

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 30 juni 2016 (1)

Zaak C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl sr.,

Gisela Nigl jr.,

Josef Nigl,

Martin Nigl

tegen

Finanzamt Waldviertel

[verzoek van het Bundesfinanzgericht (hoogste federale belastingrechter, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Artikel 4, leden 1 en 4, en artikel 25 – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 9 tot en met 11 en 296 – Begrip belastingplichtige – Zelfstandig verrichte economische activiteit – Maatschappen die goederen leveren onder een gemeenschappelijke handelsnaam en via een handelsvennootschap – Weigering van erkenning als belastingplichtigen – Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten – Uitsluiting van de forfaitaire regeling”

Inleiding

1. In de onderhavige zaak heeft het Bundesfinanzgericht (hoogste federale belastingrechter, Oostenrijk) het Hof een serie prejudiciële vragen voorgelegd over de hoedanigheid van marktdeelnemers als afzonderlijke belastingplichtigen in de context van de toepassing jegens hen van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten die is neergelegd in de bepalingen over de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Het Hof krijgt daarmee de gelegenheid zijn rechtspraak over de juiste opvatting van het begrip zelfstandig verrichte economische activiteit, de uitlegging van de bepalingen over de zogenoemde btw-groep en het probleem van rechtsmisbruik in herinnering te brengen en nader af te bakenen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. De feiten van het hoofdgeding hebben plaatsgevonden in zowel de periode waarin 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⁽²⁾ van kracht was, als in de periode waarin richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁽³⁾ van kracht was. Aangezien de bewoordingen van de bepalingen die in deze zaak van wezenlijk belang zijn in beide richtlijnen in essentie gelijk zijn, haal ik hier enkel de bepalingen van richtlijn 2006/112 aan.

3. In artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 is bepaald:

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

4. Artikel 10 van deze richtlijn bepaalt:

„De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids? en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.”

5. Artikel 11 van die richtlijn bepaalt:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde [...] kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en ?ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

6. Artikel 296, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de bijzondere regeling van hoofdstuk 1, op moeilijkheden zou stuiten, overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een forfaitaire regeling toepassen ter compensatie van de btw die is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers.

2. Iedere lidstaat kan bepaalde categorieën landbouwproducenten, alsmede landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de in artikel 281 bedoelde vereenvoudigde regels geen administratieve moeilijkheden oplevert, van de forfaitaire regeling uitsluiten.

[...]”

Oostenrijks recht

7. Volgens § 1175, lid 1, Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Oostenrijks burgerlijk

wetboek) ontstaat een maatschap wanneer twee of meer personen overeenkomen om door middel van een bepaalde activiteit een gemeenschappelijk doel na te streven. Deze overeenkomst is niet aan vormvoorschriften gebonden.

8. Richtlijn 2006/112 is omgezet in Oostenrijks recht bij het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet op de belasting over de toegevoegde waarde 1994; hierna: „UStG”). Volgens § 2, lid 1, UStG is belastingplichtige voor de btw eenieder die zelfstandig een economische of professionele activiteit verricht. In § 2, lid 2, UStG wordt nader uiteengezet dat een activiteit niet als zelfstandig wordt beschouwd als zij wordt verricht door natuurlijke personen die gehouden zijn de aanwijzingen van een ondernemer op te volgen of door een rechtspersoon die zodanig financieel, economisch of organisatorisch ondergeschikt is aan de wil van een (andere) ondernemer dat hij geen eigen wil heeft.

9. De gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten die in richtlijn 2006/112 is neergelegd, is ingevoerd bij § 22 UStG. Zij is van toepassing op landbouwproducenten die niet verplicht zijn een boekhouding te voeren. Deze boekhoudplicht knoopt op zijn beurt krachtens § 125, lid 1, Bundesabgabenordnung (Oostenrijkse belastingwet) aan bij de omzet en de waarde van de onderneming.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

10. De familie Nigl oefent sinds lang een activiteit op het gebied van de wijnbouw en wijnproductie uit. Naarmate de productie steeg en het areaal groter werd, zijn steeds meer familieleden bij de activiteit betrokken geraakt. Momenteel vormen zij drie maatschappen, die elk op hun eigen grondstuk wijnstokken aanbouwen. Ook de wijn wordt gescheiden geproduceerd uit de opbrengst van de grondstukken van elke maatschap en draagt een benaming die verwijst naar de aanbouw door de betrokken maatschap, hoewel hij onder de gemeenschappelijke naam „Nigl” wordt verkocht. Bovendien hebben de familieleden in 2001 de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Weingut Nigl GmbH opgericht. Deze vennootschap houdt zich bovenal bezig met de verkoop van de wijn in naam en voor rekening van de drie maatschappen. Zij produceert ook wijn in eigen naam uit de druiven die zij bij de drie maatschappen betreft. De voor de aanbouw en productie benodigde werktuigen zijn in beginsel eigendom van de afzonderlijke maatschappen, met uitzondering van de onroerende goederen en enkele installaties, zoals de bottelmachine, die gemeenschappelijk eigendom is.

