

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 17 juni 2010<sup>1</sup>

### I — Inleiding

1. *De minimis non curat lex*, aldus een Latijns adagium alsook de Zesde btw-richtlijn<sup>2</sup> en richtlijn 2006/112/EG<sup>3</sup> die inmiddels de Zesde richtlijn heeft vervangen. De genoemde richtlijnen staan de lidstaten toe, kleine ondernemingen waarvan de jaarlijkse omzet een bepaalde drempel niet overschrijdt, vrij te stellen van de btw.

2. Deze vrijstelling geldt echter uitsluitend voor in het binnenland gevestigde marktdeelnemers. Het afgeleide gemeenschapsrecht voorziet dus uitdrukkelijk in een verschillende behandeling van belastingplichtigen naargelang de plaats van vestiging.

3. Mevrouw Schmelz, verzoekster in het hoofdgeding, behaalt in Oostenrijk uit de verhuur van een woning inkomsten die beneden de drempel voor de vrijstelling voor kleine ondernemers liggen. De Oostenrijkse belastingdienst kent haar de vrijstelling echter niet toe, omdat zij niet in het binnenland woonachtig is. De Unabhängige Finanzsenat,

Außenstelle Wien (hierna: „verwijzende rechter”) vraagt zich af of de betrokken regelingen van de richtlijnen en de nationale omzettingmaatregelen verenigbaar zijn met de fundamentele vrijheden en het algemene beginsel van gelijke behandeling. De bij de procedure voor het Hof betrokken lidstaten, de Raad en de Commissie zijn van mening dat de verschillende behandeling principieel rechtmatig is. Een eventueel hieruit voortvloeiende aantasting van de fundamentele vrijheden is huns inziens gerechtvaardigd om een doeltreffend fiscaal toezicht te waarborgen respectievelijk misbruik te voorkomen.

### II — Rechtskader

#### A — Gemeenschapsrecht

#### Fiscale behandeling van huurinkomsten

4. Volgens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn is de verpachting en verhuur van

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

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

3 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”) (PB L 347, blz. 1).

onroerende goederen vrijgesteld van btw. Op grond van de Toetredingsakte<sup>4</sup> mag de Republiek Oostenrijk echter op de verhuur en verpachting van onroerend goed voor residentieel gebruik tot 31 december 1998 een verlaagd belastingtarief toepassen. Deze regeling is door artikel 28, lid 2, sub j, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/17/EG<sup>5</sup>, tot nader order verlengd en is thans in artikel 117, lid 2, van richtlijn 2006/112 overgenomen.

Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen

5. Aansluitend bij de Tweede btw-richtlijn<sup>6</sup>, stond artikel 24 van de Zesde richtlijn de lidstaten toe een bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (hierna: „regeling voor kleine ondernemingen”) toe te passen. Het bepaalde het volgende:

„1. Lidstaten die moeilijkheden zouden ondervinden bij het toepassen van de normale belastingregeling op kleine ondernemingen

in verband met de activiteit of de structuur van die ondernemingen kunnen binnen de grenzen en onder de voorwaarden die zij vaststellen — maar onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging — eenvoudige regelingen voor belastingheffing en -inning, zoals forfaitaire regelingen, toepassen, zonder dat dit mag leiden tot vermindering van de belasting.

2. Tot een datum die door de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen wordt vastgesteld, doch die niet later mag vallen dan het tijdstip van afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten:

- a) mogen lidstaten die gebruik hebben gemaakt van de in artikel 14 van de tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 bedoelde bevoegdheid om vrijstellingen of degressieve verminderingen van de belasting in te voeren, deze alsmede de desbetreffende uitvoeringsbepalingen handhaven, indien zij in overeenstemming zijn met het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde.

De lidstaten die een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet die minder bedraagt dan de tegenwaarde van 5 000 Europese rekeneenheden in nationale valuta tegen de omrekeningskoers geldend op de dag waarop deze richtlijn wordt aangenomen, mogen die vrijstelling verhogen tot 5 000 Europese rekeneenheden.

4 — Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Noorwegen, de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond, Bijlage XV — Lijst bedoeld in artikel 151 van de Toetredingsakte — IX. Belastingen, punt 2, sub e (PB 1994, C 241, blz. 21).

5 — Richtlijn 2000/17/EG van de Raad van 30 maart 2000 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — overgangsbepalingen voor de Republiek Oostenrijk en de Republiek Portugal (PB L 84, blz. 24).

6 — 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, blz. 1303).

De lidstaten die degressieve verminderingen van de belasting toepassen, mogen noch de bovengrens van die verminderingen verhogen, noch de voorwaarden voor de toekenning daarvan gunstiger maken;

- b) mogen lidstaten die van deze bevoegdheid geen gebruik hebben gemaakt, vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde van 5 000 Europese rekeneenheden in nationale valuta tegen de omrekeningskoers geldend op de dag waarop deze richtlijn wordt aangenomen. Eventueel kunnen zij een degressieve belastingvermindering toekennen aan belastingplichtigen wier jaaromzet het plafond overschrijdt dat door deze staten voor de toepassing van de vrijstelling is vastgesteld;

- c) mogen de lidstaten die een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet gelijk aan of hoger dan de tegenwaarde van 5 000 Europese rekeneenheden in nationale valuta tegen de omrekeningskoers geldend op de dag waarop deze richtlijn wordt aangenomen, deze vrijstelling verhogen teneinde de reële waarde ervan te handhaven.

3. De begrippen „vrijstelling” en „degressieve belastingvermindering” zijn van toepassing op leveringen van goederen en diensten verricht door kleine ondernemingen.

De lidstaten kunnen bepaalde handelingen uitsluiten van de regeling van lid 2. In ieder geval is lid 2 niet van toepassing op de handelingen bedoeld in artikel 4, lid 3.

4. De omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de bepalingen van lid 2, wordt gevormd door het bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, van de in de artikelen 5 en 6 omschreven goederenleveringen en diensten, voor zover deze belast zijn, met inbegrip van de handelingen die zijn vrijgesteld krachtens artikel 28, lid 2, met teruggaaf van de voorbelasting, alsmede door het bedrag van de krachtens artikel 15 vrijgestelde verrichte handelingen en door het bedrag van handelingen met betrekking tot onroerende goederen, van financiële handelingen als bedoeld in artikel 13, B, sub d, en van verzekeringsdiensten, tenzij die handelingen het karakter van bijkomstige handelingen bezitten.

Overdracht van lichamelijke of onlichamelijke investeringsgoederen van de onderneming worden evenwel niet in aanmerking genomen voor de vaststelling van de omzet.

5. De belastingplichtigen voor wie vrijstelling van belasting geldt, hebben geen recht op aftrek overeenkomstig het bepaalde in artikel 17 en mogen evenmin op enigerlei wijze op hun facturen of op ieder als zodanig dienst doend document de belasting vermelden.

6. De belastingplichtigen die in aanmerking kunnen komen voor vrijstelling van belasting kunnen kiezen hetzij voor toepassing van de

normale regeling van de belasting over de toegevoegde waarde, hetzij voor toepassing van de in lid 1 genoemde vereenvoudigde regelingen. In dit geval gelden voor hen de degressieve belastingverminderingen waarin de nationale wetgeving eventueel voorziet.

van communautaire voorschriften terzake, mag de Republiek Oostenrijk een btw-vrijstelling verlenen aan belastingplichtigen tot een jaarlijkse omzetsdrempel die niet hoger mag zijn dan het equivalent in de nationale valuta van 35 000 ECU."

[...]"

6. Bij richtlijn 92/111/EEG<sup>7</sup> is artikel 28 de- cies ingelast in de Zesde richtlijn. Deze be- paling voegde de volgende alinea toe aan arti- kel 24, lid 3, van de Zesde richtlijn:

„De leveringen van nieuwe vervoermiddelen onder de voorwaarden van artikel 28 quater, A, alsmede de leveringen van goederen en de diensten die worden verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige zijn in elk geval uitgesloten van de belasting- vrijstelling bedoeld in lid 2.”

8. De artikelen 24 en 24 bis, waarbij de om- zetsdrempel in de Zesde richtlijn is ingevoerd, zijn — met enkele redactionele wijzigingen — overgenomen in de artikelen 281 tot en met 294 van richtlijn 2006/112. De relevante be- palingen luiden als volgt:

*„Artikel 282*

De in deze afdeling vastgestelde vrijstellingen en verminderingen zijn van toepassing op door kleine ondernemingen verrichte goede- renleveringen en diensten.

*Artikel 283*

7. Voor de Republiek Oostenrijk geldt krach- tens bijlage XV — Lijst bedoeld in artikel 151 van de Toetredingsakte — afdeling IX. Belas- tingen, punt 2, sub c, van de Toetredingsakte<sup>8</sup> het volgende:

1. De volgende handelingen zijn van de in deze afdeling vastgestelde regeling uitgesloten:

[...]

„Voor de toepassing van artikel 24, leden 2 tot en met 6, en in afwachting van de aanneming

c) de goederenleveringen en de diensten die worden verricht door een belastingplich- tige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is.

7 — Richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47).

8 — Aangehaald in voetnoot 4.

[De artikelen 284 tot en met 286 hebben betrekking op de staten die reeds vóór 1 januari 1978 lid waren van de Europese Gemeenschap en zijn in wezen identiek met artikel 24, lid 2, van de Zesde richtlijn.]

#### *Artikel 287*

De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn getreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[...]

4. Oostenrijk: 35 000 ECU;

[...]

