

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON  
van 7 maart 2006<sup>1</sup>

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG betreft de vaststelling van de plaats van belastbare handelingen waarover op grond van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad<sup>2</sup> btw wordt geheven en geïnd.

2. In de zaak voor het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof gaat het om een in Duitsland gevestigde vennootschap (hierna: „verzoekster”) die in Oostenrijk, waar zij geen leveringen verricht en dus geen btw-registratienummer heeft, een groot aantal visvergunningen kocht en deze vergunningen, die het recht gaven om in bepaalde gedeelten van een in Oostenrijk gelegen rivier te vissen, aan klanten in andere landen doorverkocht.

3. De verwijzende rechter wenst te vernemen of de verkoop van die vergunningen een

„dienst” is „die betrekking [heeft] op een onroerend goed” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de richtlijn.

4. Zo ja, is de verkoop belast in Oostenrijk, waar het onroerend goed is gelegen, en moet verzoekster zich dus voor de btw laten registreren in Oostenrijk, waar zij de in de koopprijs van de visvergunningen betaalde voorbelasting kan aftrekken.

5. Zo neen, moet de verkoop worden beschouwd als een gewone dienst in de zin van artikel 9, lid 1, verricht in Duitsland, waar verzoekster haar bedrijf heeft gevestigd, en moet zij in plaats van de voorbelasting af te trekken, trachten om deze belasting terug te krijgen volgens de regels van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad (hierna: „Achtste richtlijn”).<sup>3</sup>

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Richtlijn 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). Een niet officiële geconsolideerde tekst van de Zesde richtlijn kan worden gevonden op <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 – Richtlijn 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).

## Het rechtskader

### *Relevante gemeenschapsregels*

6. Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als „levering van een goed” beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Volgens lid 3, sub a en b, van datzelfde artikel kunnen de lidstaten als „lichamelijke zaken” beschouwen „bepaalde rechten op onroerende goederen” respectievelijk „de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken”.

7. Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn definieert een dienst als „elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is”. Deze handeling kan onder meer zijn „de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd”, of „de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden”.

8. In de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt gezegd dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen „heeft geleid tot competentieconflicten tussen de lidstaten,

met name met betrekking tot [...] diensten”. Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat daarom regels voor de vaststelling van de plaats waar een dienst voor de btw wordt geacht te zijn verricht (en waar de verrichte dienst dus moet worden belast).

9. Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bevat de algemene regel, dat als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverlener „de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats”.

10. Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn bevat een aantal afwijkingen van de algemene regel. Volgens artikel 9, lid 2, sub a, is „de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed gelegen is”.

11. Artikel 9, lid 2, sub e, somt een aantal diensten op die, onder meer wanneer zij worden verleend aan belastingplichtigen die

in de Gemeenschap maar buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, moeten worden belast op „de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats”. De opsomming vermeldt onder meer „diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en -verschaffing” en „het beschikbaar stellen van personeel”.

12. Artikel 13 voorziet in vrijstellingen van de btw. Volgens artikel 13 B, sub b, zijn onder meer verpachting en verhuur van onroerende goederen vrijgesteld.

13. De teruggaaf van btw over grensoverschrijdende leveringen en diensten is geregeld in de Achtste richtlijn. Het recht op teruggaaf van de voorbelasting ontstaat, kort gezegd, wanneer de belastingplichtige in een andere lidstaat is gevestigd en vervolgens geen aan de btw onderworpen handelingen verricht op het grondgebied van het land waar de voorbelasting is geheven. Wanneer de belastingplichtige echter wel opvolgende belastbare handelingen op dat grondgebied verricht, heeft hij niet langer recht op teruggaaf van de btw volgens de Achtste

richtlijn, maar wel recht op toepassing van de algemene aftrekregeling van de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn.

### *De nationale regeling*

14. § 3a, lid 6, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (BGBl. 663/1994; Oostenrijkse btw-wet van 1994) neemt het bepaalde in artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in vrijwel dezelfde bewoordingen over.