11. Alle vier vennootschappen (de drie maatschappen en de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) zijn vanaf de oprichting geregistreerd als afzonderlijke belastingplichtigen voor de btw. De maatschappen vallen onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. Deze hoedanigheid is door controles van de belastingautoriteiten bevestigd. In 2012, na een volgende controle, zijn deze autoriteiten echter tot de slotsom gekomen dat alle drie maatschappen met ingang van 2005 moeten worden behandeld als één enkele onderneming en dus als één enkele belastingplichtige voor de btw. Enkel de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid heeft de hoedanigheid van zelfstandige marktdeelnemer behouden. Daarom heeft de belastingdienst, die verweerder is in het hoofdgeding, verzoekers in het hoofdgeding een reeks naheffingsaanslagen voor de jaren 2005 tot en met 2012 opgelegd en daarnaast de geldigheid van hun btw-identificatienummers beperkt.

12. De behandeling van de drie handelsvennootschappen als één onderneming leidt er naar Oostenrijks recht tevens toe dat zij worden uitgesloten van de belasting volgens de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten.

13. De belastingautoriteiten onderbouwen deze besluiten met de vergaande economische en organisatorische verwevenheid van de drie maatschappen. Zij wijzen met name op de

omstandigheid dat alle vennootschappen tegenover derden naar buiten treden onder de naam „Weingut Nigl” (tevens de handelsbenaming van hun producten), dat zij gebouwen en installaties gemeenschappelijk gebruiken en dat het basisproces voor de productie van wijn, de vinificatie, in feite door één persoon wordt uitgevoerd, namelijk Martin Nigl, die een erkend specialist op dat gebied is.

14. Verzoekers in het hoofdgeding hebben de bovengenoemde besluiten voor de verwijzende rechter aangevochten. Zij voeren met name de volgende argumenten aan: de afzonderlijke maatschappen zijn onafhankelijk van elkaar en op verschillende tijdstippen opgericht, en tegen de uitdrukkelijke wil van de vermeende vennoten in kan niet stilzwijgend een gezamenlijke maatschap ontstaan; het gemeenschappelijk gebruik van gebouwen en installaties is een gangbare praktijk, vooral in de landbouw, op grond waarvan niet kan worden vermoed dat de afzonderlijke ondernemingen niet zelfstandig zijn; de verkoop van het eindproduct, de wijn, onder een gemeenschappelijke handelsnaam is evenmin een beslissende factor, vooral omdat deze wijn daarnaast ook de aanduiding van elk van de maatschappen draagt.

15. Onder deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) worden aangemerkt drie door verschillende leden van een familie gevormde verenigingen van personen, die jegens hun leveranciers en jegens overheidsinstanties als zodanig autonoom naar buiten treden en, met uitzondering van twee activa, elk over eigen bedrijfsmiddelen beschikken, maar hun producten grotendeels onder een gemeenschappelijke merknaam in de handel brengen via een kapitaalvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van de leden van die verenigingen en van enkele andere familieleden?

2) Indien de drie verenigingen van personen niet als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, moet dan als zelfstandige ondernemer worden beschouwd

- a) de kapitaalvennootschap die de producten verhandelt;
- b) een uit de leden van de drie verenigingen bestaande vereniging van personen, die noch aan de inkoopzijde, noch aan de verkoopzijde als zodanig op de markt optreedt, of
- c) een uit de drie verenigingen en de kapitaalvennootschap bestaande vereniging van personen, die noch aan de inkoopzijde, noch aan de verkoopzijde als zodanig op de markt optreedt?

3) Indien de drie verenigingen van personen niet als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, is de intrekking van de hoedanigheid van ondernemer (belastingplichtige) dan

- a) met terugwerkende kracht,
- b) uitsluitend voor de toekomst of
- c) helemaal niet

mogelijk, wanneer het Finanzamt die verenigingen van personen aanvankelijk na fiscale controles als zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) had erkend?