#### *Artikel 288*

De omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de in deze afdeling vastgestelde regeling, wordt gevormd door de volgende bedragen, de btw niet inbegrepen:

1. het bedrag van de goederenleveringen en de diensten, voor zover deze belast zijn;

I - 10472

2. het bedrag van de handelingen die krachtens de artikelen 110 en 111, artikel 125, lid 1, artikel 127 en artikel 128, lid 1, zijn vrijgesteld met recht op aftrek van voorbelasting;

3. het bedrag van de krachtens de artikelen 146 tot en met 149 en de artikelen 151, 152 en 153 vrijgestelde handelingen;

4. het bedrag van handelingen met betrekking tot onroerende goederen, financiële handelingen als bedoeld in artikel 135, lid 1, punten b tot en met g, en verzekeringsdiensten, tenzij die handelingen met ander handelingen samenhangende handelingen zijn.

De overdracht van lichamelijke of onlichamelijke investeringsgoederen van de onderneming wordt evenwel niet in aanmerking genomen voor de vaststelling van de omzet.

#### *Artikel 289*

De belastingplichtigen voor wie vrijstelling van belasting geldt, hebben geen recht op aftrek van btw overeenkomstig de artikelen 167 tot en met 171 en de artikelen 173 tot en met 177 en mogen de btw evenmin op hun facturen vermelden.

*Artikel 290*

De belastingplichtigen die in aanmerking kunnen komen voor vrijstelling van belasting, kunnen kiezen hetzij voor toepassing van de normale btw-regeling, hetzij voor toepassing van de in artikel 281 bedoelde vereenvoudigde regelingen. In dit geval gelden voor hen de degressieve belastingverminderingen waarin de nationale wetgeving voorziet.”

dit bedrag wordt de omzet uit bijkomstige handelingen, met inbegrip van de overdracht van onderneming, niet in aanmerking genomen. Een eenmalige overschrijding van de omzeldrempel met ten hoogste 15% binnen een periode van vijf kalenderjaren is van geen belang. [...]”

11. § 6, lid 3, van de UStG 1994 bepaalt:

*B — Nationaal recht*

9. Ingevolge § 6, lid 1, sub 16, van de Oostenrijkse wet van 1994 op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz; hierna: „UStG 1994”) in de voor het hoofdgeding relevante redactie is de verhuur en verpachting van onroerend goed principieel vrijgesteld van omzetbelasting. Deze vrijstelling geldt echter niet voor de verhuur (verlening van gebruiksrecht) van onroerend goed voor residentieel gebruik.

„De ondernemer wiens handelingen krachtens § 6, lid 1, sub 27, zijn vrijgesteld, kan tot het onherroepelijk worden van de aanslag door middel van een aan de belastingdienst gerichte schriftelijke verklaring afzien van de toepassing van § 6, lid 1, sub 27. De verklaring is voor de ondernemer bindend gedurende ten minste vijf kalenderjaren. Zij kan slechts worden herroepen met werking vanaf het begin van een kalenderjaar. De herroeping dient uiterlijk vóór het einde van de eerste kalendermaand vanaf het begin van dat kalenderjaar te geschieden.”

10. § 6, lid 1, sub 27, van het UStG 1994 verleent daarnaast vrijstelling voor:

„de handelingen van kleine ondernemers. Een kleine ondernemer is een ondernemer met woonplaats of vestigingsplaats in het binnenland, wiens omzet in de zin van § 1, lid 1, sub 1 en 2, in het belastingtijdvak niet meer bedraagt dan 22 000 euro (tot en met 2006; na 2007: 30 000 euro). Bij de berekening van

**III — Feiten en prejudiciële vragen**

12. Mevrouw Schmelz heeft de Duitse nationaliteit en woont in Duitsland. Zij is

eigenaresse van een woning in Oostenrijk, die zij voor maandelijks 330 euro plus een vergoeding voor vaste lasten verhuurt. Zij brengt op de huur geen omzetbelasting in rekening.

13. De Oostenrijkse belastingdienst heeft de omzetbelasting over de huurinkomsten, na aftrek van de voorbelasting, voor de jaren 2006 en 2007 vastgesteld op 334,93 euro respectievelijk 316,15 euro. In de litigieuze jaren behaalde Schmelz volgens eigen zeggen geen verdere omzet op het grondgebied van de Gemeenschap.<sup>9</sup>

14. Aangezien Schmelz van mening was op grond van de regeling voor kleine ondernemers geen omzetbelasting verschuldigd te zijn, stelde zij tegen de aanslagen beroep in bij de Unabhängige Finanzsenat, die bij beschikking van 4 maart 2009 de volgende prejudiciële vragen heeft voorgelegd aan het Hof:

„1) Zijn de zinsnede ‚alsmede de leveringen van goederen en de diensten die worden verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige’ in de artikelen 24, lid 3, en 28 decies 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 punt 21 van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 alsmede de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze bepaling, in strijd met het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, in het bijzonder met het verbod van discriminatie (artikel 12 EG), de vrijheid van vestiging (artikelen 43 EG e.v.), de vrijheid van dienstverrichting (artikelen 49 EG e.v.), of met grondrechten van de Gemeenschap (het gemeenschapsrechtelijke gelijkheidsbeginsel), omdat de bepaling tot gevolg heeft dat burgers van de Unie die niet in het betrokken binnenland zijn gevestigd, van de belastingvrijstelling van artikel 24, lid 2, van de Zesde richtlijn (bijzondere regeling voor kleine ondernemingen) zijn uitgesloten, terwijl burgers van de Unie die wel in het betrokken binnenland zijn gevestigd, van deze belastingvrijstelling gebruik kunnen maken, voor zover de betrokken lidstaat in overeenstemming met de richtlijn een belastingvrijstelling voor kleine ondernemers toekent?

2) Zijn de zinsnede ‚de goederenleveringen en de diensten die worden verricht

<sup>9</sup> — Dit volgt uit een latere mededeling van de verwijzende rechter van 17 maart 2009.

door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is' in artikel 283, 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, alsmede de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze bepaling, in strijd met het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, in het bijzonder met het verbod van discriminatie (artikel 12 EG), de vrijheid van vestiging (artikelen 43 EG e.v.), de vrijheid van dienstverrichting (artikelen 49 EG e.v.), of met grondrechten van de Gemeenschap (het gemeenschapsrechtelijke gelijkheidsbeginsel), omdat de bepaling tot gevolg heeft dat burgers van de Unie die niet in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, van de belastingvrijstelling van de artikelen 282 e.v. van richtlijn 2006/112 (bijzondere regeling voor kleine ondernemingen) zijn uitgesloten, terwijl burgers van de Unie die wel in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, van deze belastingvrijstelling gebruik kunnen maken, voor zover de betrokken lidstaat in overeenstemming met de richtlijn een belastingvrijstelling voor kleine ondernemers toekent?

3) Ingeval de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is de zinsnede ,alsmede de leveringen van goederen en de diensten die worden verricht door een niet in het

binnenland gevestigde belastingplichtige' in de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn ongeldig in de zin van artikel 234, eerste alinea, sub b, EG?

4) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord: is de zinsnede ,de goederenleveringen en de diensten die worden verricht door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is' in artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 ongeldig in de zin van artikel 234, eerste alinea, sub b, EG?

5) Ingeval de derde vraag bevestigend wordt beantwoord: moet onder ,jaarlijkse omzetzdrempeel' in de zin van bijlage XV bij het Verdrag tussen het Koninkrijk België, het Koninkrijk Denemarken, de Bondsrepubliek Duitsland, de Helleense Republiek, het Koninkrijk Spanje, de Franse Republiek, Ierland, de Italiaanse Republiek, het Groothertogdom Luxemburg, het Koninkrijk der Nederlanden, de Portugese Republiek, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (lidstaten van de Europese Unie) en het Koninkrijk Noorwegen, de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland, het Koninkrijk Zweden, betreffende de toetreding van het Koninkrijk Noorwegen, de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden tot de Europese Unie, samen met de Slotakte (EU-toetredingsverdrag), afdeling IX, Belastingen, punt 2, sub c,



respectievelijk [onder ‚jaaronzet‘ in de zin] van artikel 24 van de Zesde richtlijn worden verstaan de omzet die gedurende een jaar wordt behaald in de betrokken lidstaat waarvoor gebruik wordt gemaakt van de regeling voor kleine ondernemers, dan wel de omzet die de ondernemer gedurende een jaar behaalt op het gehele grondgebied van de Gemeenschap?

#### IV — Juridische beoordeling

##### *A — Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing*

- 6) Ingeval de vierde vraag bevestigend wordt beantwoord: moet onder ‚jaarlijkse omzet‘ in de zin van artikel 287 van richtlijn 2006/112 worden verstaan de omzet die gedurende een jaar wordt behaald in de betrokken lidstaat waarvoor gebruik wordt gemaakt van de regeling voor kleine ondernemers, dan wel de omzet die de ondernemer gedurende een jaar behaalt op het gehele grondgebied van de Gemeenschap?”
15. De Oostenrijkse, de Duitse en de Griekse regering alsook de Raad van de Europese Unie en de Europese Commissie hebben aan de procedure deelgenomen, met dien verstande dat de Griekse regering alleen schriftelijke opmerkingen heeft ingediend en de Duitse regering alleen mondelinge opmerkingen heeft gemaakt.
16. De Raad stelt de vraag aan de orde of het prejudiciële verzoek ontvankelijk is. De verwijzende rechter heeft pas achteraf vastgesteld dat Schmelz op het grondgebied van de Gemeenschap geen andere omzet heeft dan de litigieuze huuromzet in Oostenrijk. Indien hij hiervan reeds op het tijdstip van de prejudiciële verwijzing op de hoogte was geweest, had hij wellicht van een verwijzing kunnen afzien, aangezien Schmelz onder deze omstandigheden als in Oostenrijk gevestigde belastingplichtige moet worden beschouwd.
17. In dit verband herinner ik eraan dat het in de procedure van artikel 234 EG uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van gemeenschapsrecht,

is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden.<sup>10</sup>

18. Dit betekent dat het Hof een verzoek van een nationale rechter slechts kan afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen.<sup>11</sup>

19. Wat de onderhavige zaak betreft stel ik vast dat de verwijzende rechter alleen maar een mededeling van Schmelz heeft doorgezonden aan het Hof. Het is niet duidelijk of hij ter zake reeds tot definitieve feitelijke vaststellingen is gekomen. Dit doet echter geen afbreuk aan de ontvankelijkheid van de prejudiciële verwijzing, aangezien het principieel aan de verwijzende rechter staat te beslissen in welke fase van de procedure hij raadpleging van het Hof doelmatig acht.<sup>12</sup>

20. Maar ook indien de door Schmelz verstrekte informatie juist zou zijn, heeft dit niet tot gevolg dat de beantwoording van de prejudiciële vragen klaarblijkelijk niet noodzakelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding. Het is namelijk geenszins zonder meer duidelijk dat Schmelz op grond van haar tot de verhuur van haar woning in Oostenrijk beperkte omzet als aldaar gevestigd moet worden beschouwd, met als gevolg dat de vrijstelling zonder twijfel op haar van toepassing is.