15. In een verordening van de Oostenrijkse Bondsminister van Financiën<sup>4</sup>, vastgesteld op basis van de UStG 1994, wordt onder meer de Achtste richtlijn uitgevoerd. Volgens die verordening ontstaat het recht op teruggaaf van in Oostenrijk betaalde voorbelasting onder meer indien de buiten Oostenrijk gevestigde onderneming een (opvolgende) handeling heeft verricht waarvoor Oostenrijk *niet* als plaats van de levering of de dienst en dus als plaats van belastingheffing wordt beschouwd. Berust de opvolgende handeling echter op een levering of dienst verricht in Oostenrijk, bestaat er naar deze verordening geen recht op teruggaaf van voorbelasting, maar op aftrek volgens de normale regels.

<sup>4</sup> – Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Erstattung der abzichbaren Vorsteuern an ausländischen Unternehmen, BGBl. nr. 279/1995.

**De procedure in het hoofdgeding en de prejudiciële vraag**

16. Rudi Heger GmbH (hierna: „Heger”) is een in Duitsland gevestigde vennootschap. Zij heeft in Oostenrijk geen vestiging. In 1997 en 1998 kocht Heger een pakket visvergunningen voor de Gmunder Traun, een rivier in Boven-Oostenrijk, van de in Oostenrijk gevestigde vennootschap Flyfishing Adventure GmbH (hierna: „Flyfishing”). Deze vergunningen gaven het recht om tijdens bepaalde perioden in bepaalde gedeelten van deze rivier te vissen. Heger verkocht deze vergunningen aan een groot aantal visliefhebbers in de gehele Europese Unie.
17. Op de verkoopprijs van deze vergunningen bracht Flyfishing Heger 20 % Oostenrijkse btw in rekening, in totaal een bedrag van 152 000 ATS (ongeveer 11 045 EUR).
18. In december 1999 diende Heger bij de bevoegde nationale autoriteit met een beroep op de Oostenrijkse uitvoeringsregels van de Achtste richtlijn een verzoek in tot teruggaaf van de over de aankoop van de visvergunningen in 1997 en 1998 betaalde btw.
19. Blijkens de verwijzingsbeslissing werd dat verzoek afgewezen op grond dat de verkoop van de visvergunningen door Heger aan zijn klanten een dienst vormde die betrekking had op een in Oostenrijk gelegen onroerend goed. Daarom gold die dienst (ondanks het feit dat Heger, de dienstverrichter, in Duitsland was gevestigd) als een in Oostenrijk verrichte en dus daar belastbare handeling. Om die reden was niet voldaan aan de in de Oostenrijkse uitvoeringsregels van de Achtste richtlijn gestelde voorwaarden voor teruggaaf van de voorbelasting die Flyfishing Heger over de verkoop van de visvergunningen in rekening had gebracht.
20. Heger heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:
- „Is de overdracht van een visrecht in de vorm van de overdracht onder bezwarende titel van een visvergunning een ‚[dienst] die betrekking [heeft] op een onroerend goed’ in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van [de Zesde richtlijn]?”
21. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Italië en de Commissie. Er is niet om een mondelinge behandeling verzocht en deze heeft ook niet plaatsgevonden.

## Beoordeling

22. Voor toepassing van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn op het onderhavige geval, zodat de handeling is te beschouwen als „[dienst] die betrekking [heeft] op onroerend goed”, moet zijn voldaan aan drie cumulatieve voorwaarden. In de eerste plaats moet de overdracht van visvergunningen een „dienst” vormen; in de tweede plaats moeten de riviergedeelten waarvoor de visvergunningen gelden, als „onroerend goed” kunnen worden beschouwd, en ten slotte moet er voldoende verband tussen deze twee vereisten bestaan. Is dat het geval, is Oostenrijk, waar de rivier stroomt, de plaats van de belastbare handeling.

