



Datum van inontvangstneming : 15/08/2022

Zaak C-453/22

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

6 juli 2022

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Münster (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 juni 2022

Verzoeker:

██████████

Verweerder:

Finanzamt Brilon

FINANZGERICHT MÜNSTER

B E S L U I T

In het geding tussen

██████████ [omissis] Meschede,

– verzoeker –

[omissis]

[omissis]

tegen

Finanzamt Brilon (belastingkantoor Brilon,
Duitsland)
[omissis]

– verweerder –

inzake

verzoek om kwijtschelding wegens
onbillijkheid §§ 163 en 227 AO

heeft de 15e Senat [omissis]

op 27 juni 2022 beslist als volgt:

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Gebieden de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG – in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel – in de omstandigheden van het hoofdeding, dat aan verzoeker een rechtstreeks recht op teruggaaf van de door hem aan zijn toeleveranciers te veel betaalde btw, met inbegrip van rente, jegens de belastingdienst toekomt, zelfs wanneer de mogelijkheid bestaat dat de belastingdienst op een later tijdstip nog vanwege een correctie van de facturen door de toeleveranciers wordt aangesproken en dan – mogelijkerwijs – geen verhaal meer kan halen bij verzoeker, zodat het gevaar bestaat dat de belastingdienst dezelfde btw tweemaal moet teruggeven?

II. De procedure wordt in afwachting van de préjudiciële beslissing van het Hof geschorst.

[omissis][procedurele opmerkingen]

Motivering

I.

In het onderhavige geding is de vraag aan de orde of verweerder terecht een verzoek van verzoeker om kwijtschelding van btw-naheffingen plus rente om redenen van billijkheid heeft afgewezen.

Verzoeker is land- en bosbouwer en handelt (onder meer) commercieel in hout. Van 2011 tot en met 2013 kocht verzoeker op basis van nettoprijsafspraken hout van zijn toeleveranciers, waarbij in alle gevallen op de factuur het normale btw-tarief van 19 % in rekening werd gebracht. Verzoeker verkocht en leverde het hout vervolgens aan zijn klanten als brandhout en bracht daarbij het verlaagde btw-tarief van 7 % in rekening.

De toeleveranciers deden hiervan telkens aangifte voor de btw bij de belastingdienst en droegen daarover 19 % btw af. Verzoeker deed aangifte van zijn handelingen in een later stadium tegen slechts 7 % btw met aftrek van voorbelasting tegen 19 % over zijn toelieferingen. De per saldo verschuldigde btw werd door verzoeker aan de belastingdienst betaald. Van aanwijzingen voor een

dreigende insolventie van verzoeker was op geen enkel moment sprake. Verdenking van fraude is niet aan de orde.

Bij een bedrijfscontrole ging verweerder ervan uit dat de door verzoeker in een later stadium verrichte handelingen niet onder het verlaagde, maar onder het normale btw-tarief vielen. In de hiertegen ingestelde beroepsprocedure bevestigde de verwijzende Senat bij vonnis dat de door verzoeker in een later stadium verrichte handelingen onder het verlaagde tarief vielen. Maar de Senat oordeelde bovendien dat ook de toelieferingen van verzoeker onder het verlaagde belastingtarief van 7 % vielen en hij niet meer voorbelasting kon aftrekken dan hij wettelijk verschuldigd was. Daarom werd de aftrek van voorbelasting van verzoeker verminderd. Het vonnis van de Senat is in kracht van gewijsde gegaan (FG Münster, vonnis van 2 juli 2019, 15 K 2794/17 U, niet gepubliceerd).

Ter uitvoering van het vonnis heeft verweerder op 30 september 2019 meerdere btw-naheffingsaanslagen opgelegd over de jaren 2011, 2012 en 2013 (van respectievelijke EUR, EUR en EUR) plus naheffingsrente (van respectievelijk EUR, EUR en EUR).

Verzoeker heeft vervolgens zijn toelieferanciers verzocht om de betreffende aankoopfacturen te corrigeren en het verschil aan hem uit te betalen. Bij alle toelieferanciers was voor de belastingtijdvakken 2011 tot en met 2013 procedureel reeds zogenaamde vaststellingsverjaring ingetreden. Alle toelieferanciers beriepen zich tegen het verzoek om correctie van de facturen en terugbetaling van het verschil door verzoeker op het civielrechtelijke verweer van verjaring. Bijgevolg zijn de facturen niet gecorrigeerd en heeft verzoeker ook het verschil van de verschuldigde btw niet van zijn toelieferanciers teruggekregen. Op grond van het aangevoerde verjaringsverweer is het voor verzoeker naar nationaal burgerlijk recht niet mogelijk om zijn aanspraak jegens de toelieferanciers af te dwingen.