4) Indien de drie verenigingen van personen als drie zelfstandige ondernemers

(belastingplichtigen) zijn aan te merken, zijn zij dan – als wijnbouwers en dus als landbouwproducenten – forfaitair belaste landbouwers, wanneer deze economisch met elkaar samenwerkende verenigingen weliswaar elk voor zich onder de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten vallen, maar de kapitaalvennootschap, een door de leden van die drie verenigingen gevormde aparte vereniging van personen dan wel een door de kapitaalvennootschap met de leden van die drie verenigingen gevormde aparte vereniging van personen wegens de bedrijfsomvang of de rechtsvorm naar nationaal recht van de forfaitaire regeling zijn uitgesloten?

5) Indien de drie verenigingen van personen in beginsel niet voor toepassing van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten in aanmerking komen, geldt deze uitsluiting dan

- a) met terugwerkende kracht,
- b) uitsluitend voor de toekomst of
- c) helemaal niet?"

16. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij de griffie van het Hof ingekomen op 7 juli 2015. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door verzoekers in het hoofdgeding, de Oostenrijkse regering en de Europese Commissie. Dezelfde procesdeelnemers waren vertegenwoordigd ter terechtzitting op 13 april 2016.

Analyse

17. De verwijzende rechter noemt geen concrete bepalingen van Unierecht waarvan hij om uitlegging verzoekt. Uit de bewoordingen van de prejudiciële vragen en de gegevens in de beslissing van de verwijzende rechter moet echter worden afgeleid dat de eerste, de tweede en de derde vraag betrekking hebben op de uitlegging van artikel 9, lid 1, eerste alinea, en artikel 11 van richtlijn 2006/112; de vierde en de vijfde vraag daarentegen hebben bovendien betrekking op de uitlegging van de bepalingen over de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, inzonderheid artikel 296, leden 1 en 2, van deze richtlijn. Ik stel voor de juridische analyse in de onderhavige zaak ook op deze manier onder te verdelen.

Eerste, tweede en derde prejudiciële vraag – uitlegging van artikel 9, lid 1, eerste alinea, en artikel 11 van richtlijn 2006/112

Eerste prejudiciële vraag

18. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter, zakelijk weergegeven, te vernemen of artikel 9, lid 1, eerste alinea, en artikel 11 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een lidstaat kan of moet weigeren om personen die een belastingplichtige activiteit verrichten en economisch of organisatorisch zo nauw met elkaar verweven zijn dat zij als één onderneming kunnen worden behandeld, als afzonderlijke belastingplichtigen in te schalen. Bij het antwoord op die aldus geformuleerde vraag moet mijns inziens de uitlegging van artikel 9, lid 1, eerste alinea, worden onderscheiden van die van artikel 11 van die richtlijn.

– Uitlegging van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112

19. In de onderhavige zaak is niet in geding dat de activiteit verricht door verzoekers in het hoofdgeding een economische activiteit vormt in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112. Rest de vraag of deze activiteit door hen zelfstandig wordt verricht in de zin van de eerste alinea van dit lid, meer bepaald of elk van de door verzoekers opgerichte maatschappen deze activiteit zelfstandig verricht en zodoende de hoedanigheid van belastingplichtige heeft.

20. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet de zelfstandigheid van een activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 worden beoordeeld in het licht van artikel 10 van deze richtlijn. Deze laatste bepaling wijst er eenduidig op dat de uitdrukking „zelfstandig” ertoe strekt activiteiten van de belastingheffing uit te sluiten die worden verricht door personen die met een ondernemer een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of in een andere vergelijkbare rechtsverhouding tot de ondernemer staan. Dat betekent dat een activiteit enkel dan niet zelfstandig wordt verricht als de persoon die deze activiteit verricht, ondergeschikt is aan een andere marktdeelnemer op een zodanige wijze dat hij deze activiteit niet verricht in eigen naam en voor eigen rekening, niet zelf die activiteit leidt en niet zelf het aan die activiteit verbonden economische risico draagt.(4)

21. Het feit dat meerdere maatschappen bij de verrichting van een activiteit (nauw) samenwerken, wijst er mijns inziens niet op dat zij ondergeschikt zijn aan een andere marktdeelnemer. Uit de aard der zaak verrichten met elkaar samenwerkende marktdeelnemers een activiteit in eigen naam, voor eigen rekening en onder persoonlijke leiding en dragen zij het met het verrichten van die activiteit verbonden economische risico; er is immers geen andere, overkoepelende marktdeelnemer voor wiens rekening en onder wiens verantwoordelijkheid deze zou kunnen worden verricht. Daarnaast lijkt het erop dat de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die door verzoekers in het hoofdgeding is opgericht, te oordelen naar de gegevens in de beslissing van de verwijzende rechter, deze functie ook niet vervult.

