

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

6 november 2008\*

In zaak C-291/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door Regeringsrätten (Zweden) bij beslissing van 30 mei 2007, ingekomen bij het Hof op 15 juni 2007, in de procedure

**Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet**

tegen

**Skatteverket,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (rapporteur) en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,  
griffier: R. Grass,

\* Procestaal: Zweeds.

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Skatteverket, vertegenwoordigd door M. Loeb als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos, I. Bockopoulos en I. Pouli als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. de Bellis, avvocato dello Stato,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door T. Nowakowski als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en P. Dejmek als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 juni 2008,

het navolgende

### **Arrest**

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, 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

L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 1999/59/EG van de Raad van 17 juni 1999 (PB L 162, blz. 63; hierna: „Zesde richtlijn”), en van artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Raad voor hulp aan en ondersteuning van ontslagenen; hierna: „TRR”), een stichting naar Zweeds recht die zowel economische als andere activiteiten verricht, en Skatteverket (Zweedse belastingdienst) met betrekking tot de fiscale gevolgen van bepaalde adviesdiensten die de stichting wil afnemen, en over de vraag of zij moet worden geacht de hoedanigheid van ondernemer te hebben in de zin van artikel 7 van hoofdstuk 5 van wet 1994:200 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde [mervärdesskattelagen (1994:200); hierna: „wet op de btw”]. Dit geding heeft betrekking op een periode waarin achtereenvolgens de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 van toepassing waren.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Gemeenschapsregeling*

- 3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (dat is overgenomen in artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112) bepaalt dat „de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” zijn onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

- 4 Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (dat is overgenomen in artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112) wordt als belastingplichtige beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.
- 5 Artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn (dat is overgenomen in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112) bepaalt dat „[d]e in lid 1 bedoelde economische activiteiten [...] alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter [omvatten], met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”
- 6 Volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (dat is overgenomen in artikel 43 van richtlijn 2006/112) wordt „[a]ls plaats van een dienst [...] aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter 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”.
- 7 Artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (dat is overgenomen in artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112) bepaalt echter dat „de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats [is] 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:

[...]

- diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en -verschaffing;

[...]"

- 8 Volgens artikel 21, punt 1, sub b, van de Zesde richtlijn is btw verschuldigd „door de belastingplichtige ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, of de voor btw-doeleinden in het binnenland geregistreerde ontvanger van een in artikel 28 ter, onder C, D, E en F, bedoelde dienst, wanneer de dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige; de lidstaten kunnen evenwel bepalen dat de dienstverrichter hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen”.
- 9 Artikel 196 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat „[d]e btw is verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van een in artikel 56 bedoelde dienst [...]”.

### *Nationale regeling*

- 10 Artikel 1 van hoofdstuk 1 van de wet op de btw bepaalt dat btw moet worden betaald over belastbare binnenlandse handelingen met betrekking tot goederen of diensten die in het kader van een beroepsactiviteit worden verricht. Deze bepaling is bedoeld als uitvoering van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

- 11 Volgens artikel 7 van hoofdstuk 5 van de wet op de btw worden bepaalde nader genoemde diensten, waaronder adviesdiensten die vanuit een andere lidstaat worden verricht, geacht op het Zweedse grondgebied te worden verricht indien de afnemer een ondernemer is die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of vaste inrichting waarvoor de dienst is verricht, in Zweden heeft gevestigd, of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting in Zweden, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in Zweden heeft. Volgens artikel 2 van hoofdstuk 1 van deze wet is btw verschuldigd door de afnemer van de adviesdienst, wanneer de belastbare dienst in Zweden wordt verricht door een niet aldaar gevestigde ondernemer. Bij deze bepalingen zijn de artikelen 9, lid 2, sub e, en 21, punt 1, sub b, van de Zesde richtlijn omgezet in nationaal recht.
- 12 De wet op de btw bevat geen definitie van het begrip „ondernemer”. Artikel 1 van hoofdstuk 4 van deze wet preciseert echter dat onder „beroepsmatige activiteit” moet worden verstaan elke economische activiteit in de zin van hoofdstuk 13 van de wet op de inkomstenbelasting [inkomstskattelagen (1999:129)] of een activiteit die vergelijkbaar is met een dergelijke economische activiteit, indien de totale inkomsten ter zake gedurende het belastingjaar meer dan 30 000 SEK bedragen. Uit artikel 1 van hoofdstuk 13 van deze wet volgt dat onder „economische activiteit” dient te worden verstaan een op het behalen van winst gerichte activiteit die beroepsmatig en zelfstandig wordt verricht.