23. Vooraf moet ik drie opmerkingen maken.

24. In de eerste plaats heeft het Hof verklaard dat de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke definitie van de daarin opgenomen begrippen bevat en ook niet naar het nationale recht van de lidstaten verwijst, zodat die begrippen in het gemeenschapsrecht een zelfstandige betekenis hebben en een communautaire definitie dienen te krijgen.<sup>5</sup> Zo heeft het Hof bijvoorbeeld bij zijn

uitlegging van de in artikel 13 van de Zesde richtlijn<sup>6</sup> opgenomen vrijstellingen communautaire definities opgesteld van de begrippen „onroerende goederen” en „verhuur”, en van het in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn genoemde begrip „diensten op het gebied van de reclame”.<sup>7</sup>

25. Hetzelfde zal moeten gelden voor de definitie van de begrippen in artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Artikel 9, lid 2, sub a, omschrijft de daarin genoemde begrippen niet uitdrukkelijk, en verwijst voor een definitie ervan ook niet naar het nationale recht. Wanneer niets op het tegendeel wijst, behoort ter wille van de rechtszekerheid aan een in verschillende bepalingen van dezelfde communautaire maatregel voorkomend begrip uiteraard dezelfde betekenis worden gegeven. Verder volgt uit de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, zoals het Hof met betrekking tot artikel 9, lid 2, sub e, al heeft beslist<sup>8</sup>, dat de regels in artikel 9, lid 2, sub a, tot doel hebben om gemeenschappelijke en uniforme criteria toe te passen om conflicten tussen nationale rechterlijke instanties, verschillen tussen de lidstaten bij de toepassing van btw stelsels alsook dubbele belasting en niet-belasting te vermijden. Dit kan enkel worden

5 — Zie bijvoorbeeld met betrekking tot artikel 13 van de Zesde richtlijn, arrest Hof van 12 juni 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Jurispr. blz. I-5965, punt 22 en de daar aangehaalde rechtspraak. Vgl. ook de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in zaak C-315/00 (Maierhofer, Jurispr. blz. I-563, punt 34).

6 — Arrest Sinclair Collis, aangehaald in voetnoot 5.

7 — Arrest van 17 november 1993, Commissie/Spanje, C-73/92, Jurispr. blz. I-5997, punt 12.

8 — Ibidem.

bereikt door middel van een communautaire definitie van de begrippen in artikel 9, lid 2, sub a.<sup>9</sup>

26. In de tweede plaats is bij de uitlegging van artikel 9 van de Zesde richtlijn de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, gewoonlijk „het voornaamste aanknopingspunt”.<sup>10</sup> Het Hof heeft echter in het arrest Dudda<sup>11</sup> verklaard dat „art. 9, lid 1 [...] geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in art. 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing.”

27. In de derde plaats is het grondbeginsel van de btw, die een belasting op verbruik is, dat zij behoort te worden geheven op de plaats van het verbruik.<sup>12</sup> De Zesde richtlijn heeft voor diensten echter de basisregel ingevoerd dat, zoals blijkt uit artikel 9, lid 1, de plaats van een dienst en dus de plaats van heffing de plaats is waar de

dienstverrichter is gevestigd. Daarmee heeft de gemeenschapswetgever binnen de Zesde richtlijn een zekere mate van interne spanning gecreëerd, aangezien de regels ter bepaling van de plaats van de dienst berusten op het oorsprongs- en niet op het bestemmingslandbeginsel.

### *Dienstverrichting*

28. Op grond van artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten bepaalde rechten op onroerende goederen en/of bepaalde zakelijke rechten als „lichamelijke zaken” beschouwen en dus als goederen. Echter, zelfs wanneer visvergunningen in beginsel zouden kunnen worden aangemerkt als rechten op onroerende goederen of als zakelijke rechten (wat nog staat te bezien), blijkt uit de opmerkingen van de Commissie dat Oostenrijk niet voor deze mogelijkheid heeft gekozen.

29. Hieruit volgt dat de commerciële transacties met betrekking tot de visvergunningen niet als levering van een goed in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn kunnen worden beschouwd. Dus vallen zij onder het restbegrip „diensten” in artikel 6, lid 1. Bovendien lijkt het niet bijzonder geforceerd of kunstmatig om de verkoop van visver-

9 — Zie conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak RAL (Channel Islands) e.a. (arrest van 12 mei 2005, C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 21 en de daar aangehaalde rechtspraak).

10 — Arrest van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 17).

11 — Arrest van 26 september 1996 (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 21).