Daarop heeft verzoeker bij brief van 24 oktober 2019 verweerder verzocht om de nageheven btw, plus rente hierover, over 2011, 2012 en 2013 (van opgeteld respectievelijk EUR, EUR en EUR) billijkheidshalve overeenkomstig de §§ 163 en 227 Abgabenordnung (Duitse algemene belastingwet) (AO) kwijt te schelden. Daarbij verwees hij uitdrukkelijk naar de rechtspraak van het Hof (arresten van 15 maart 2007, zaak C-35/05, ██████████ Cigarettenfabriken, EU:C:2007:167, punt 41; 26 april 2017, zaak C-564/15, ██████████ EU:C:2017:302, punt 53; 11 april 2019, zaak C-691/17, PORR, EU:C:2019:327, punt 42, en 10 juli 2019, zaak C-273/18, ██████████ EU:C:2019:588, punt 41).

Verweerder heeft de verzoeken om kwijtschelding als bedoeld in de §§ 163 en 227 AO bij beschikkingen van 3 december 2019 en 16 december 2019 afgewezen. Verweerders voornaamste argument daarvoor was dat verzoeker zelf voor de situatie verantwoordelijk was. Indien hij zich zou hebben gehouden aan de wet, had hij de ongewijzigde goederen niet tegen een gewijzigd btw-tarief mogen doorverkopen.

De hiertegen door verzoeker ingestelde bezwaren zijn door verweerder bij beslissing van 24 juli 2020 ongegrond verklaard, waarop verzoeker beroep heeft ingesteld.

II.

De relevante bepalingen luiden als volgt:

a) Unierecht

Uit de overwegingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn):

(4) Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.

(5) Een btw-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.

(7) Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

Artikel 167 btw-richtlijn:

Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

Artikel 168 btw-richtlijn:

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) *de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;*

[...]

Artikel 178 btw-richtlijn:

Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) *voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;*

[...]

Artikel 203 btw-richtlijn:

De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.

b) *Nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen*

§ 14 Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting) (UStG)

[...]

(4) Een factuur dient de volgende gegevens te bevatten:

[...]

8. het toe te passen belastingtarief alsmede het bedrag van de in rekening gebrachte belasting of, in geval van een belastingvrijstelling, een vermelding dat de levering of andere prestatie onderworpen is aan een belastingvrijstelling,

[...].

§ 14c UStG

(1) De ondernemer die op een factuur betreffende een levering of een andere prestatie afzonderlijk een hoger bedrag aan belasting heeft vermeld dan overeenkomstig deze wet voor de handeling is verschuldigd (incorrecte btw-vermelding), is tevens gehouden tot voldoening van het te veel in rekening gebrachte bedrag. Indien hij het bedrag aan belasting ten aanzien van de afnemer corrigeert, moet § 17, lid 1, dienovereenkomstig worden toegepast.

[...].

§ 15 UStG

(1) *De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:*

1. de wettelijk verschuldigde belasting voor leveringen en andere prestaties die door andere ondernemingen voor zijn bedrijf zijn verricht. Voor de uitoefening van het recht op aftrek is vereist dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a opgestelde factuur.

[...].

§ 163 AO

(1) *Belastingen kunnen op een lager bedrag worden vastgesteld en afzonderlijke maatstaven van heffing die leiden tot een hoger belastingbedrag kunnen bij de vaststelling van de belasting buiten beschouwing worden gelaten, wanneer de heffing van de belasting in het concrete geval onbillijk zou zijn.*

[...].

§ 227 AO

De belastingautoriteiten kunnen besluiten belastingschulden geheel of ten dele kwijt te schelden indien invordering in het concrete geval onbillijk zou zijn; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden teruggegeven of in mindering gebracht.

§ 233a AO:

(1) *Indien de vaststelling van de [...] omzetbelasting [...] leidt tot een verschil in de zin van lid 3, moet over dit verschil rente worden betaald [...].*

(2) *De rente gaat in vijftien maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan. Zij eindigt aan het einde van de dag waarop de vaststelling van de belasting in werking treedt.*

[...]

(3) *Bepalend voor de berekening van de rente is de vastgestelde belasting, verminderd met de te verrekenen bedragen aan belastingaftrek [...] en de tot het ingaan van de rente vastgestelde vooruitbetalingen (verschil).*

[...]