21. De prejudiciële vragen moeten derhalve worden beantwoord.

#### B — Beantwoording van de prejudiciële vragen

22. De eerste en de tweede, de derde en de vierde en de vijfde en de zesde prejudiciële vraag betreffen telkens dezelfde problematiek. Het enige verschil bestaat erin dat zij betrekking hebben op de regelingen van de Zesde richtlijn (vragen 1, 3 en 5), respectievelijk de overeenkomstige bepalingen van richtlijn 2006/112 (vragen 2, 4 en 6).

23. Volgens punt 3 van haar considerans behelst richtlijn 2006/112 een herschikking van de bepalingen van de Zesde richtlijn zonder

10 — Zie onder meer arresten van 18 juli 2007, Lucchini (C-119/05, Jurispr. blz. I-6199, punt 43); 22 december 2008, Magoora (C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punt 22), en 18 maart 2010, Alassini e.a. (C-317/08–C-320/08, Jurispr. blz. I-2213, punt 25).

11 — Zie onder meer arrest van 13 maart 2001, PreussenElektra (C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 39), en arresten Magoora (aangehaald in voetnoot 10, punt 23) en Alassini e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punt 26).

12 — Zie in deze zin arresten van 1 april 1982, Holdijk e.a. (141/81–143/81, Jurispr. blz. 1299, punt 5), en 9 december 2003, Gasser (C-116/02, Jurispr. blz. I-14693, punt 27).

de inhoud van het vigerende recht principieel te wijzigen. De bepalingen die naar aanleiding van de herschikking niettemin inhoudelijk zijn gewijzigd, zijn volgens het genoemde punt van de considerans limitatief vermeld in de bepalingen betreffende de omzetting en inwerkingtreding (artikel 412). De regelingen betreffende kleine ondernemingen (artikelen 281 en volgende) worden daar niet genoemd. Derhalve behoeven de vragen niet voor de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 apart te worden beoordeeld.

24. De drie vragencomplexen houden ook inhoudelijk nauw met elkaar verband. In de ogen van de verwijzende rechter geniet de vraag of de bepalingen verenigbaar zijn met de fundamentele vrijheden prioriteit (de eerste en de tweede vraag).

25. De derde en de vierde vraag stelt de verwijzende rechter alleen aan de orde voor het geval dat de bepalingen van de richtlijnen *niet verenigbaar* zijn met de fundamentele vrijheden. Zij dienen om duidelijkheid te krijgen over de hieruit voortvloeiende consequenties.

26. De vijfde en de zesde vraag stelt de verwijzende rechter uitgaande van de premisse, dat de beperking van de regeling inzake kleine ondernemers tot in het binnenland gevestigde personen *verenigbaar* is met de fundamentele vrijheden. De vragen hebben betrekking op de uitlegging van de bepalingen, met name het hierin gebruikte begrip van de jaarlijkse

omzet, die voor de erkenning als kleine ondernemer doorslaggevend is. De verwijzende rechter vraagt zich af of alleen de in de lidstaat van vestiging/woonplaats dan wel de op het gehele grondgebied van de Gemeenschap behaalde omzet in aanmerking moet worden genomen.

27. Voorafgaand aan de bespreking van de concrete vragen wil ik kort ingaan op het karakter van de regeling voor kleine ondernemers als bijzondere regeling en op de met die regeling nagestreefde doelstellingen. Relevant is vooral in hoeverre de Uniewetgever en de lidstaten bij de vormgeving van de belastingvrijstelling voor kleine ondernemers aan de fundamentele vrijheden en de algemene rechtsbeginselen van de Unie gebonden zijn.

#### 1. Opmerkingen vooraf

a) De regeling voor kleine ondernemers als bijzondere regeling

28. Principieel zijn alle in artikel 2 van richtlijn 2006/112 genoemde handelingen die een belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de richtlijn verricht, aan de btw onderworpen.

De richtlijn voorziet echter in een aanzienlijk aantal vrijstellingen voor specifieke handelingen, waarmee vaak doelstellingen van sociaal beleid worden nagestreefd.

29. Daarnaast biedt de richtlijn de lidstaten de mogelijkheid, bijzondere regelingen (titel XII) en afwijkingen (titel XIII) toe te passen die van het geharmoniseerde stelsel afwijken. De regeling voor kleine ondernemers is een dergelijke bijzondere regeling.

30. Zoals het Hof reeds meerdere malen heeft vastgesteld, gaat het bij de harmonisatie zoals zij tot stand is gebracht door de achterevolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, tot nog toe slechts om een gedeeltelijke harmonisatie.<sup>13</sup> De nagestreefde harmonisatie is nog geen feit, voor zover de lidstaten bevoegd zijn bepaalde nationale bepalingen te handhaven of vast te stellen die zonder die bevoegdheid niet met de richtlijn zouden stroken.<sup>14</sup>

31. Artikel 14 van de Tweede richtlijn<sup>15</sup> stond de lidstaten reeds toe de btw-vrijstelling van kleine ondernemers te handhaven, en zag in

zoverre af van een volledige harmonisatie van de nationale regelingen.<sup>16</sup> Deze bijzondere regeling werd — aangevuld met een aantal nadere vereisten — overgenomen in artikel 24 van de Zesde richtlijn en ten slotte in de artikelen 281 en volgende van richtlijn 2006/112.<sup>17</sup> In haar voorstel voor de Zesde richtlijn<sup>18</sup> stelde de Commissie in dat opzicht het volgende:

„De belastingvrijdom en de degressieve belastingvermindering zullen een zekere rol kunnen spelen bij de oplossing van de moeilijkheden die de kleinste ondernemingen bij de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde kunnen ondervinden. Bovendien kunnen zij de taak van de belastingadministraties vereenvoudigen. Dit neemt niet weg dat de belastingvrijdom en de degressieve belastingvermindering in het kader van een algemene verbruiksbelasting als de belasting over de toegevoegde waarde niet als normaal kunnen worden beschouwd. Anderzijds kan het naast elkaar bestaan van uiteenlopende nationale bijzondere regelingen een hinderpaal vormen bij de opheffing van de belastinggrenzen. Dit is de voornaamste

13 — Arresten van 5 december 1989, *ORO Amsterdam Beheer en Concerto* (C-165/88, Jurispr. blz. 4081, punt 21), 7 december 2006, *Eurodental* (C-240/05, Jurispr. blz. I-11479, punt 50), en 12 juni 2008, *Commissie/Portugal* (C-462/05, Jurispr. blz. I-4183, punt 51).

14 — Zie in deze zin, met betrekking tot de bijzondere regelingen van artikel 28 van de Zesde richtlijn, het arrest van 13 juli 2000, *Idéal tourisme* (C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 38), en de arresten *Eurodental* (aangehaald in voetnoot 13, punt 51) en *Commissie/Portugal* (aangehaald in voetnoot 13, punt 52).

15 — Aangehaald in voetnoot 6.

16 — Zie de zesde overweging van de considerans van de Tweede richtlijn.

17 — Aangaande de aard van de regeling voor kleine ondernemers als nationale bijzondere regeling, zie de tweede zin van de vijftiende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn en het identiek geformuleerde punt 49 van de considerans van richtlijn 2006/112: „Ten aanzien van kleine ondernemingen moeten de lidstaten hun bijzondere regelingen kunnen behouden, zulks overeenkomstig gemeenschappelijke voorschriften en met het oog op een verdergaande harmonisatie.”

18 — Voorstel van de Commissie van 29 juni 1973 voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag (Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 22).

reden waarom aan de voorgestelde bepalingen een overgangskarakter is toegekend.”

te stellen. Hierdoor kunnen zij rekening houden met hun economische en bestuurlijke structuren.

32. Aangezien de regeling voor kleine ondernemers dus een niet volledig geharmoniseerde bijzondere regeling is en afwijkt van het algemene btw-stelsel, moet zij eng worden uitgelegd en alleen maar worden toegepast voor zover dit noodzakelijk is om de ermee nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken.<sup>19</sup>

33. De vrijstelling voor kleine ondernemers heeft als doel het concurrentievermogen van deze categorie marktdeelnemers te versterken. Verder wil zij hun de lasten verbonden aan de afdracht van de btw besparen, die in geen verhouding tot de geringe omvang van hun activiteiten zouden staan. Tegelijkertijd leidt deze regeling tot administratieve vereenvoudiging, aangezien de belastingdienst zich niet bezig hoeft te houden met de heffing van minimale belastingbedragen bij een groot aantal kleine ondernemers.

