Een dergelijke uitlegging vindt steun in de normatieve context van artikel 44 van de btw-richtlijn. In de eerste plaats zij opgemerkt dat in overweging 4 van richtlijn 2008/8 met name te lezen staat dat bij voor belastingplichtigen verrichte diensten de algemene regel inzake de plaats van een dienst moet worden gebaseerd op de plaats waar de afnemer gevestigd is en dat belastingplichtigen die ook niet-belastbare activiteiten verrichten, voor alle voor hen verrichte

diensten als belastingplichtige moeten worden behandeld. Uit de laatste zin van overweging 4 blijkt echter dat de bepalingen ter uitvoering van deze gebruikelijke voorschriften niet gelden voor diensten die door een belastingplichtige worden afgenomen voor persoonlijk gebruik door hemzelf of door zijn personeel.

45 In de tweede plaats zij erop gewezen dat volgens overweging 19 van de uitvoeringsverordening „dient te worden verduidelijkt dat, indien diensten aan een belastingplichtige voor zijn privédoeleinden, met inbegrip van gebruik door het personeel van de afnemer, worden verstrekt, deze belastingplichtige niet geacht wordt als belastingplichtige te handelen”. Eveneens in die zin bepaalt artikel 19, eerste alinea, van die uitvoeringsverordening dat „[v]oor de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst opgenomen in de artikelen 44 en 45 van [de btw-richtlijn] een belastingplichtige, of een als een belastingplichtige te beschouwen niet-belastingplichtige rechtspersoon, die uitsluitend voor privégebruik, inclusief privégebruik van zijn personeel, diensten afneemt als een niet-belastingplichtige [wordt] aangemerkt”.

46 Bijgevolg moet worden geoordeeld dat ingeval een belastingplichtige die een niet-economische activiteit verricht, diensten afneemt ten behoeve van deze niet-economische activiteit, deze diensten worden verricht voor die als zodanig handelende belastingplichtige in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn, met uitzondering van diensten voor privégebruik van de belastingplichtige of van zijn personeel.

47 In dit verband moet het argument inzake het gelijkheidsbeginsel dat door WTL is aangevoerd om die uitlegging te bestrijden, van de hand worden gewezen.

48 Het Hof heeft geoordeeld dat een trustee die zich in een situatie als die van WTL bevindt, uit het oogpunt van artikel 9 van de btw-richtlijn moet worden geacht zich te beperken tot het beheer van een beleggingsportefeuille op dezelfde wijze als een particuliere belegger (zie naar analogie arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, punt 36).

49 Uit het feit dat WTL met het beheer van een beleggingsportefeuille activiteiten verricht die soortgelijk zijn aan door een particuliere belegger verrichte activiteiten, kan evenwel niet worden afgeleid dat WTL deze activiteiten privé verricht.

50 Zoals uit punt 43 van het onderhavige arrest blijkt, is deze niet-economische activiteit van WTL immers geen privéactiviteit, zodat zijn situatie niet vergelijkbaar is met die van personen die uitsluitend diensten afnemen voor persoonlijk gebruik door henzelf of door hun personeel. Anders dan die personen valt WTL als belastingplichtige onder het gemeenschappelijke btw-stelsel.

51 Gelet op een en ander dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 44 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat ingeval een belastingplichtige die beroepsmatig een niet-economische activiteit verricht, diensten afneemt ten behoeve van deze niet-economische activiteit, deze diensten moeten worden geacht te zijn verricht voor die belastingplichtige „als zodanig handelend” in de zin van dit artikel.

Tweede vraag

52 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, hoeft op de tweede vraag niet te worden geantwoord.

Kosten

53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen

incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, moet aldus worden uitgelegd dat ingeval een belastingplichtige die beroepsmatig een niet-economische activiteit verricht, diensten afneemt ten behoeve van deze niet-economische activiteit, deze diensten moeten worden geacht te zijn verricht voor die belastingplichtige „als zodanig handelend” in de zin van dit artikel.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.