12 — Zie artikel 6, lid 3 van de Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 71 van 14.4.1967, blz. 1303), dat bepaalde: „Als plaats van de dienst wordt in beginsel aangemerkt de plaats waar van de verleende diensten of het verhuurde voorwerp gebruik wordt gemaakt of waar het overgedragen of verleende recht wordt uitgeoefend.” Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Mancini in de zaak Berkholz, reeds aangehaald; de conclusie van advocaat-generaal La Pergola in de zaak DFDS (arrest van 20 februari 1997, C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 32) en de conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak RAL (Channel Islands) e.a., aangehaald in voetnoot 9, punten 24 en 30.

gunningen als een „overdracht van een onlichamelijke zaak” of als een „verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden” in de zin van artikel 6 te beschouwen.

### *Onroerend goed*

30. Uit het arrest van het Hof in de zaak Marselisborg volgt dat bepaalde gedeelten van een haventerrein die onder water staan, onroerend goed kunnen vormen in de zin van de Zesde richtlijn.<sup>13</sup> Hetzelfde beginsel moet gelden voor afgebakende gedeelten van een rivierbedding waarmee visrechten zijn verbonden. Evenals de in het water gebouwde aanlegsteigers voor boten in de zaak Marselisborg, kunnen zij als onroerend goed worden beschouwd.

### *Mate van onderling verband*

31. Het antwoord op de vraag van de verwijzende rechter hangt af van de aan de

mate en de aard van het verband tussen de verleende dienst en het onroerend goed te stellen eisen. Eenvoudig bezien kunnen — zoals Italië ook in zijn opmerkingen stelt — de in geding zijnde visrechten slechts voor de rivier de Gmunder Traun en enkel op het in de visvergunning vermelde gedeelte ervan worden uitgeoefend. De klanten van Heger, die in Duitsland is gevestigd, wonen in Duitsland, Italië, Nederland en België, maar kunnen de bij haar gekochte visvergunningen slechts gebruiken wanneer zij zich naar de Gmunder Traun begeven en daar vissen. De visvergunningen zijn dus nauw verbonden met een bepaald gebruik van het betrokken onroerend goed. De levering van een visvergunning is dus een „[dienst] die betrekking [heeft] op een onroerend goed”.

32. Hoewel deze redenering op het eerste gezicht aantrekkelijk is, gaat zij voorbij aan de kernvraag: waarom, hoe en in welke mate moet de daadwerkelijk verleende dienst (dat wil zeggen de verkoop van visvergunningen door Heger aan zijn klanten) „betrekking hebben” met het onroerend goed (de rivier de Gmunder Traun)?

33. Het is duidelijk dat verschillende diensten in uiteenlopende mate en op verschillende wijze betrekking hebben op een onroerend goed. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, zou een ruime uitlegging van „betrekking hebben op” niet passen. Er is inderdaad een *reductio ad absurdum*, omdat elke dienst uiteindelijk op een of andere wijze „betrekking” kan hebben op een onroerend goed, opgevat als een afgebakende

<sup>13</sup> — Arrest van 3 maart 2005 (C-428/02, Jurispr. blz. I-1527, punt 34). Zie eveneens de punten 30-32 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in deze zaak. Bovendien weerspiegelt dit standpunt de situatie in verschillende nationale rechtsstelsels, bijvoorbeeld in de Spaanse, de Italiaanse, de Franse en de Belgische rechtsorde.

ruimte. Het lijkt mij niet nuttig om dit probleem per geval te benaderen. Eerder zou moeten worden getracht een objectief criterium te vinden, dat kan worden toegepast om te bepalen of de dienst inderdaad kan worden geacht „betrekking te hebben” op het betrokken onroerend goed.

34. Het is belangrijk te benadrukken dat de door Heger aan haar klanten verleende dienst de doorverkoop van visvergunningen was, die zij van Flyfishing had gekocht met betaling daarbij van de voorbelasting die zij thans tracht terug te krijgen. Dit houdt in dat het verband tussen het onroerend goed (de afgebakende gedeelten van de rivierbedding) en de verleende dienst (levering van de visvergunningen) al minder direct was geworden en dat een gedeelte van de door Heger verleende „dienst” bestond in verkrijging van de vergunningen die zij vervolgens aan haar klanten leverde. Deze levering zou men in zekere zin kunnen beschouwen als een „samengesteld goed”, bestaande uit zowel de vergunning zelf als de mogelijkheid tot vervulling van de wens van de klant om te gaan vissen. Door bij Heger een visvergunning te kopen, krijgt de klant toestemming om te mogen vissen, en vermijdt hij ook de last en het ongemak van een poging om zelf rechtstreeks een visvergunning te verwerven. Deze analyse versterkt volgens mij de noodzaak van een objectief criterium om te bepalen of er al dan niet een verband tussen de verleende dienst en het betrokken onroerend goed bestaat.