### **Hoofddeding en prejudiciële vraag**

- 13 Het hoofddeding heeft betrekking op TRR, een stichting voor collectieve arbeidsovereenkomsten, die in 1994 is opgericht door de werkgeversorganisatie Svenska Arbetsgivareföreningen (tegenwoordig Svenskt Näringsliv) en de werknemersvakbond Privattjänstemannakartellen (organisatie van werknemers en hoger personeel in de particuliere sector).

- 14 De in de statuten van TRR vastgelegde doelstellingen zijn enerzijds de verstrekking van ontslagvergoedingen aan en de bevordering van maatregelen ter versoepeling van de overstap naar nieuw werk voor werknemers die om specifiek vermelde redenen zijn ontslagen of de kans lopen ontslagen te worden, en anderzijds ondernemingen te adviseren en bij te staan in situaties van een bestaand of dreigend personeelsoverschot, alsmede het bevorderen van de ontwikkeling van het personeelsbeleid in ondernemingen. De voorwaarden waaronder TRR haar activiteiten verricht, zijn nader omschreven in een tussen Svenskt Näringsliv en Privattjänstemannakartellen gesloten overeenkomst, de „overgangsovereenkomst” („Omställningsavtalet”).
- 15 De activiteiten van TRR worden gefinancierd uit een bijdrage van de werkgevers die partij zijn bij de overeenkomst, berekend naar een percentage van het loon van de onder deze overeenkomst vallende werknemers. Werkgevers voor wie de overgangsovereenkomst bindend is op grond van een zogenoemde „aansluitings”-overeenkomst, betalen een vaste jaarlijkse bijdrage. Naast de activiteiten die TRR verricht op grond van de overgangsovereenkomst, verricht TRR diensten voor ondernemingen die overgaan tot „outsourcing”, waarvoor zij is geregistreerd als btw-plichtige. De in de laatste hoedanigheid door TRR verrichte activiteiten vertegenwoordigen ongeveer 5 % van haar inkomsten.
- 16 TRR is voornemens adviesdiensten af te nemen van onder meer een in Denemarken gevestigde dienstverrichter en die diensten zullen uitsluitend betrekking hebben op de activiteiten die TRR verricht in het kader van de overgangsovereenkomst. Om duidelijkheid te verkrijgen over de belastingtechnische gevolgen daarvan heeft TRR Skatterättsnämnden (Raad voor het belastingrecht) verzocht om een prealabel advies, teneinde een antwoord te krijgen op de vraag of de activiteiten die zij in het kader van de overgangsovereenkomst verricht, beroepsmatig van aard zijn en of zij moet worden geacht de hoedanigheid van ondernemer in de zin van artikel 7 van hoofdstuk 5 van de wet op de btw te hebben.
- 17 Bij besluit van 3 maart 2006 oordeelde Skatterättsnämnden dat de activiteiten van TRR in het kader van de overgangsovereenkomst voor TRR geen diensten in het kader van

een beroepsactiviteit zijn, maar dat TRR moet worden geacht de hoedanigheid van ondernemer in de zin van artikel 7 van hoofdstuk 5 van die wet te hebben.