34. Het recht van de Unie laat de lidstaten een zekere ruimte om de omzetzijde drempel voor de erkenning van kleine ondernemingen vast

35. De regeling voor kleine ondernemers dient alleen ten goede te komen aan ondernemers die ook echt op kleine schaal economisch actief zijn. Dit wordt volgens partijen gewaarborgd door de beperking van de vrijstelling tot in het binnenland gevestigde kleine ondernemingen. Aldus wordt voorkomen dat ondernemingen misbruik maken en in meerdere staten tegelijk van de vrijstelling profiteren, zodat de regeling uiteindelijk ten goede komt aan ondernemingen die eigenlijk geen kleine ondernemers zijn. Voorts waarborgt de beperking tot binnenlandse belastingplichtigen dat de belastingdienst te allen tijde zonder meer kan nagaan of daadwerkelijk aan de voorwaarden voor de toekenning van de vrijstelling is voldaan.

b) Gevolgen van de gedeeltelijke harmonisatie voor de bindende werking van hoger recht van de Unie

<sup>19</sup> — Arrest van 28 september 2006, Commissie/Oostenrijk (C-128/05, Jurispr. blz. I-9265, punt 22), onder verwijzing naar de arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 34), en 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 35). Zie bovendien arrest van 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Jurispr. blz. I-6269, punt 25).

36. Het is de vraag of de lidstaten en de Uniewetgever ook op rechtsgebieden die niet volledig geharmoniseerd zijn, gebonden zijn aan de fundamentele vrijheden en de algemene rechtsbeginselen.

37. De Commissie stelt onder verwijzing naar het arrest *Idéal tourisme*<sup>20</sup> dat de lidstaten, wanneer zij op een gedeeltelijk geharmoniseerd gebied van het gemeenschappelijke btw-stelsel afwijkende bepalingen vaststellen, niet in strijd met het gemeenschapsrecht handelen. Wel moeten zij, voor zover zij van een in de richtlijn vastgelegde keuzemogelijkheid gebruikmaken, de fundamentele bepalingen van het primaire recht van de Unie in acht nemen. Hun regelingen zijn hiermee in overeenstemming wanneer zij het bepaalde in de richtlijn eerbiedigen en eventuele beperkingen van de fundamentele vrijheden hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang.

38. Mocht het recht van de Unie worden geschonden, dan ligt dit niet aan de richtlijn, maar aan het feit dat de betrokken lidstaat de vrijstellingsmogelijkheid heeft ingevuld op een wijze die niet om dwingende redenen van algemeen belang noodzakelijk is.

39. Dit standpunt van de Commissie is mijns inziens slechts ten dele juist.

40. Het is een feit dat belastingplichtigen op grond van de onvolledige harmonisatie verschillend worden behandeld al naargelang van de nationale bepalingen die op hen van toepassing zijn. Zo komen bijvoorbeeld

ondernemingen in Spanje in het genot van de vrijstelling voor kleine ondernemingen wanneer hun omzet niet hoger ligt dan 10000 ECU per jaar, terwijl voor Oostenrijkse belastingplichtigen de drempel bij 35000 ECU ligt.<sup>21</sup> Hierin ligt echter geen discriminatie op grond van nationaliteit besloten, aangezien de verschillende behandeling niet aan een wetgevend lichaam is toe te rekenen en niet binnen hetzelfde rechtstelsel plaatsvindt, maar het gevolg is van het naast elkaar bestaan van niet-geharmoniseerde bepalingen van verschillende lidstaten.<sup>22</sup> In het arrest *Idéal tourisme* had het Hof met een vergelijkbare constellatie te maken.<sup>23</sup>

41. Het is ook juist dat de lidstaten zich binnen de werkingsfeer van het recht van de Unie bevinden wanneer zij van een door de richtlijn verleende bevoegdheid gebruikmaken en een van het gemeenschappelijke btw-stelsel afwijkende bijzondere regeling toepassen.<sup>24</sup> Weliswaar blijven de lidstaten in een sector die niet volledig is geharmoniseerd op gemeenschapsniveau, in beginsel bevoegd om de voorwaarden voor de uitoefening van de activiteiten in deze sector te bepalen, maar zij moeten hun bevoegdheden uitoefenen

21 — Zie artikel 287, leden 2 en 4, van richtlijn 2006/112.

22 — Zie in deze zin arresten van 14 november 2006, *Kerckhaert en Morres* (C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punt 20), 12 februari 2009, *Block* (C-67/08, Jurispr. blz. I-883, punt 28), en 15 april 2010, *CIBA* (C-96/08, Jurispr. blz. I-2911, punt 25).

23 — Zie ook mijn conclusie van 13 december 2007 in de zaak *Marks & Spencer* (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punten 32 e.v.).

24 — Zie in deze zin arrest van 10 april 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punten 33 en 34), en de punten 28 e.v. van mijn conclusie in die zaak.

20 — Aangehaald in voetnoot 14, punt 38.

met inachtneming van de fundamentele vrijheden.<sup>25</sup>

alleen kunnen waarborgen door de betrokken regeling af te schaffen.

42. In casu is de verschillende behandeling van de belastingplichtigen echter juist niet te wijten aan het naast elkaar bestaan van niet-geharmoniseerde nationale bepalingen of aan de nationale invulling van door het recht van de Unie geboden mogelijkheden. Juist artikel 24, lid 3, van de Zesde richtlijn respectievelijk artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 bepaalt dwingend dat de vrijstelling niet mag worden toegepast op handelingen van een niet-ingezeten belastingplichtige.

43. Mocht de in deze richtlijnen vastgelegde uiteenlopende behandeling naar de woonplaats of de plaats van vestiging van de belastingplichtige niet verenigbaar zijn met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of de bij de uitvoering ervan toe te passen algemene rechtsbeginselen, hebben de lidstaten geen armslag om de richtlijnen conform het recht van de Unie om te zetten. In het bijzonder zouden zij de kleine-ondernemersregeling niet mogen uitbreiden tot handelingen van niet-ingezeten belastingplichtigen. De gelijke behandeling van niet en wel ingezeten belastingplichtigen zouden zij

44. Een bepaling van een richtlijn die de lidstaten een tegen het recht van de Unie indruisende mogelijkheid van handelen toestaat en geen armslag biedt voor een conforme uitoefening van die mogelijkheid, zou zelf net zo onrechtmatig zijn als een nationale bepaling waarmee een lidstaat van een dergelijke mogelijkheid gebruik heeft gemaakt.<sup>26</sup>

45. Derhalve moet in het kader van de beantwoording van de eerste en de tweede vraag in eerste instantie worden onderzocht of de genoemde bepalingen van de richtlijnen in strijd zijn met hogere bepalingen van het Unierecht. Mocht dit het geval zijn, dan zouden nationale voorschriften tot omzetting van die bepalingen in nationaal recht net zo zeer in strijd zijn met het primaire recht van de Unie als de bepalingen van de richtlijnen zelf.<sup>27</sup>

25 — Arresten van 29 november 2007, Commissie/Oostenrijk (C-393/05, Jurispr. blz. I-10195, punt 29) en Commissie/Duitsland (C-404/05, Jurispr. blz. I-10239, punt 31), en arrest van 22 oktober 2009, Commissie/Portugal (C-438/08, Jurispr. blz. I-10219, punt 27).

26 — Zie in dit verband het arrest van 27 juni 2006, Parlement/Raad, „gezinshereniging” (C-540/03, Jurispr. blz. I-5769), waarin het Hof eveneens heeft onderzocht of de bepalingen van de bestreden richtlijn de lidstaten toestond onrechtmatige maatregelen te nemen en hun genoeg armslag bood voor een met het gemeenschapsrecht strokende omzetting (zie met name de punten 76, 90, 103 en 104 van het arrest).

27 — Ik wil echter erop wijzen dat het Hof in het kader van een prejudiciële procedure niet bevoegd is om te oordelen over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationale wettelijke regeling. Het staat veeleer aan de nationale rechters de consequenties uit de door het Hof gegeven uitlegging van het gemeenschapsrecht te trekken en een nationale bepaling eventueel niet toe te passen (vaste rechtspraak; zie o.m. arresten van 31 januari 2008, Centro Europa 7 [C-380/05, Jurispr. blz. I-349, punten 49 en 50], en 26 januari 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales [C-118/08, Jurispr. blz. I-635, punt 23]).

46. De vraag of de relevante bepalingen van de richtlijn geldig zijn, kan echter slechts worden beantwoord indien duidelijkheid bestaat over hun strekking. Ik zal daarom voordat ik de eerste en de tweede vraag bespreek, eerst op de vijfde en de zesde vraag ingaan.

## 2. De vijfde en de zesde prejudiciële vraag

47. Met betrekking tot het antwoord op de vijfde en de zesde prejudiciële vraag verschillen partijen — voor zover zij zich ten aanzien van dit vraagstuk hebben geuit — van mening. De Commissie stelt dat ter bepaling van de hoedanigheid van kleine ondernemer de totale omzet op het grondgebied van de Gemeenschap in aanmerking moet worden genomen. De Oostenrijkse en de Duitse regering zijn daarentegen van opvatting dat alleen de in de staat van vestiging behaalde omzet relevant is.

48. Aangezien de tekst geen duidelijk aanknopingspunt voor de juiste uitlegging biedt, moet de betekenis van de betrokken bepalingen aan de hand van hun doel en strekking worden vastgesteld.

49. De Commissie verwijst ter onderbouwing van haar opvatting vooral naar de doelstelling

van de regeling, ondernemingen te ontlasten die daadwerkelijk slechts op kleine schaal economisch actief zijn. Overeenkomstig het in de richtlijn verankerde beginsel van de ondernemingseenheid moet de omvang van de activiteit op het gehele grondgebied van de Unie in aanmerking worden genomen. Indien ter bepaling van de voor de toepassing van de kleine-ondernemersregeling relevante jaaromzet alleen wordt uitgegaan van de in de lidstaat van woonplaats of vestiging behaalde omzet, kunnen theoretisch ook ondernemingen in het genot van de regeling komen, waarvan de omzet bij inaanmerkingneming van hun buitenlandse activiteiten boven de toegestane drempel ligt.<sup>28</sup>

50. De Oostenrijkse en de Duitse regering stellen daarentegen het doel van administratieve vereenvoudiging op de voorgrond.