22. In een dergelijk geval kan artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 niet de grondslag vormen om de betrokkenen de hoedanigheid van belastingplichtige te weigeren omdat de door hen verrichte activiteit niet zelfstandig is.

– Uitlegging van artikel 11 van richtlijn 2006/112

23. Artikel 11 van richtlijn 2006/112 biedt lidstaten de mogelijkheid marktdeelnemers die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken (een dergelijke belastingplichtige wordt een btw-groep genoemd). Zowel actuele en potentiële afzonderlijke belastingplichtigen als niet-belastingplichtige personen kunnen als één belastingplichtige worden aangemerkt.(5)

24. Deze bepaling heeft een tweeledig doel. Ten eerste kan zij leiden tot administratieve vereenvoudiging voor zowel de belastingautoriteiten als de belanghebbende marktdeelnemers.(6) Ten tweede kan zij dienstig zijn ter bestrijding van misbruik, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in meerdere kleinere teneinde een bijzondere belastingregeling te kunnen genieten.(7)

25. Voor de toepassing van deze bepaling in de nationale rechtsorde moet echter aan twee voorwaarden worden voldaan.

26. Ten eerste moet deze bepaling uitdrukkelijk in het interne recht zijn omgezet. Zij is immers niet onvoorwaardelijk en mag derhalve niet rechtstreeks worden toegepast.(8) Dat geldt zelfs als de gevolgen ervan gunstig zouden zijn voor belastingplichtigen en dus zeker – zoals de

Commissie in haar opmerkingen terecht opmerkt – als de toepassing ervan voor hen nadelig uitpakt, zoals in de onderhavige zaak.

27. Ten tweede moet de lidstaat die overweegt de optie van artikel 11 van richtlijn 2006/112 te benutten, tevoren het BTW-Comité raadplegen.(9)

28. Tegen die achtergrond rijst in de onderhavige zaak de twijfel of in Oostenrijks recht een rechtsgrondslag bestaat om de maatschappen die door verzoekers in het hoofdgeding zijn opgericht, aan te merken als btw-groep in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112. De bepaling die, naar zeggen van de Commissie ter terechtzitting, de Republiek Oostenrijk in die context ter raadpleging aan het BTW-Comité heeft voorgelegd, is § 2, lid 2, tweede alinea, UStG. Deze bepaling beperkt de mogelijkheid marktdeelnemers als één belastingplichtige aan te merken tot rechtspersonen die financieel, economisch of organisatorisch dermate ondergeschikt zijn aan een ondernemer dat zij geen eigen wil hebben.

29. De maatschappen die door verzoekers in het hoofdgeding zijn opgericht en die de Oostenrijkse belastingautoriteiten in de in het hoofdgeding bestreden besluiten niet als afzonderlijke belastingplichtigen hebben willen aanmerken, hebben geen rechtspersoonlijkheid en zijn aan geen enkele andere ondernemer ondergeschikt. De Oostenrijkse regering stelt niettemin dat § 2, lid 2, tweede alinea, UStG op hen kan worden toegepast.

30. Dat is een kwestie van uitlegging van het nationale recht, waarvoor uitsluitend de nationale rechters bevoegd zijn. Ik wil enkel opmerken dat een eventuele onverenigbaarheid van deze bepaling van Oostenrijks recht met artikel 11 van richtlijn 2006/112 in het licht van het arrest van het Hof in de zaak Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt(10) mijns inziens geen invloed heeft op de beoordeling van deze kwestie, zoals de Commissie in haar opmerkingen suggereert. In dat arrest heeft het Hof inderdaad geoordeeld dat de in het Duitse recht opgenomen beperking van de mogelijkheid om een btw-groep te vormen, vergelijkbaar met de bepaling van Oostenrijks recht die in deze zaak aan de orde is, in strijd is met artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, aangezien deze laatste bepaling geen andere voorwaarden voor de toepassing bevat dan een nauwe band tussen de betrokken marktdeelnemers.(11) Tegelijkertijd sloot het Hof uit dat belastingplichtigen zich rechtstreeks op deze bepaling kunnen beroepen, zelfs ingeval de nationale bepaling waarbij deze is omgezet, daarmee onverenigbare beperkingen bevat.(12) Nog minder kunnen belastingautoriteiten zich rechtstreeks op artikel 11 van richtlijn 2006/112 beroepen met het oog op toepassing ervan ten nadele van de belastingplichtige.

31. Gelet op het voorgaande zou de eventuele onverenigbaarheid van § 2, lid 2, tweede alinea, UStG met artikel 11 van richtlijn 2006/112 mijns inziens niet van invloed moeten zijn op de beoordeling van de mogelijkheid eerstgenoemde bepaling toe te passen op de maatschappen die door verzoekers in het hoofdgeding zijn opgericht.