35. Mijns inziens kan de betekenis van het begrip „betrekking hebben op” aan het begin

van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn het beste worden uitgelegd in het licht van de daarop volgende voorbeelden. De vermelding van „diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts alsmede van diensten die er op gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden” kan worden gezien als een aanwijzing van het soort verband tussen de diensten en het onroerend goed dat de gemeenschapswetgever in gedachten had bij de vaststelling van die bepaling.

36. De opsomming in het tweede gedeelte van artikel 9, lid 2, sub a, is eerder illustratief dan uitputtend. Niettemin hebben alle in die bepaling uitdrukkelijk genoemde diensten een gemeenschappelijk kenmerk wat de wijze betreft waarop zij „betrekking hebben op” het onroerend goed. Het zijn allemaal diensten die aan het onroerend goed zelf worden verricht of op het onroerend goed zelf zijn gericht. Hun doel is een juridische of fysieke verandering van het onroerend goed. Makelaars en experts taxeren en verkopen onroerend goed. Architecten houden zich bezig met het ontwerpen en voorbereiden, en samen met toezichhouders, met het coördineren en begeleiden van de bouw en verbouw van onroerend goed.

37. De levering van visvergunningen is echter geen dienst die tot doel heeft om het onroerend goed (de rivierbedding), waarop de vergunningen „betrekking hebben”, juri-



disch of fysiek te veranderen. Veeleer worden particulieren daardoor in staat gesteld om op een niet-exclusieve basis te genieten van een van de diverse gebruiksmogelijkheden van de rivier. Anders gezegd, het is een dienst die voortvloeit uit het onroerend goed en geen dienst die daaraan wordt verleend.

38. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat de zinsnede „betrekking hebben op een onroerend goed”, waaronder diensten vallen *verricht aan* dat onroerend goed, ook moet worden geacht diensten te omvatten die *gebruik* van dat onroerend goed inhouden. De voorgestelde wijziging van de Zesde richtlijn (zie hierna) voert dit extra criterium inderdaad uitdrukkelijk in. De huidige tekst bevat dit criterium echter niet en geen van de voorbeelden in het tweede gedeelte van artikel 9, lid 2, sub a, houdt het gebruik van het in het geding zijnde onroerend goed in. De huidige bewoordingen leiden eerder tot de slotsom dat het thans op grond van artikel 9, lid 2, sub a, vereiste verband is dat de dienst is gericht *op* het onroerend goed, in plaats van *ervan* te zijn afgeleid. Op die basis is het verband tussen de verkoop van visvergunningen en de rivier de Gmunder Traun van een type dat niet onder artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn valt.

39. Ik heb de analogie onderzocht tussen visvergunningen en jachtrechten, die volgens mij tamelijk groot is. Beide verlenen uiteindelijk niet-uitsluitende rechten op het vervolgen en trachten te vangen van wilde dieren wier habitat en territorium zich

bevindt binnen een „bepaald gedeelte van het aardoppervlak [...] waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worden verbonden”.<sup>14</sup> Het Hof heeft zich met jachtrechten beziggehouden in het arrest Stadt Sundern<sup>15</sup>, waarin het van oordeel was dat de verkoop van jachtrechten geen agrarische dienst vormt in de zin van artikel 25, lid 2, van de Zesde richtlijn, maar een gewone dienst die onder de algemene regeling van de richtlijn valt.<sup>16</sup> De vraag of de verkoop van jachtrechten behoort tot „diensten die betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, kwam in die zaak echter niet aan de orde.

40. Bezieet men de vraag in ruimer verband, lijkt mij dat een ruime uitlegging van „betrekking hebben op” in artikel 9, lid 2, sub a, minstens in twee opzichten tot onpraktische resultaten zou leiden.