51. In dit verband herinner ik eraan dat de vrijstelling voor kleine ondernemingen gebaseerd is op niet volledig geharmoniseerde bepalingen die alleen voor binnenlandse belastingplichtigen gelden. De beperking van de vrijstelling tot binnenlandse belastingplichtigen wordt in eerste instantie gerechtvaardigd met het argument dat de belastingdienst alleen de activiteit van binnenslands gevestigde

28 — In deze zin zouden ook de overwegingen van advocaat-generaal Sharpston in haar conclusie van 27 april 2006, Commissie/Oostenrijk (C-128/05, Jurispr. blz. I-9265, punt 39), kunnen worden begrepen. In die zaak ging het echter juist niet om de vaststelling van de omzet door de lidstaat van vestiging van de onderneming, maar door een staat waarin de belastingplichtige niet gevestigd was.



kleine ondernemers zonder al te veel problemen kan onderzoeken.

52. Indien bij de bepaling van de jaaromzet ook rekening zou moeten worden gehouden met de omzet die binnenlandse kleine ondernemingen in andere lidstaten behalen, dan zou de belastingdienst van de staat van vestiging moeizaam onderzoek moeten doen, met inschakeling van de belastingdiensten van andere lidstaten, om de desbetreffende gegevens van de ondernemingen te toetsen. Zoals de Duitse regering terecht opmerkt, zou er in dat geval niet mee kunnen worden volstaan de omzet vast te stellen. Veeleer zou bijvoorbeeld ook moeten worden nagegaan of het hierbij om een omzet gaat die in aanmerking moet worden genomen bij de bepaling van de drempel in de zin van artikel 288 van richtlijn 2006/112.

53. Zelfs al kan de lidstaat van vestiging gebruikmaken van de instrumenten van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92<sup>29</sup> om in andere lidstaten inlichtingen in te winnen, zou de noodzaak van dergelijke verificaties de regeling voor kleine ondernemers vrijwel geheel van haar vereenvoudigingseffect beroven.

54. Nu heeft de richtlijn naast administratieve vereenvoudiging ook tot doel kleine ondernemingen te bevorderen. Dit doel wordt mogelijkwerijs slechts tot op zekere hoogte verwezenlijkt, wanneer bij de vaststelling van de omzet geen rekening wordt gehouden met buiten de lidstaat van vestiging behaalde omzet. Dit zou namelijk in individuele gevallen tot gevolg kunnen hebben dat ondernemingen in het genot van de vrijstelling komen alhoewel het totaal van hun omzet in de gehele Unie de omzetsdrempel voor kleine ondernemers overschrijdt.

55. Daarbij moet echter in aanmerking worden genomen dat kleine ondernemers hun economische activiteit normaliter plaatselijk beperkt in hun plaats van vestiging of woonplaats verrichten. Dat zij daarnaast omzet in andere lidstaten behalen die — indien opgeteld bij de in het binnenland behaalde omzet — tot overschrijding van de omzetsdrempel leidt, lijkt eerder een uitzondering te zijn gezien de ondernemingsstructuur van deze belastingplichtigen. Om het nagestreefde vereenvoudigingseffect te bereiken, lijkt het daarom juist, generaliserend te werk te gaan en eventuele buitenlandse omzet bij de vaststelling van de omzetsdrempel van de kleine-ondernemersregeling buiten beschouwing te laten. Dat dit in een klein aantal uitzonderingsgevallen tot gevolg heeft dat het doel van bevordering van kleine ondernemingen niet wordt bereikt, moet worden aanvaard,

<sup>29</sup> — PB L 264, blz. 1.

aangezien anders het doel van vereenvoudiging vrijwel niet kan worden verwezenlijkt.

particulier verbruik. Het btw-stelsel kent dus het verschijnsel dat de omzetten van een onderneming apart worden behandeld naargelang van de lidstaat waar zij aan de belasting zijn onderworpen.

56. Voor zover ondernemingen in afzonderlijke gevallen toch omzet buiten hun lidstaat van vestiging behalen, profiteren zij overigens volgens de hier bepleite uitlegging ten aanzien van die omzet juist niet van de vrijstelling. In de lidstaat waar de omzet wordt behaald, is de vrijstelling namelijk niet van toepassing, omdat het om de omzet van een niet-ingezeten belastingplichtige gaat.

59. Op de vijfde en de zesde vraag moet dus worden geantwoord dat onder de jaaromzet [respectievelijk de jaarlijkse omzet] in de zin van artikel 24 van de Zesde richtlijn juncto bijlage XV — lijst als bedoeld in artikel 151 van de Toetredingsakte — afdeling IX. Belastingen, punt 2, sub c, bij de Toetredingsakte van 1994 en in de zin van artikel 287 van richtlijn 2006/112 het totaal van de omzet moet worden begrepen, die een belastingplichtige in een jaar behaalt in de lidstaat waar hij gevestigd is.

57. Het beginsel van de ondernemingseenheid, dat de Commissie afleidt uit artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112, verzet zich niet tegen een dergelijke uitlegging. Volgens die bepaling wordt als belastingplichtige beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.

3. De eerste en de tweede prejudiciële vraag

58. Mocht uit de voornoemde bepaling daadwerkelijk een dergelijk beginsel voortvloeien, dan zou dit op het gebied van de btw echter in een spanningsverhouding staan tot de territoriale verdeling van de fiscale bevoegdheid tussen de lidstaten. Deze verdeling is niet altijd gerelateerd aan de belastingplichtige en diens plaats van vestiging, maar vaak aan de plaats waar een belaste handeling wordt verricht of een geleverd goed is bestemd voor

60. De verwijzende rechter verzoekt het Hof met zijn eerste twee vragen om toetsing van artikel 24, lid 3, van de Zesde richtlijn, respectievelijk artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 en van de desbetreffende nationale omzettingbepalingen in het licht van het algemene discriminatieverbod (artikel 12 EG), de vrijheid van vestiging (artikel 43 EG) en de vrijheid van dienstverrichting (artikel 49 EG). Bovendien verwijst hij naar het algemene beginsel van gelijke behandeling. Ik zal daarom

in eerste instantie nagaan welke van de genoemde hogere normen van toepassing is.

andere lidstaat te vestigen. Los daarvan staat het vrije verkeer van kapitaal, dat over het algemeen wordt gekenmerkt door het feit dat de investeerder niet als persoon van zijn recht op vrij verkeer gebruikmaakt, maar alleen zijn kapitaal in een andere lidstaat inzet, zonder daar zelf actief aan het economisch leven deel te nemen.

a) De toepasselijke fundamentele vrijheden

61. Aanleiding van de prejudiciële verwijzing is de heffing van btw op de omzet die de in Duitsland woonachtige verzoekster door de verhuur van een woning in Oostenrijk behaalt. De twijfels over de rechtmatigheid van de genoemde bepalingen van de richtlijnen en de Oostenrijkse uitvoeringsmaatregelen zijn gebaseerd op het feit dat alleen in het binnenland gevestigde kleine ondernemers recht hebben op vrijstelling.

64. Dienovereenkomstig heeft het Hof in het arrest Centro di Musicologia Walter Stauffer<sup>30</sup> de scheidslijn getrokken tussen de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal.

62. Met het oog op de vraag welke van de drie door de verwijzende rechter aangevoerde fundamentele vrijheden van toepassing is op de verhuur van een onroerend goed, wil ik de specifieke kenmerken van die vrijheden kort memoreren.

65. Het benadrukte dat het begrip vestiging zeer ruim is en inhoudt dat een burger van de Unie duurzaam kan deelnemen aan het economisch leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, daar voordeel uit kan halen en op die wijze de economische en sociale vervlechting in de Unie op het gebied van niet in loondienst verrichte werkzaamheden kan bevorderen.<sup>31</sup>

63. De vrijheid van vestiging en van dienstverlening zijn vormen van het vrije verkeer van personen. Zij waarborgen dat burgers van de Unie in een andere lidstaat ongehinderd een zelfstandige economische activiteit kunnen verrichten, ofwel door in het gastland een vaste inrichting te vestigen van waaruit zij opereren, ofwel door grensoverschrijdend diensten te verrichten zonder zich in een

66. De toepasselijkheid van de regels inzake het recht van vestiging vereist derhalve in

30 — Arrest van 14 september 2006 (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punten 16 e.v.).

31 — Arrest Centro di Musicologia Walter Stauffer (aangehaald in voetnoot 30, punt 18) onder verwijzing naar de arresten van 21 juni 1974, Reyners (2/74 Jurispr. blz. 631, punt 21), en 30 november 1995, Gebhard (C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 25). Zie ook arrest van 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 63).

beginsel, dat een permanente aanwezigheid in de lidstaat van ontvangst verzekerd is en dat, in het geval van de verkrijging en het bezit van onroerende goederen, sprake is van een actief beheer van deze goederen.<sup>32</sup>

67. Aangezien in de zaak *Centro di Musicologia Walter Stauffer* niet aan die voorwaarden was voldaan, concludeerde het Hof dat de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging niet van toepassing waren.<sup>33</sup> Het benadrukte in dat verband dat de gelijknamige stichting in Duitsland geen panden voor de uitoefening van haar activiteiten bezat en dat de diensten verband houdend met de verhuur en verpachting van de onroerende zaak, ter plaatse werden verricht door een beheerder.<sup>34</sup>

68. Ook in casu is niet duidelijk of Schmelz zelf of door haar vast in dienst genomen personeel permanent in Oostenrijk aanwezig is om daar actief aan het economisch leven deel te nemen. Het verhuurde onroerende goed op zich kan niet als vaste inrichting of vestiging worden beschouwd wanneer het niet als uitgangspunt fungeert voor personen die in het gastland een zelfstandige activiteit

verrichten.<sup>35</sup> Dit betekent dat de bepalingen inzake de vestigingsvrijheid in het onderhavige geval niet van toepassing zijn.