– Antwoord op de eerste prejudiciële vraag

32. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het geen grondslag vormt om de hoedanigheid van belastingplichtige te weigeren aan een persoon die organisatorisch, economisch of financieel verbonden is met een andere persoon, als die band niet op een in artikel 10 van die richtlijn bedoelde rechtsverhouding berust. Artikel 11 van deze richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het enkel kan worden toegepast als een uitdrukkelijke rechtsgrondslag in de nationale rechtsorde aanwezig is, die is ingevoerd na voorafgaande raadpleging van het BTW-Comité. Het is aan de nationale rechters vast te stellen of een dergelijke grondslag in het nationale recht bestaat en of hij in het concrete geval toepassing vindt.

Tweede prejudiciële vraag

33. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter, zakelijk weergegeven, te vernemen welke van de marktdeelnemers die in het hoofdgeding optreden eventueel als één belastingplichtige moeten worden aangemerkt, indien deze mogelijkheid uit juridisch oogpunt bestaat.

34. Zoals volgt uit het antwoord dat ik voorstel op de eerste prejudiciële vraag, bestaat deze mogelijkheid uit hoofde van artikel 11 van richtlijn 2006/112 als de verwijzende rechter aanneemt dat § 2, lid 2, tweede alinea, UStG, waarbij dat is omgezet, toepassing vindt in de omstandigheden van het hoofdgeding. Daarentegen is de bepaling welke marktdeelnemers eventueel tot een btw-groep moeten worden gerekend een feitelijke vaststelling die geheel is voorbehouden aan de nationale belastingautoriteiten en rechters. Ik denk niet dat het recht van de Unie hiervoor aanwijzingen kan leveren.

35. Ik geef het Hof dan ook in overweging op de tweede vraag te antwoorden dat de vaststelling welke marktdeelnemers in een concreet feitencomplex als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, geheel tot de bevoegdheid van de belastingautoriteiten en rechters van de lidstaten behoort.

Derde prejudiciële vraag

36. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter, zakelijk weergegeven, te vernemen of de belastingautoriteiten bij de toepassing van de nationale bepalingen waarbij artikel 11 van richtlijn 2006/112 is omgezet, belastingplichtigen die zij voorheen als afzonderlijke belastingplichtigen hebben aangemerkt, als leden van een btw-groep kunnen aanmerken, en, indien het antwoord bevestigend luidt, of zij dat met terugwerkende kracht kunnen doen of uitsluitend voor de toekomst.

37. Om te antwoorden op deze vraag moet ik eerst aangeven dat mijns inziens noch de letter van artikel 11 van richtlijn 2006/112 noch de algemene beginselen van belastingrecht erop wijzen dat deze bepaling enkel mag worden toegepast op personen die nooit eerder een belaste activiteit hebben verricht en derhalve niet de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw hadden. Een zo restrictieve opvatting van deze bepaling zou in de weg staan aan het verwezenlijken van de doelstellingen ervan. Ten eerste zou het afzonderlijke belastingplichtigen die al een belaste activiteit verrichten, onmogelijk maken een btw-groep op te richten. Ten tweede zouden de belastingautoriteiten daardoor niet meer adequaat kunnen reageren op een veranderende situatie van belastingplichtigen en zou het onmogelijk worden jegens hen de bepalingen over de btw-groep toe te passen, hetzij met het oog op vereenvoudiging van de belastingafwikkeling, hetzij met het oog op het tegengaan van misbruik.

38. Bovendien staan de beginselen van belastingrecht, waaronder inzonderheid het beginsel van rechtszekerheid, er mijns inziens niet aan in de weg personen die voorheen werden aangemerkt als afzonderlijke belastingplichtigen, aan te merken als leden van een btw-groep. Weliswaar mag volgens dit beginsel de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijven⁽¹³⁾, maar duidelijke en voorspelbare bepalingen die het de belastingautoriteiten mogelijk maken vroegere fiscale besluiten te toetsen, vormen geen schending van dat beginsel⁽¹⁴⁾.

39. Met betrekking tot, voorts, de vraag of voorheen afzonderlijke belastingplichtigen met terugwerkende kracht of enkel voor de toekomst als leden van een btw-groep kunnen worden aangemerkt, moeten volgens mij twee situaties worden onderscheiden.