41. In de eerste plaats zou dat aanzienlijke kosten voor veel dienstverleners in de Europese Unie meebrengen. Neem bijvoorbeeld een onderneming die vanuit haar vaste inrichting in een lidstaat boekingen verzorgt voor excursies naar amusementsparken of golfterreinen in verschillende lidstaten. Bij een ruime uitlegging van artikel 9, lid 2,

14 – Zie de definitie van advocaat-generaal Kokott in haar conclusie in de zaak Marselisborg, aangehaald in voetnoot 13, punt 30.

15 – Arrest van 26 mei 2005, C-43/04, Jurispr. blz. I-4491.

16 – Zie de analyse in de punten 22-31 van het arrest.

sub a, van de Zesde richtlijn zou die onderneming zich in elk van de lidstaten van bestemming voor de btw moeten laten registreren, daar zij anders de mogelijkheid verliest om de aan haar door de amusementsparken en golfterreinen in rekening gebrachte voorbelasting af te trekken, omdat haar boekingen „betrekking hebben” op onroerende goederen.

42. In de tweede plaats zou een ruime uitlegging sommige andere bepalingen van de Zesde richtlijn overbodig maken. De Commissie verwijst hierbij ter illustratie naar de in artikel 9, lid 2, sub e, genoemde diensten zoals die van raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, of het beschikbaar stellen van personeel. Een zwak verband met een onroerend goed (wat gemakkelijk denkbaar is) zou deze diensten onder de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub a, brengen. Artikel 9, lid 2, sub e, bevat echter een specifieke regel op grond waarvan de plaats waar dergelijke diensten worden verleend, de plaats is waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft. Dezelfde redenering geldt met betrekking tot artikel 26 van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de diensten van reisbureaus voor de btw worden geacht te zijn verleend op de plaats waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, en niet waar de klanten wonen.

43. De voorgestelde uitlegging heeft het voordeel dat zij deze tekortkomingen vermijdt, terwijl zij tegelijkertijd de rechtszekerheid bij de toepassing van de Zesde richtlijn versterkt door een relatief duidelijk criterium te verschaffen om de huidige werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub a, te onderscheiden van die van de andere bepalingen van de Zesde richtlijn.

44. Ik heb onderzocht welke uitlegging geschikter is om het vrije verkeer en de integratie van de interne markt te bevorderen. Het is te verdedigen dat dit de strikte uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a, is, want dan wordt een in een andere lidstaat gevestigde ondernemer niet benadeeld door het feit dat hij de voorbelasting krachtens de Achtste richtlijn niet kan terugvorderen, en wordt hij ook niet gedwongen om, indien hij niet wil dat die voorbelasting onherroepelijk vervalt, zich ter verkrijging van teruggaaf volgens de Zesde richtlijn te registreren in één of meer lidstaten waar hij diensten koopt (niet zijnde zijn lidstaat van vestiging en btw-registratie). Anderzijds is de terugvorderingsprocedure zelf zwaar<sup>17</sup> — misschien in

17 — Zie voor de aard en de effectiviteit van dit mechanisme de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak SPI (arrest van 15 maart 2001, C-108/00, Jurispr. blz. I-2361). Dus wordt het feit dat Heger, voor de btw geregistreerd in Duitsland, Oostenrijkse voorbelasting zal terugkrijgen, maar de btw over de verkoop van de visvergunningen tegen het Duitse tarief in rekening brengt, (gedeeltelijk) gecompenseerd door de duur en de complexiteit van de terugvorderingsprocedure. Uiteindelijk levert noch een ruime noch een strikte uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a, een volmaakt stelsel zonder vervalsing op.

de praktijk zwaarder (afhankelijk van de bijzondere omstandigheden) dan btw-registratie in meer dan een lidstaat.