69. De activiteit zou echter binnen de werkingssfeer van het vrije verkeer van kapitaal kunnen vallen, zoals door de Oostenrijkse en de Duitse regering onder verwijzing naar het arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer* wordt bepleit.

70. Het door artikel 56 EG gewaarborgde vrije kapitaalverkeer omvat investeringen in onroerend goed op het grondgebied van een lidstaat door niet-ingezetenen, zoals blijkt uit de nomenclatuur van het kapitaalverkeer in bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam].<sup>36</sup> Deze nomenclatuur behoudt voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer de indicatieve waarde die zij voorheen reeds bezat.<sup>37</sup>

71. Het prejudiciële verzoek heeft weliswaar geen betrekking op het vrije verkeer van kapitaal, maar dit belet niet dat het Hof deze fundamentele vrijheid in aanmerking neemt

32 — Arresten *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (aangehaald in voetnoot 30, punt 19) en *ELISA* (aangehaald in voetnoot 31, punt 64).

33 — Arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (aangehaald in voetnoot 30, punt 20).

34 — Aangaande het begrip „vaste inrichting”, zie de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl van 15 december 2005 in de zaak *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (arrest aangehaald in voetnoot 30).

35 — Aangaande de minimumvereisten betreffende filialen in de zin van artikel 43, zie ook arrest van 12 september 2006, *Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punten 67 en 68).

36 — PB L 178, blz. 5.

37 — Arrest van 25 januari 2007, *Festersen*, (C-370/05, Jurispr. blz. I-1129, punt 23), en arrest *ELISA* (aangehaald in voetnoot 31, punt 59).

en de nationale rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht verschaft die nuttig kunnen zijn voor de beslissing van de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of er in zijn vragen naar wordt verwezen.<sup>38</sup>

72. De Raad en de Commissie hebben ter terechtzitting echter terecht voorgesteld de verhuuractiviteit in casu niet, zoals in het arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, onder het vrije verkeer van kapitaal, maar onder de vrijheid van dienstverrichting in de zin van artikel 49 EG te brengen. De voornoemde zaak had namelijk betrekking op de belastingheffing op *inkomsten* uit verhuur, zodat er een specifieke relatie bestond met de opbrengsten uit kapitaal. In het onderhavige geval gaat het echter om de fiscale behandeling van de *omzet* verband houdend met verhuur, en dus niet om de activiteit op zich.

73. Dit strookt met het door het Hof in de vaste rechtspraak toegepaste beginsel, dat met betrekking tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere vrijheid van verkeer valt, rekening moet worden gehouden met het object van die regeling.<sup>39</sup>

38 — Zie in deze zin arresten van 12 december 1990, *SARPP* (C-241/89, Jurispr. blz. I-4695, punt 8); 29 april 2004, *Weigel* (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 44); 21 februari 2006, *Ritter-Coulais* (C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 29), en 26 februari 2008, *Mayr* (C-506/06, Jurispr. blz. I-1017, punt 43).

39 — Zie in deze zin arrest *Cadbury Schweppes* en *Cadbury Schweppes Overseas* (aangehaald in voetnoot 35, punten 31-33) en arresten van 3 oktober 2006, *Fidium Finanz* (C-452/04, Jurispr. blz. I-9521, punten 34 en 44-49), en 21 januari 2010, *SGI* (C-311/08, Jurispr. blz. I-487, punt 25).

74. De aan btw onderworpen verhuur kan als door een niet-ingezeten persoon verrichte dienst worden beschouwd, ook indien deze door een zekere duurzaamheid wordt gekenmerkt en met behulp van een vaste infrastructuur in het gastland — in casu een woning — wordt verricht.<sup>40</sup>

75. Met betrekking tot de toepasselijkheid van artikel 12 EG, dat een algemeen verbod van discriminatie op grond van nationaliteit bevat, wijs ik erop dat deze bepaling slechts autonoom toepassing kan vinden in gevallen waarin het Unierecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet.<sup>41</sup> Derhalve is er in casu geen ruimte om naast de vrijheid van dienstverrichting ook het algemene discriminatieverbod toe te passen. Dit geldt ook voor het als algemeen rechtsbeginsel erkende beginsel van gelijke behandeling.

76. Ik kom derhalve tot de tussenconclusie dat de bepalingen van de Zesde richtlijn en van richtlijn 2006/112 betreffende de

40 — Zie arresten van 30 november 1995, *Gebhard* (C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punten 26 en 27), en 11 december 2003, *Schnitzer* (C-215/01, Jurispr. blz. I-14847, punten 28-32).

41 — Zie in deze zin arresten van 8 maart 2001, *Metallgesellschaft e.a.* (C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punten 38 en 39); 11 oktober 2007, *Hollmann* (C-443/06, Jurispr. blz. I-8491, punten 28 en 29), en 21 januari 2010, *SGI* (aangehaald in voetnoot 39, punt 31).

vrijstelling van kleine ondernemingen alsook de overeenkomstige nationale omzettingsmaatregelen moeten worden beoordeeld in het licht van het beginsel van de vrijheid van dienstverrichting in de zin van artikel 49 EG.

hetzelfde resultaat leiden.<sup>43</sup> Dit is met name het geval bij een maatregel die als onderscheidend criterium de woon- of verblijfplaats hanteert, omdat dit hoofdzakelijk ten nadele van onderdanen van andere lidstaten kan werken, aangezien personen die hun woonplaats niet op het nationale grondgebied hebben, meestal niet-onderdanen zijn.<sup>44</sup>

## b) Beperking van de vrijheid van dienstverrichting

77. Volgens vaste rechtspraak vereist artikel 49 EG niet alleen de afschaffing van iedere discriminatie van de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter op grond van diens nationaliteit, maar tevens de opheffing van iedere beperking — ook indien deze zonder onderscheid geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten — die de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig gelijksoortige diensten verricht, verbiedt, belemmert of minder aantrekkelijk maakt.<sup>42</sup>

78. Het gemeenschapsrecht verbiedt niet alleen openlijke discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot

79. Het verbod om onderdanen van een lidstaat door discriminaties op grond van nationaliteit of woonplaats of andere beperkingen te hinderen, aan de uitoefening van de vrijheid van dienstverrichting, geldt niet alleen voor de lidstaten, maar ook de Uniewetgever zelf bij de vaststelling van maatregelen tot harmonisatie van de btw op basis van artikel 93 EG. Met de harmonisatie van de indirecte belastingen wordt namelijk beoogd de oprichting en de werking van de interne markt te bevorderen, waartoe ook behoort dat belemmeringen van de uitoefening van de fundamentele vrijheden uit de weg worden geruimd.

80. Krachtens artikel 24, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn en artikel 287, sub 4, juncto

42 — Zie o.m. arresten van 3 oktober 2000, Corsten (C-58/98, Jurispr. blz. I-7919, punt 33), 13 februari 2003, Commissie/Italië (C-131/01, Jurispr. blz. I-1659, punt 26), en 8 september 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Baw International (C-42/07, Jurispr. blz. I-7633, punt 51).

43 — Zie o.m. arresten van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16); 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 75); 6 juli 2006, Conijn (C-346/04, Jurispr. blz. I-6137, punt 15), en 1 oktober 2009, Gottwald (C-103/08, Jurispr. blz. I-9117, punt 27).

44 — Arresten van 29 april 1999, Ciola (C-224/97, Jurispr. blz. I-2517, punt 14), en 16 januari 2003, Commissie/Italië (C-388/01, Jurispr. blz. I-721, punt 14), en arrest Gottwald (aangehaald in voetnoot 43, punt 28).

artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 kan de Republiek Oostenrijk kleine ondernemers die aldaar gevestigd zijn en een jaaromzet met een tegenwaarde van tot 35 000 ECU behalen, vrijstelling van de btw verlenen. Van deze mogelijkheid heeft de Oostenrijkse wetgever in § 6, lid 1, sub 27, van de UStG van 1994 gebruikgemaakt. Niet-ingezeten belastingplichtigen dienen daarentegen over de door hen in Oostenrijk behaalde omzet btw af te dragen, zelfs wanneer deze omzet de in Oostenrijk geldende omzetrempel niet overschrijdt.

81. De Commissie merkt in dit verband terecht op dat kleine ondernemers over het algemeen een omzet behalen die in hun plaats van vestiging of woonplaats aan belasting is onderworpen. Bij bepaalde diensten, bijvoorbeeld de in casu relevante verhuur (zie artikel 45 van richtlijn 2006/112), behoeven de plaats van dienstverrichting en de woonplaats of de plaats van vestiging van de dienstverrichter echter niet samen te vallen. Dezelfde problematiek kan zich voordoen bij diensten ten aanzien waarvan de plaats van dienstverrichting wordt beschouwd als de plaats waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht of als plaats van vestiging van de afnemer van de dienst.<sup>45</sup>

82. De vrijstelling niet toepassen op niet-ingezeten dienstverrichters komt in die gevallen neer op een ongelijke behandeling op grond van de vestigingsplaats en dus indirect op grond van nationaliteit, omdat het in vrijwel alle gevallen de eigen onderdanen zijn die aan het vestigingscriterium voldoen. Hieruit vloeit een belemmering van de vrijheid van dienstverrichting voort. De uitsluiting van de belastingvrijstelling maakt de verrichting van diensten in een andere lidstaat namelijk minder aantrekkelijk, aangezien op de plaats van dienstverrichting gevestigde kleine ondernemers een vergelijkbare prestatie belastingvrij en dus tegen een lagere prijs of met een hogere winstmarge kunnen aanbieden dan niet-ingezeten ondernemingen.