- 18 TRR heeft beroep ingesteld tegen het besluit van Skatterättsnämnden en heeft Regeringsrätten verzocht te verklaren dat zij niet de hoedanigheid van ondernemer in de zin van artikel 7 van hoofdstuk 5 van de wet op de btw heeft. Skatteverket heeft dezelfde rechterlijke instantie verzocht om bevestiging van het bestreden besluit.
- 19 Ter ondersteuning van haar beroep betoogt TRR met name dat de registratie als btw-plichtige op zich niet tot gevolg heeft dat de betrokkene moet worden geacht noodzakelijkerwijs de hoedanigheid van ondernemer in de zin van artikel 7 van hoofdstuk 5 van de wet op de btw te hebben. Wanneer zij diensten afneemt ten behoeve van de activiteiten die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, heeft TRR niet de hoedanigheid van ondernemer in de zin van deze bepaling. TRR voegt hieraan toe dat de overeenkomstige bepaling van de Zesde richtlijn, te weten artikel 9, lid 2, sub e, niet naar het begrip ondernemer verwijst, maar naar het begrip belastingplichtige.
- 20 Regeringsrätten is van mening dat voor de toepassing van een aantal bepalingen van de Zesde richtlijn en van richtlijn 2006/112 in het hoofdgeding uitlegging van het begrip „belastingplichtige” in het licht van het gemeenschapsrecht noodzakelijk is. De verwijzende rechter merkt op dat het Hof zich in verschillende arresten heeft uitgesproken over het begrip „belastingplichtige” in de zin van de Zesde richtlijn, maar dat het zich nog niet heeft uitgesproken over de vraag hoe dat begrip moet worden uitgelegd voor de toepassing van artikel 9, lid 2, sub e, van die richtlijn in een concreet geval zoals het geval dat aan de oorsprong van het hoofdgeding ligt.



- 21 Regeringsrätten, van oordeel dat de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn en van richtlijn 2006/112 onduidelijk zijn en dat deze kwestie niet reeds aan het Hof lijkt te zijn voorgelegd, heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Moeten de artikelen 9, lid 2, sub e, en 21, punt 1, sub b, van de Zesde richtlijn [...] en de artikelen 56, lid 1, sub c, en 196 van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd, dat een persoon die van een belastingplichtige in een andere lidstaat adviesdiensten afneemt en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, voor de toepassing van de genoemde artikelen aangemerkt dient te worden als belastingplichtige, ook indien deze diensten uitsluitend worden afgenomen met het oog op laatstgenoemde activiteiten?”

### **Prejudiciële vraag**

- 22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn en artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een persoon die adviesdiensten afneemt van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van deze richtlijnen vallen, moet worden geacht de hoedanigheid van belastingplichtige te hebben, ook indien deze diensten uitsluitend worden afgenomen ten behoeve van laatstgenoemde activiteiten.
- 23 De formulering van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn is in wezen identiek aan die van artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112. Hieruit volgt dat deze twee artikelen op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd.

- 24 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat regels om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van deze bepaling dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 een reeks specifieke plaatsen. Doel van deze bepalingen is het vermijden van bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en van het niet-belasten van inkomsten [arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14; 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20; 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 10; 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 23, en 9 maart 2006, Gillan Beach, C-114/05, Jurispr. blz. I-2427, punt 14].
- 25 Met betrekking tot de verhouding tussen de leden 1 en 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie moet de vraag worden gesteld of zij onder een van de bepalingen van artikel 9, lid 2, van de richtlijn valt. Zo niet, dan is lid 1 van toepassing [reeds aangehaalde arresten Dudda, punt 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, punt 11; RAL (Channel Islands) e.a., punt 24, en Gillan Beach, punt 15].
- 26 Volgens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn is de plaats van adviesdiensten en andere soortgelijke diensten die worden verleend aan belastingplichtigen die in de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