40. Zoals ik in punt 24 van deze conclusie heb aangeduid, kan de toepassing van de bepalingen over de btw-groep onder meer strekken tot bestrijding van misbruik, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in meerdere kleinere teneinde een bijzondere belastingregeling te kunnen genieten. In dat geval hebben het aanmerken van belastingplichtigen als leden van een btw-groep en de daaruit voortvloeiende gevolgen voor hun belasting tot doel, een onrechtmatige situatie uit het verleden te corrigeren en de toestand te herstellen zoals die zou zijn geweest zonder misbruik. Dat kan ook een correctie met terugwerkende kracht van vroegere besluiten omvatten.⁽¹⁵⁾ Mijns inziens hebben de belastingautoriteiten derhalve het recht personen die door hen vroeger als afzonderlijke belastingplichtigen zijn aangemerkt, met terugwerkende kracht als leden van een btw-groep aan te merken, als zulks ertoe strekt misbruik, bijvoorbeeld een kunstmatige splitsing van een onderneming, tegen te gaan.

41. Als daarentegen dergelijk misbruik door de belastingplichtigen niet wordt vastgesteld, staan het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel er mijns inziens aan in de weg dat met terugwerkende kracht de bepalingen over de btw-groep worden toegepast op personen die vroeger de hoedanigheid van afzonderlijke belastingplichtigen hadden. Dat is met name het geval wanneer deze hoedanigheid van afzonderlijke belastingplichtigen voorheen was bevestigd na een controle door de belastingautoriteiten, zoals in het hoofdgeding.

42. Daarnaast moet volgens vaste rechtspraak van het Hof voor de vaststelling van rechtsmisbruik in belastingzaken aan twee voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet de handelwijze van de belastingplichtige, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de handelwijze van de belastingplichtige erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, dat wil zeggen dat er voor de handelwijze geen andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van dat voordeel.⁽¹⁶⁾ Het is uiteraard uitsluitend aan de nationale rechters te beoordelen of aan deze voorwaarden is voldaan en in algemene zin of in een concreet geval sprake was van rechtsmisbruik.

43. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de derde prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 11 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten bij de toepassing ervan personen die tevoren als afzonderlijke belastingplichtigen een belaste activiteit verrichtten, als één belastingplichtige kunnen aanmerken. Dat kan met terugwerkende kracht als deze personen de rechten die zij ontleenden aan de hoedanigheid van afzonderlijke belastingplichtigen hebben misbruikt.

Vierde en vijfde prejudiciële vraag – gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten

44. De vierde en de vijfde vraag hebben betrekking op de toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten van artikel 295 e.v. van richtlijn 2006/112 op verzoekers in het hoofdgeding. De vierde vraag heeft betrekking op de concrete toepassing dan wel de mogelijkheid toepassing van deze regeling te weigeren naargelang verzoekers in het hoofdgeding worden aangemerkt als afzonderlijke belastingplichtigen of als leden van een btw-groep. De vijfde vraag daarentegen draait erom vanaf welk tijdstip de toepassing van deze forfaitaire regeling eventueel kan worden geweigerd.

Vierde prejudiciële vraag

45. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter, zakelijk weergegeven, te vernemen of de toepassing van de forfaitaire regeling kan worden geweigerd jegens verzoekers in het hoofdgeding, behandeld als afzonderlijke belastingplichtigen (om precies te zijn, als drie maatschappen die afzonderlijke belastingplichtigen zijn), omdat zij nauwe economische banden hebben, zelfs als zij formeel voldoen aan de criteria voor toepassing van deze regeling die in het nationale recht zijn gesteld.

46. Om te beginnen kan ik er niet omheen dat een op die manier geformuleerde vraag het voorwerp van het geschil in het hoofdgeding te buiten gaat. Dit geschil betreft immers – zoals duidelijk volgt uit de verwijzingsbeslissing – besluiten van de belastingautoriteiten waarbij verzoekers als leden van een btw-groep zijn aangemerkt, door hen voldane belasting overeenkomstig is gecorrigeerd en de geldigheid van hun btw-identificatienummers is beperkt. Zoals naar voren komt uit de verwijzingsbeslissing en de opmerkingen van partijen speelt op de achtergrond uiteraard de kwestie van de toepassing van de forfaitaire regeling: als afzonderlijke belastingplichtigen zouden verzoekers daar recht op hebben, maar als btw-groep niet, omdat zij niet meer zouden voldoen aan de criteria voor de toepassing van de forfaitaire regeling. De niet-toepassing van de regeling is echter juist een gevolg van de kwalificatie van verzoekers als leden van een btw-groep. In het hoofdgeding gaat het niet om de weigering de forfaitaire regeling toe te passen ongeacht de hoedanigheid van verzoekers als belastingplichtigen of op andere grondslag dan hun aanmerking als leden van een btw-groep. Bij het antwoord op de vierde prejudiciële vraag zou het Hof er mijns inziens dan ook enkel op moeten ingaan of de weigering de forfaitaire regeling toe te passen afhankelijk kan worden gesteld van de aanmerking van verzoekers als leden van een btw-groep – anders zou de vraag hypothetisch zijn.