83. In tegenstelling tot de argumentatie van de Commissie worden de niet-ingezeten ondernemingen echter niet volledig ontlast door het feit dat zij de voorbelasting kunnen aftrekken, terwijl ingezeten kleine ondernemingen waarvan de prestaties zijn vrijgesteld, geen recht op aftrek van voorbelasting hebben (artikel 24, lid 5, van de Zesde richtlijn en artikel 289 van richtlijn 2006/112). Aangezien de ontvangen prestaties over het algemeen een lagere waarde hebben dan de verrichte prestaties, wordt bij niet-ingezeten belastingplichtigen met betrekking tot dit waardeverschil nog steeds btw geheven. Ingezetene kleine ondernemingen genieten daarentegen een volledige vrijstelling. Bovendien zijn er

<sup>45</sup> — Zie artikelen 44 en 46-56 van richtlijn 2006/112.

situaties denkbaar waarin vrijwel geen belaste prestaties worden ontvangen, zodat er geen aftrekbaar tegoed aan voorbelasting ontstaat.

of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.<sup>47</sup>

84. Mocht het bij bepaalde transactievormen desalniettemin aantrekkelijker zijn de voorbelasting af te trekken dan gebruik te maken van de belastingvrijstelling voor de verrichte prestaties, dan kunnen ingezetene kleine ondernemers voor toepassing van de normale btw-regeling kiezen (zie artikel 24, lid 6, van de Zesde richtlijn en artikel 290 van richtlijn 2006/112).<sup>46</sup> Niet-ingezetenen hebben die keuzemogelijkheid niet en zijn in elk geval aan de normale regeling onderworpen.

c) Vergelijkbaarheid van de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen

85. Volgens vaste rechtspraak is er sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties

86. In zijn rechtspraak inzake directe belastingen heeft het Hof erkend dat er objectieve verschillen bestaan tussen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen. Derhalve is het over het algemeen niet discriminerend, wanneer een lidstaat bepaalde fiscale voordelen alleen aan ingezetenen toekent.<sup>48</sup>

87. In dit verband heeft het Hof benadrukt dat het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een staat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. Bovendien kan de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit zijn totale inkomen, zijn persoonlijke situatie en zijn gezinssituatie, het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Die plaats is doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats.<sup>49</sup>

46 — Ter terechtzitting heeft de Oostenrijkse regering erop gewezen dat de btw op de prestaties voor de bouw van het onroerende goed als voorbelasting kan worden afgetrokken van de belasting op de huuromzet. Aangezien op de verhuur een verlaagd tarief van toepassing is, kan zelfs een overschot aan voorbelasting ontstaan. Bij aankoop van een ouder, reeds gebruikt onroerend goed bestaat in de regel echter geen aftrekbaar overschot aan voorbelasting meer.

47 — Zie o.m. arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 30); arrest Wielockx (aangehaald in voetnoot 43, punt 17), en arresten van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 46), en 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, Jurispr. blz. I-10767, punt 37).

48 — Arresten Schumacker (aangehaald in voetnoot 47, punten 31 en 34) en Wielockx (aangehaald in voetnoot 43, punten 17 en 18), en arresten van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 43); 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punten 15 en 16), en 25 januari 2007, Meindl (C-329/05, Jurispr. blz. I-1107, punt 23).

49 — Arresten Schumacker (aangehaald in voetnoot 47, punt 32), Gerritse (aangehaald in voetnoot 48, punt 43), Wallentin (aangehaald in voetnoot 48, punt 16) en Meindl (aangehaald in voetnoot 48, punt 23).



88. Deze overwegingen zijn ook toepasbaar op de onderhavige situatie. De btw-vrijstelling voor kleine ondernemers is, althans ten dele, gericht op soortgelijke doelstellingen als bepaalde met de persoonlijke situatie en draagkracht verband houdende voordelen die aan natuurlijke personen in het kader van de belasting van hun inkomen worden toegekend. In beide gevallen gaat het erom, inkomsten respectievelijk omzet onder een bepaalde drempel vrij te stellen van belasting, om de last voor de belastingplichtigen te verlichten en hun economische situatie te verbeteren.

89. Zoals reeds uiteengezet, concentreert de omzet van kleine ondernemingen zich, net als de inkomsten van natuurlijke personen, over het algemeen op de plaats van vestiging. De vestigingsstaat van een kleine ondernemer is derhalve het best in staat diens totale omzet vast te stellen en eventueel noodzakelijk onderzoek ter plaatse te verrichten in geval van twijfel omtrent de naleving van de omzeldrempel.

90. Hierbij moet in aanmerking worden genomen dat de drempel betrekking heeft op de in het gehele belastingjaar in het binnenland behaalde omzet. Derhalve moet voor het lopende jaar een prognose worden gemaakt op basis van eerdere tijdvakken. Of de omzeldrempel daadwerkelijk niet is overschreden, kan pas achteraf definitief worden vastgesteld. De vestigingsstaat is het best in staat

een dergelijke omzetprognose op te stellen en — mocht deze achteraf onjuist blijken — de noodzakelijke stappen te ondernemen om de belasting aan te passen.

91. De informatie die de belastingdienst in het kader van de belasting van het inkomen van een ingezeten belastingplichtige ter beschikking staat, kan nuttig zijn voor de vaststelling van de belastingplichtige omzet. De vraag of, en zo ja, in hoeverre op basis hiervan nauwkeurige gevolgtrekkingen over de hoogte en de samenstelling van de omzet kunnen worden getrokken, hetgeen door de Oostenrijkse en de Duitse regering ter terechtzitting werd betwijfeld, kan in het midden blijven. De Raad heeft echter terecht opgemerkt dat de aangifte van inkomsten uit zelfstandige activiteiten van een bepaalde hoogte in elk geval aanleiding kan vormen voor een toetsing van de hoedanigheid van kleine ondernemer.

92. Een lidstaat op wiens grondgebied een niet-ingezeten kleine ondernemer btw-plichtige omzet behaalt, heeft daarentegen slechts een beperkt beeld van de economische activiteit van de betrokken belastingplichtige, voor zover deze aldaar wordt uitgeoefend. De belastingdienst van die staat kan derhalve niet zelf inschatten of de totale omzet van de niet-ingezeten dienstverrichter in een bepaald belastingjaar al dan niet onder de drempel

voor de kwalificatie als kleine ondernemer zal blijven.

betrokkene in de gehele Unie behaalt, zou dit karakter van voordeel het best tot zijn recht komen. Dit is echter om de redenen die ik in het antwoord op de vijfde en de zesde vraag heb genoemd, niet mogelijk.

93. De Commissie verwijst weliswaar naar verordening nr. 1798/2003, die de lidstaten verschillende mogelijkheden voor de uitwisseling van informatie biedt, maar merkt tegelijkertijd op dat de krachtens hoofdstuk V van die verordening door de lidstaten op te richten databank niet altijd alle gegevens bevat die noodzakelijk zijn om te kunnen beoordelen of een marktdeelnemer daadwerkelijk als kleine ondernemer moet worden beschouwd. In tal van gevallen zijn daarom omslachtige verzoeken om informatie aan de vestigingsstaat vereist.

96. Indien de gaststaat de omzet van niet-ingezetenen eveneens zou vrijstellen, zonder de in de lidstaat van vestiging behaalde omzet in aanmerking te nemen, zou het totaal van de in de gehele Unie behaalde omzet de drempel voor kleine ondernemingen kunnen overschrijden. Een belastingplichtige zou dus theoretisch niet alleen in zijn vestigingslidstaat, maar ook in elke andere lidstaat nog eens genieten van belastingvrije omzet. Deze uitbreiding van het voordeel zou in strijd zijn met het doel, omzetten slechts eenmaal tot een bepaald bedrag vrij te stellen.

94. Ook al zijn er wegen waarop het gastland kan achterhalen of de niet-ingezeten dienstverrichter in zijn vestigingsstaat als kleine ondernemer wordt beschouwd, druist de vrijstelling van de omzet van niet-ingezetenen in de regel in tegen de doelstellingen van de regeling voor kleine ondernemers.

97. Aangezien de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen derhalve doorgaans niet identiek is, is het niet discriminerend wanneer de vrijstelling voor kleine ondernemers alleen aan de eerstgenoemde groep wordt toegekend.

95. De vrijstelling is bedoeld als voordeel waarop iedere kleine ondernemer — net als een van inkomstenbelasting vrijgesteld basisbedrag — slechts één keer tot een bepaald bedrag aanspraak heeft. Indien bij de vaststelling van de hoedanigheid van kleine ondernemer werd uitgegaan van de omzet die de

98. Het Hof heeft in zijn rechtspraak inzake de directe belastingen echter ook beslist dat de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen in uitzonderingsgevallen toch vergelijkbaar is, namelijk wanneer de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat

en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door in een andere staat verrichte arbeid, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.<sup>50</sup>

99. In het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen in een andere lidstaat dan de woonstaat verwerft, is de discriminatie gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat, noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden.<sup>51</sup>

100. In een dergelijke situatie bevindt zich ook Schmelz. Zij verricht in haar woonstaat geen btw-plichtige activiteit en komt daar derhalve ook niet in het genot van de vrijstelling. Daarentegen heeft zij uitsluitend in Oostenrijk belaste omzet, door de verhuur van de in dat land gelegen woning. De Oostenrijkse belastingdienst beschouwt haar echter niet als ingezetene kleine ondernemer en onderwerpt de genoemde omzet derhalve aan btw.

50 — Zie arresten Schumacker (aangehaald in voetnoot 47, punt 36), De Groot (aangehaald in voetnoot 43, punt 89) en Wallentin (aangehaald in voetnoot 48, punt 17).