- 27 In het hoofdgeding is de afnemer van de adviesdiensten weliswaar in de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter gevestigd, maar de verwijzende rechter vraagt zich toch af of deze afnemer ook moet worden geacht de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van dat artikel 9 te hebben, ook indien de betrokken diensten uitsluitend worden afgenomen ten behoeve van activiteiten die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn en die van richtlijn 2006/112 vallen.
- 28 Om te beginnen moet worden vastgesteld dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn niet duidelijk maakt of de toepassing ervan is onderworpen aan de voorwaarde dat de belastingplichtige afnemer van een dienst deze dienst afneemt ten behoeve van zijn economische activiteiten. Anders dan andere bepalingen van de Zesde richtlijn, zoals de artikelen 2, lid 1, en 17, lid 2, bepaalt dit artikel op geen enkele wijze dat dit een noodzakelijke voorwaarde is voor de toepassing ervan.
- 29 Met andere woorden, bij gebreke van een expliciete bepaling in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn dat de verrichte diensten moeten worden afgenomen ten behoeve van de economische activiteiten van de afnemer, moet worden geoordeeld dat de omstandigheid dat laatstgenoemde deze diensten afneemt voor activiteiten die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, niet in de weg staat aan de toepassing van deze bepaling.
- 30 Een dergelijke uitlegging strookt met het doel van artikel 9 van de richtlijn, dat, zoals is uiteengezet in punt 24 van het onderhavige arrest, overeenkomstig het doel van een conflictregel bestaat in het vermijden van de gevaren van dubbele belasting en van niet-belasting.

- 31 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 41 van zijn conclusie, vergemakkelijkt deze uitlegging tevens de toepassing van die conflictregel door eenvoudig beheer van de regels inzake de invordering van de belasting en de voorkoming van belastingontwijking mogelijk te maken op de plaats van de dienstverrichting. De dienstverrichter hoeft immers alleen aan te tonen dat de afnemer de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, om vast te stellen of de plaats van de dienstverrichting ligt in de lidstaat waar hij is gevestigd, of in de lidstaat waar de zetel van de activiteit van de afnemer zich bevindt.
- 32 Bovendien stemt die uitlegging overeen met de doelstellingen en de regels voor het functioneren van het communautaire btw-stelsel, voor zover zij ervoor zorgt dat in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de eindgebruiker van de dienst de uiteindelijke kosten van de verschuldigde btw draagt.
- 33 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 43 en 44 van zijn conclusie, stemt een dergelijke uitlegging tevens overeen met het rechtszekerheidsbeginsel en maakt zij het bovendien mogelijk om de lasten voor ondernemingen die in de hele interne markt actief zijn, te verlichten, alsmede het vrije verkeer van diensten te vergemakkelijken.
- 34 Tot slot moet worden opgemerkt dat artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (dat is overgenomen in artikel 196 van richtlijn 2006/112) bepaalt dat btw is verschuldigd door de belastingplichtige ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (dat is overgenomen in artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112). Indien is voldaan aan de voorwaarden die gelden voor de toepassing van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, is de afnemer derhalve btw-plichtig op grond van de diensten die hij afneemt, ongeacht of deze al dan niet worden verricht ten behoeve van activiteiten die niet onder de werkingssfeer van die richtlijnen vallen.

- 35 Gelet op het voorgaande, dient op de door Regeringsrätten gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn en artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een persoon die adviesdiensten afneemt van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van deze richtlijnen vallen, moet worden geacht de hoedanigheid van belastingplichtige te hebben, ook indien deze diensten alleen worden afgenomen ten behoeve van laatstgenoemde activiteiten.

## Kosten

- 36 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 9, lid 2, sub e, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 1999/59/EG van de Raad van 17 juni 1999, en artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat een persoon die adviesdiensten afneemt van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van deze richtlijnen vallen, moet worden geacht de hoedanigheid van belastingplichtige te hebben, ook indien deze diensten alleen worden afgenomen ten behoeve van laatstgenoemde activiteiten.**

ondertekeningen