47. Vervolgens verdient vermelding dat de lidstaten overeenkomstig artikel 296, lid 1, van richtlijn 2006/112 een forfaitaire regeling *kunnen* toepassen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of een van de vereenvoudigde regelingen „op moeilijkheden zou stuiten”. Overeenkomstig artikel 296, lid 2, van deze richtlijn *kan* iedere lidstaat bepaalde landbouwproducenten of categorieën landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of van de vereenvoudigde regels geen moeilijkheden oplevert, van de forfaitaire regeling *uitsluiten*. Ten slotte heeft iedere forfaitair belaste landbouwer overeenkomstig artikel 296, lid 3, van deze richtlijn het recht in plaats van die forfaitaire regeling te kiezen voor toepassing van de normale btw-regeling of van de vereenvoudigde regels.

48. Dat de forfaitaire regeling in de bepalingen van de richtlijn aldus is vormgegeven, wijst erop dat het om een uitzonderlijke regeling gaat. Dat wordt bevestigd door de vaststelling in de rechtspraak van het Hof dat de forfaitaire regeling slechts mag worden toegepast voor zover dit voor het bereiken van haar doelstelling noodzakelijk is⁽¹⁷⁾, dat wil zeggen – zoals dit moet worden

verstaan – voor zover de toepassing van de normale btw-regeling of de vereenvoudigde regels moeilijkheden kan opleveren.

49. Tegelijkertijd wijzen de facultatieve aard van de forfaitaire regeling en de in artikel 296, lid 2, richtlijn 2006/112 neergelegde uitsluitingsopties erop dat de lidstaten bij de omzetting van deze regeling een ruime beoordelingsbevoegdheid is gelaten. Zoals de Commissie terecht opmerkt, wijst inzonderheid niets erop dat de lidstaten gehouden zijn van geval tot geval te onderzoeken of toepassing van de normale btw-regeling of de vereenvoudigde regels ten aanzien van elke individuele landbouwproducent moeilijkheden kan opleveren of niet en of derhalve de forfaitaire regeling zou moeten worden toegepast. De lidstaten kunnen in algemene zin criteria aangeven die, indien vervuld, het recht verlenen om gebruik te maken van de forfaitaire regeling, en deze regeling automatisch toepassen ten aanzien van landbouwproducenten die deze criteria vervullen.

50. Naar Oostenrijks recht is het recht om gebruik te maken van de forfaitaire regeling gekoppeld aan de ontheffing van de boekhoudplicht, die op haar beurt afhangt van de omvang van een landbouwbedrijf, gemeten naar de omzet en de waarde ervan. Dat criterium lijkt mij volkomen rationeel, aangezien de boekhoudplicht juist een van die administratieve moeilijkheden is die de btw-heffing volgens de normale btw-regeling of de vereenvoudigde regels meebrengt.

51. Daarnaast lijkt het volkomen rationeel de toepassing van de forfaitaire regeling te weigeren ingeval meerdere landbouwproducenten als één belastingplichtige voor de btw worden aangemerkt en daardoor het recht op ontheffing van de boekhoudplicht verliezen omdat hun landbouwbedrijf als één geheel een bepaalde omvang overschrijdt.

52. Gelet op een en ander geef ik in overweging op de vierde prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 296, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan nationale regelingen krachtens welke toepassing van de in die bepaling genoemde forfaitaire regeling enkel wordt geweigerd als de landbouwproducent de criteria voor de toepassing van die regeling betreffende de omvang van het landbouwbedrijf niet meer vervult, bijvoorbeeld als gevolg van de aanmerking van meerdere economisch met elkaar verbonden belastingplichtigen als één belastingplichtige.

Vijfde prejudiciële vraag

53. Met zijn vijfde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of landbouwproducenten die de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten in het verleden mochten toepassen, het recht kan worden ontzegd deze regeling te blijven toepassen, en zo ja, of dat recht met terugwerkende kracht kan worden ontzegd of enkel voor de toekomst.

54. Aangezien we in de onderhavige zaak nagaan of toepassing van de forfaitaire regeling kan worden geweigerd als gevolg van de aanmerking van meerdere landbouwproducenten als leden van een btw-groep, moet het antwoord op de vijfde vraag analoog zijn aan het antwoord op de derde vraag.