*Mogelijke wijziging van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn*

45. Of de in een andere lidstaat gevestigde ondernemer nu tracht de terugvordering van de voorbelasting te regelen door zich voor de btw ook te registreren in de lidstaat waar de diensten zijn verleend (het gevolg van de ruime uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a), dan wel door een beroep te doen op de terugvorderingsprocedure (het gevolg van de strikte uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a), hij verkeert volgens mij nog steeds in het nadeel ten opzichte van de lokale ondernemer die de voorbelasting louter op de normale wijze moet hoeft af te trekken. In beide gevallen moet hij extra administratief werk verrichten, juist omdat hij in meer dan één lidstaat handel drijft (een probleem dat zich bij elke grensoverschrijdende levering tussen belastingplichtigen voordoet). Hij kan dit probleem vanzelfsprekend „oplossen” door het te negeren en de „verloren” voorbelasting opnemen in de prijs die hij voor zijn diensten verlangt en dan daarover de btw van zijn eigen lidstaat berekenen. Wanneer hij dat doet, wordt zijn prijs voor de verleende dienst echter waarschijnlijk hoger dan die van de lokale ondernemer.

46. Ik wil hier in de aandacht vestigen op recente voorstellen tot wijziging van de Zesde richtlijn wat de plaats van de dienst betreft.<sup>18</sup>

47. Uit deze voorstellen blijkt duidelijk van een algemeen streven naar het belasten van diensten op de plaats van verbruik, wat algemeen als wenselijk wordt beschouwd. Hun oorsprong ligt in een in mei 2003 door het Directoraat-generaal Belastingen en douane-unie van de Commissie begonnen raadplegingsprocedure.<sup>19</sup> In het vergaderdocument met de titel „BTW — De plaats van levering van diensten”, schetste de Commissie de voorgestelde „wijziging” van de btw-regels die ertoe zou leiden dat de belasting niet meer wordt geheven op de plaats waar de dienstverrichter, maar op de plaats waar de dienstontvanger is gevestigd. Wel wees zij erop op dat nog steeds een uitzondering moest worden gemaakt voor diensten die

18 — Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten (COM(2003) 822 def.) en gewijzigd voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten (COM(2005) 334 def.).

19 — Zie voor een overzicht van de raadplegingsprocedure, de samenvatting van de conclusies en de wetgevingsprocedure, [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs).

betrekking hebben op onroerend goed<sup>20</sup>. Zij nodigde belanghebbenden uitdrukkelijk uit om „opmerkingen in te dienen over het voornemen om in de regels betreffende de plaats van levering van diensten aan belastingplichtigen het oorsprongslandbeginsel te vervangen door het bestemmingslandbeginsel”. Op basis van het ontvangen commentaar heeft de Commissie haar voorstellen ontworpen.

48. Wat het huidige artikel 9, lid, sub a betreft, luidt het voorstel voor het nieuwe artikel 9 bis als volgt:

„Onroerend goed

De plaats van levering van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van de diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts, het verstrekken van hotel- of soortgelijke accommodatie, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed alsmede diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden en te coördineren,

20 — In de inleiding van het vergaderdocument verklaart de Commissie dat de voorgestelde bepaling „in wezen zou overeenkomen met het huidige artikel 9, lid 2, sub a van de Zesde btw-richtlijn. De toepassing van de huidige regel is vrij duidelijk en leidt doorgaans tot belastingheffing waar de dienst wordt verbruikt”, zie blz. 3. Zie ook de toelichting op het oorspronkelijke voorstel in COM(2003) 822 def., dat op dit punt ook na de latere wijziging van het voorstel onveranderd bleef, zie blz. 7.

zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, is de plaats waar het onroerend goed is gelegen.”<sup>21</sup>

49. De nieuwe tekst voegt duidelijk bepaalde diensten die *zijn afgeleid* van het onroerend goed, toe aan de huidige tekst die, zoals gezegd, enkel diensten omvat die kunnen worden beschreven als *gericht op* het onroerend goed. Nog relevanter is, dat de tekst uitdrukkelijk bepaalt dat *het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed onder de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub a, valt*.