51 — Arresten Schumacker (aangehaald in voetnoot 47, punt 38), Wielockx (aangehaald in voetnoot 43, punten 20-22) en Wallentin (aangehaald in voetnoot 48, punt 17).

101. Dit leidt tot een ongelijke behandeling in vergelijking met typische kleine ondernemers die hun omzet in wezen in hun woon- of vestigingsstaat behalen en derhalve daar op bepaalde schaal economisch actief kunnen zijn zonder btw te behoeven betalen. Schmelz komt echter nergens in het genot van de regeling voor kleine ondernemers, alhoewel haar omzet eveneens in één lidstaat is geconcentreerd en daar onder de relevante drempel blijft. Deze ongelijke behandeling heeft een belemmering van de vrijheid van dienstverrichting tot gevolg.

#### d) Rechtvaardiging

102. Het vrij verrichten van diensten mag slechts worden beperkt, indien de beperking een met het Verdrag verenigbaar legitiem doel nastreeft en haar rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang.<sup>52</sup>

103. De beperking van de vrijstelling tot ingezetene kleine ondernemers dient te waarborgen dat iedere kleine ondernemer slechts één keer, en wel daar waar zich het zwaartepunt van zijn economische activiteit bevindt, in het genot van het belastingvoordeel komt. Doel van deze beperking is, zonder

52 — Zie arresten van 5 juni 1997, SETTG (C-398/95, Jurispr. blz. I-3091, punt 21); 18 december 2007, Laval un Partneri (C-341/05, Jurispr. blz. I-11767, punt 101), en 4 december 2008, Jobra (C-330/07, Jurispr. blz. I-9099, punt 27).

buitensporige lasten te voorkomen dat ondernemingen meerdere malen van de vrijstelling profiteren.

104. In dit opzicht heeft het Hof reeds geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, een dwingende reden van algemeen belang vormt, die beperking van de uitoefening van de door het EG-Verdrag gegarandeerde vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen.<sup>53</sup>

105. Een maatregel die de fundamentele vrijheden beperkt, kan, ongeacht het bestaan van een legitiem doel volgens het recht van de Unie, evenwel slechts gerechtvaardigd zijn wanneer hij geschikt is om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.<sup>54</sup>

106. Bovendien is een nationale regeling slechts dan geschikt om het betrokken doel te bereiken, wanneer de verwezenlijking ervan coherent en systematisch wordt nagestreefd.<sup>55</sup>

53 — Zie arresten van 18 december 2007, A (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 55), en 11 juni 2009, Passenheim-van Schoot (C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punt 45).

54 — Zie arrest Passenheim-van Schoot (aangehaald in voetnoot 53, punt 47) en arresten van 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Jurispr. blz. I-10821, punt 42), en 11 maart 2010, Attanasio Group (C-384/08, Jurispr. blz. I-2055, punt 51).

55 — Zie arrest van 10 maart 2009, Hartlauer (C-169/07, Jurispr. blz. I-1721, punt 55), en arresten Presidente del Consiglio dei Ministri (aangehaald in voetnoot 54, punt 42) en Attanasio Group (aangehaald in voetnoot 54, punt 51).

107. De kleine-ondernemersregeling voldoet niet aan deze vereisten wanneer een marktdeelnemer die zich in de specifieke situatie van Schmelz bevindt, uiteindelijk in geen enkele lidstaat van de vrijstelling kan profiteren, alhoewel hij slechts in één lidstaat omzet behaalt door de verhuur van een aldaar gelegen onroerend goed en deze omzet de drempel voor de erkenning als kleine ondernemer niet overschrijdt.

108. Het is niet noodzakelijk om redenen van fiscaal toezicht, dat de vrijstelling ook wordt uitgesloten in een geval waarin het voordeel naar het doel en de strekking ervan duidelijk zou moeten worden toegekend, en de belastingplichtige geen mogelijkheid wordt geboden om aan te tonen dat hij alleen in de betrokken lidstaat belaste omzet heeft.

e) Mogelijkheid van een de geldigheid niet aantastende uitlegging

109. Volgens vaste rechtspraak moet een handeling van de Unie echter voor zover mogelijk aldus worden uitgelegd, dat de geldigheid ervan niet wordt aangetast.<sup>56</sup> Elke gemeenschapsrechtelijke handeling dient derhalve in overeenstemming met het gehele

56 — Zie arresten van 4 oktober 2001, Italië/Commissie (C-403/99, Jurispr. blz. I-6883, punt 37); 26 juni 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a. (C-305/05, Jurispr. blz. I-5305, punt 28), en 19 november 2009, Sturgeon e.a. (C-402/07 en C-432/07, Jurispr. blz. I-10923, punt 47).

primaire recht te worden uitgelegd, waartoe in het bijzonder de fundamentele vrijheden behoren, die een ongunstigere behandeling van grensoverschrijdende situaties in vergelijking tot puur binnenlandse situaties verbieden voor zover een dergelijke behandeling niet objectief gerechtvaardigd is.<sup>57</sup>

lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 een begrip van het Unierecht is, dat autonoom moet worden uitgelegd.

110. Derhalve moet worden onderzocht of de ongunstigere fiscale behandeling van een belastingplichtige die zich in de situatie van Schmelz bevindt, dwingend uit de richtlijnen voortvloeit dan wel of een uitlegging mogelijk is die geen afbreuk doet aan de geldigheid van artikel 24, lid 3, derde alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112.

113. Letterlijk houdt het begrip „vestiging” in, dat een persoon een permanent vast referentiepunt in de betrokken staat heeft. Daarvan uitgaande zou het dus mogelijk zijn de eigenaar van een onroerend goed als ingezetenen belastingplichtige te beschouwen, ook al gebruikt hij het onroerende goed niet zelf als woning. In dit verband wil ik erop wijzen dat de richtlijnen juist niet de begrippen „woonplaats” of „statutaire zetel” gebruiken, maar het begrip „vestiging”, dat een ruimere uitlegging mogelijk maakt dan de eerstgenoemde termini technici.

111. In dit verband heeft de Duitse regering gesteld dat Schmelz bij een ruime uitlegging van het begrip vestiging als in Oostenrijk gevestigde belastingplichtige zou kunnen worden beschouwd.

112. Ik wil erop wijzen dat het begrip vestiging in de zin van artikel 24, lid 3, derde alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 283,

114. Deze uitlegging van het begrip vestiging doet geen afbreuk aan mijn eerdere vaststelling, dat de verhuur van een woning in een andere lidstaat in casu niet als uitoefening van de vrijheid van vestiging kan worden begrepen. Het begrip vestiging staat in artikel 43 EG in een geheel andere context dan in artikel 24, lid 3, derde alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112.

<sup>57</sup> — Zie met betrekking tot het algemene beginsel van gelijke behandeling arresten van 14 december 2004, *Swedish Match* (C-210/03, Jurispr. blz. I-11893, punt 70), en 10 januari 2006, *IATA en ELFAA* (C-344/04, Jurispr. blz. I-403, punt 95), en arrest *Sturgeon e.a.* (aangehaald in voetnoot 56, punt 48).

## f) Tussenconclusie

115. In het licht van het voorgaande kan de richtlijn derhalve aldus worden uitgelegd dat de fiscale behandeling van een marktdeelnemer die zich in de situatie van Schmelz bevindt, geen inbreuk op de vrijheid van vestiging met zich brengt. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of ook de Oostenrijkse omzettingbepalingen zich voor een zodanige uitlegging in overeenstemming met het recht van de Unie lenen. Mocht dit niet het geval zijn, dienen zij in casu buiten toepassing te blijven voor zover zij een belastingplichtige die zich in de situatie van Schmelz bevindt, van de vrijstelling voor kleine ondernemers uitsluiten.

uitsluitend in de betrokken staat btw-plichtige omzet behaalt, en wel door de verhuur van een hem in eigendom toebehorende woning, en deze omzet onder de voor de vrijstelling voor kleine ondernemingen in die lidstaat geldende drempel ligt. Voor zover de genoemde bepalingen in deze zin worden uitgelegd, is bij de beoordeling van de prejudiciële vragen niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van deze bepalingen zouden kunnen aantasten.

## 4. De derde en de vierde prejudiciële vraag

116. Op de eerste en de tweede vraag moet derhalve worden geantwoord dat het begrip „een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige” in de zin van artikel 24, lid 3, derde alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het niet van toepassing is op een marktdeelnemer die

117. Gezien het antwoord op de eerste en de tweede prejudiciële vraag behoeven de derde en de vierde vraag niet te worden beantwoord.

**V — Conclusie**

118. In het licht van het voorgaande stel ik voor de prejudiciële vragen van de Unabhängige Finanzsenat Wien als volgt te beantwoorden:

„1) Onder de jaaromzet [respectievelijk de jaarlijkse omzet] in de zin van

- artikel 24 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 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 juncto bijlage XV — Lijst bedoeld in artikel 151 van de Toetredingsakte — IX. Belastingen, punt 2, sub c, bij de Toetredingsakte van 1994, en
  
- artikel 287 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

wordt begrepen het totaal van de omzet die een belastingplichtige in een jaar behaalt in de lidstaat waar hij gevestigd is.

- 2) Het begrip ‚een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige’ in de zin van artikel 24, lid 3, derde alinea, van de Zesde richtlijn en van artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 dient aldus te worden uitgelegd dat het niet van toepassing is op een marktdeelnemer die uitsluitend in de betrokken staat btw-plichtige omzet behaalt, en wel door de verhuur van een hem in eigendom toebehorende woning, en deze omzet onder de voor de vrijstelling voor kleine ondernemingen in die lidstaat geldende drempel ligt.

Voor zover de genoemde bepalingen in deze zin worden uitgelegd, is bij de beoordeling van de prejudiciële vragen niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van deze bepalingen zouden kunnen aantasten.”