55. Ten eerste zie ik dus geen belemmeringen om toepassing van de forfaitaire regeling te weigeren ten aanzien van landbouwproducenten die deze regeling in het verleden toepasten. Door een dergelijk verbod zou het de lidstaten onmogelijk worden te reageren op veranderende situaties; het zou ook in strijd zijn met de uitzonderlijke aard van deze regeling en de verplichting die enkel toe te passen voor zover dat noodzakelijk is.

56. Ten tweede kan ontzegging van het recht de forfaitaire regeling toe te passen volgens mij terugwerken als vast komt te staan dat bij de toepassing van deze regeling sprake is van rechtsmisbruik, bijvoorbeeld wanneer een landbouwbedrijf kunstmatig is gesplitst met het loutere

oogmerk om de criteria voor de toepassing van deze regeling te vervullen. Als dat echter niet het geval is, staan het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel er mijns inziens aan in de weg dat toepassing van de forfaitaire regeling met terugwerkende kracht wordt geweigerd. Als de belastingautoriteiten in zo'n geval vaststellen dat een landbouwproducent als gevolg van zijn gewijzigde situatie niet meer het recht heeft om van deze regeling gebruik te maken, kan het recht worden ontzegd deze regeling toe te passen, maar enkel voor de toekomst.

57. In het licht van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging op de vijfde vraag te antwoorden dat artikel 296, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat een landbouwproducent die de in die bepaling genoemde forfaitaire regeling voorheen toepaste, het recht te ontzeggen deze regeling nog langer toe te passen. Dat kan met terugwerkende kracht als bij de toepassing van de forfaitaire regeling sprake was van rechtsmisbruik.

Conclusie

58. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door het Bundesfinanzgericht (hoogste federale belastingrechter, Oostenrijk) gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat het geen grondslag vormt om de hoedanigheid van belastingplichtige te weigeren aan een persoon die organisatorisch, economisch of financieel verbonden is met een andere persoon, als die band niet op een in artikel 10 van die richtlijn bedoelde rechtsverhouding berust. Artikel 11 van deze richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het enkel kan worden toegepast als een uitdrukkelijke rechtsgrondslag in de nationale rechtsorde aanwezig is, die is ingevoerd na voorafgaande raadpleging van het BTW-Comité. Het is aan de nationale rechters vast te stellen of een dergelijke grondslag in het nationale recht bestaat en of hij in het concrete geval toepassing vindt.

2) De vaststelling welke marktdeelnemers in een concreet feitencomplex als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, behoort geheel tot de bevoegdheid van de belastingautoriteiten en rechters van de lidstaten.

3) Artikel 11 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten bij de toepassing ervan personen die tevoren als afzonderlijke belastingplichtigen een belaste activiteit verrichtten, als één belastingplichtige kunnen aanmerken. Dat kan met terugwerkende kracht als deze personen de rechten die zij ontleenden aan de hoedanigheid van afzonderlijke belastingplichtigen hebben misbruikt.

4) Artikel 296, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan nationale regelingen krachtens welke toepassing van de in die bepaling genoemde forfaitaire regeling enkel wordt geweigerd als de landbouwproducent de criteria voor de toepassing van die regeling betreffende de omvang van het landbouwbedrijf niet meer vervult, bijvoorbeeld als gevolg van de aanmerking van meerdere economisch met elkaar verbonden belastingplichtigen als één belastingplichtige.

5) Artikel 296, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat een landbouwproducent die de in die bepaling genoemde forfaitaire regeling voorheen toepaste, het recht te ontzeggen deze regeling nog langer toe te passen. Dat kan met terugwerkende kracht als bij de toepassing van de forfaitaire regeling sprake was van rechtsmisbruik.”

1 – Oorspronkelijke taal: Pools.

2 – PB 1977, L 145, blz. 1 (hierna: „Zesde richtlijn”).

3 – PB 2006, L 347, blz. 1.

4 – Zie met name arresten van 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punt 18, en 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punten 33 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

5 – Zie met name arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11, EU:C:2013:217.

6 – Arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11, EU:C:2013:217, punt 48.

7 – Zie met name arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 40.

8 – Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 50 en 51.

9 – Zie naar analogie, betreffende artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, arrest van 22 mei 2008, Amplis Scientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 23.

10 – Arrest van 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496.

11 – Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 2 dictum.

12 – Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 3 dictum.

13 – Arrest van 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 46. Zie in die zin ook arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 72.

14 – Arrest van 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punten 47 en 48.

15 – Zie in die zin arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 94 en 95.

16 – Zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 36.

17 – Arresten van 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punt 27, en 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 49.