50. In de toelichting schrijft de Commissie dat de wijzigingen passen in het kader van de „nieuwe btw-strategie”, dat „leidend beginsel hierbij was, in overeenstemming met de richtsnoeren die de Commissie voor toekomstige werkzaamheden had vastgesteld, dat de btw diende te worden geheven op de

21 — COM (2003) 822 def., in dit opzicht door de latere wijziging van het voorstel niet veranderd; blz. 18 (cursivering van mij). In zijn advies over het voorstel van de Commissie betreffende artikel 9, lid 2, sub a, verklaarde het Parlement eenvoudig dat „diensten die betrekking hebben op onroerend goed redelijkerwijze belast zullen blijven op de plaats waar het onroerend goed is gelegen (artikel 9 bis van de gewijzigde richtlijn, dat louter de bestaande regels overneemt)” en keurde het voorstel goed (Europees Parlement, A5-0233/2004, def., van 6 april 2004, PE 333.127; onderstreping van mij). Het Europees Economisch en Sociaal Comité verklaart in zijn advies over het voorstel zelfs eenvoudig: „de plaats van levering van diensten die betrekking hebben op onroerend goed blijft in het land waar het onroerend goed is gelegen” (PB 2004, C 117, blz. 15, op blz. 17).

plaats van verbruik”, en dat „deze wijzigingen, [...], zodra zij ten uitvoer zijn gelegd, [ervoor moeten] zorgen dat de belasting wordt geheven op de plaats van verbruik”.<sup>22</sup>

51. De Commissie wijst erop dat de tekst van artikel 9, lid 2, sub a, nagenoeg ongewijzigd blijft en dat de door mij besproken wijzigingen duidelijk moeten maken „dat hoteldiensten en de toegang tot tolwegen worden beschouwd als diensten die betrekking hebben op een onroerend goed”.<sup>23</sup>

52. Ik ben het oneens met het standpunt dat de wijziging niets aan de huidige situatie verandert. Volgens mij betekent de inlassing van de uitdrukkelijke zinsnede „het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed”<sup>24</sup> een materiële wijziging van de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub a, want er wordt een nieuw criterium geïntroduceerd voor de beoordeling of een dienst „betrekking heeft op” onroerend goed. Dat zou inderdaad in overeenstemming zijn met het doel, het btw-stelsel zodanig te wijzigen dat diensten in het algemeen worden belast op de plaats van verbruik. Toegepast op deze zaak zou dat betekenen dat de doorverkoop

wordt belast op de plaats waar de visvergunningen daadwerkelijk worden „verbruikt”, namelijk in Oostenrijk. Het standpunt van de Commissie in haar opmerkingen in deze zaak ter ondersteuning van een strikte uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a staat dus haaks op het standpunt dat zij heeft ingenomen in het gedeelte van de toelichting waarin de wijziging van artikel 9, lid 2, sub a, wordt behandeld, en ook in het voorgestelde amendement op de tekst van artikel 9, lid 2, sub a.<sup>25</sup>

53. Ik ga ervan uit dat de voorgestelde wijzigingen van de Zesde richtlijn erop zijn gericht — zoals de Commissie in het oorspronkelijke raadplegingsdocument stelde — om de algemene regel zodanig te *wijzigen* dat in plaats van het oorsprongsland het bestemmingsland bepalend is voor de plaats van levering. De daaruit voortvloeiende wijziging houdt in dat het verlenen van rechten en de doorverkoop van dergelijke rechten om onroerend goed te *gebruiken*, belastbaar wordt op de plaats van verbruik, dat wil zeggen waar het onroerend goed is gelegen. Ik blijf dus bij mijn opvatting dat de *huidige* tekst van artikel 9, lid 2, sub a, zoals reeds gezegd, strikt moet worden uitgelegd.

22 — Alle drie citaten ontleend aan blz. 2 van de toelichting op het gewijzigde voorstel (COM(2005) 334 def., aangehaald in voetnoot 18.

23 — COM(2003) 822 def., op dit punt niet veranderd door de latere wijziging van het voorstel, zie blz. 12.

24 — Waarvan logischerwijze „het verstrekken van hoteldiensten of soortgelijke accommodatie” slechts een subgroep is.

25 — Het is aan de gemeenschapswetgever om te beslissen of hij die voorstellen overneemt. Zo ja, dan aanvaardt hij, in het hogere belang van een overgang naar belastingheffing op de plaats van verbruik, de hierboven door mij besproken negatieve gevolgen van een ruimere uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a.

## Conclusie

54. Mitsdien geef ik in overweging de prejudiciële vraag van de nationale rechter te beantwoorden als volgt:

De overdracht van een visrecht in de vorm van de overdracht onder bezwarende titel van visvergunningen vormt geen dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.