De belastingdienst hanteert de volgende beleidsregel [zie de volgende passages uit de brief van het BMF (Duitse federale ministerie van financiën) van 12 april 2022, III C 2 – S 7358/20/10001:004, met accentuering door de verwijzende Senat]:

[10] Een billijkheidsmaatregel houdt altijd een beslissing in met inachtneming en afweging van de bijzondere omstandigheden van het concrete geval, waarbij met betrekking tot de rechtstreekse vordering naast de regels van het belastingrecht [zie AEAO (Duitse beleidsregels inzake de toepassing van de AO) met betrekking tot § 163] de volgende bijzonderheden in aanmerking moeten worden genomen. **Indien de ontvanger van de goederen c.q. de afnemer van de dienst medeverantwoordelijk is voor het opstellen van de incorrecte factuur, moet dit bij de beslissing over de billijkheidsmaatregel worden meegewogen.**

[11] In de regel moet de afnemer zijn recht op teruggaaf van onjuist gefactureerde en ten onrechte betaalde btw in de eerste plaats civielrechtelijk verhalen op de dienst c.q. leverancier. De rechtstreekse vordering kan derhalve slechts ondergeschikt zijn aan de procedure tot herziening van de belasting overeenkomstig § 14c, lid 1, UStG. **Een bij voorbaat onmogelijke of uiterst moeilijke terugbetaling door de leverancier c.q. dienstverrichter moet in de regel enkel worden aangenomen, indien hij een insolventieaanvraag heeft ingediend die reeds wegens gebrek aan baten is afgewezen.** De loutere insolventie van de leverancier c.q. dienstverrichter in de zin van de Insolvenzordnung (Duitse insolventiewet) (InsO) is daartoe onvoldoende. [...]

[12] **Er kan geen beslissing worden genomen over een ingediende rechtstreekse vordering, zolang de fiscus nog juridisch door de leverancier c.q. dienstverrichter op grond van een herziening van het belastingbedrag overeenkomstig § 14c, lid 1, tweede en derde zin, UStG kan worden aangesproken.** Daarom kan bijvoorbeeld in een insolventieprocedure in de regel pas een beslissing over de rechtstreekse vordering worden genomen nadat de insolventieprocedure is afgesloten. Door de insolventieprocedure blijft de schuldenaar (in casu de leverancier c.q. dienstverrichter) immers gehouden tot voldoening van de belasting. Hij verliest enkel het recht van beschikking en beheer met betrekking tot zijn vermogen, maar behoudt zijn status van rechthebbende en heeft in geval van een herziening recht op teruggaaf.

[13] **De rechtstreekse vordering jegens de belastingdienst is accessoir aan de vordering van de afnemer jegens zijn contractuele partner (leverancier c.q. dienstverrichter), in die zin dat een rechtstreekse vordering jegens de belastingdienst uitgesloten is wanneer de vordering van de afnemer jegens de leverancier c.q. dienstverrichter wegens civielrechtelijke verjaring [bijv. overeenkomstig § 195 BGB (Duits burgerlijk wetboek)] niet meer kan worden afgedwongen.**

III.

De Senat schorst de behandeling van de zaak [omissis] en verzoekt krachtens artikel 267, tweede alinea, VWEU het Hof om een prejudiciële beslissing over de in het dictum geformuleerde vraag.

De beslechting van het geding hangt af van het antwoord op de prejudiciële vraag. Indien het Hof zou oordelen dat verzoeker ook in de omstandigheden van het hoofdgeding een rechtstreeks recht op teruggaaf van de nageheven belastingen plus rente jegens de belastingdienst toekomt, zou het beroep moeten worden toegewezen. Indien het Hof zou beslissen dat dit niet het geval is, zou het beroep moeten worden verworpen.

Aan de prejudiciële vraag liggen de volgende overwegingen van de Senat ten grondslag:

Volgens de rechtspraak van het Hof is het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw een fundamenteel beginsel van het geharmoniseerde btw-stelsel. Het beginsel van fiscale neutraliteit komt tot uiting in de systematische vaststelling dat de btw uiteindelijk alleen bedoeld is om de particuliere consumptie te belasten en dat de leverancier c.q. dienstverrichter als belastingplichtige enkel optreedt als belastingontvanger voor rekening van de staat (zie arrest van het Hof van 21 februari 2008, zaak C-271/06, Netto Supermarkt, EU:C:2008:105, punt 21). Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt in dat de belasting over de toegevoegde waarde in beginsel neutraal moet blijven voor de leverancier c.q. dienstverrichter, d.w.z. dat de belasting geen factor mag worden die de concurrentie beïnvloedt (zie arrest van het Hof van 21 maart 2000, zaak C-110/98, Gabalfrisa SI e.a., EU:C:2000:145, punten 44 e.v.).

Het doeltreffendheidsbeginsel, dat eveneens in acht moet worden genomen, houdt in dat de nationale procedureregels niet van dien aard mogen zijn dat ze de uitoefening van de door het Unierecht gewaarborgde rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (arrest van 26 april 2018, C-81/17, [REDACTED] EU:C:2018:283, punt 38).

Aangezien de btw-richtlijn geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw, is het Hof van oordeel dat het in beginsel aan de lidstaten staat te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien. In dit verband heeft het Hof reeds uitdrukkelijk zijn goedkeuring gehecht aan een stelsel, waarin – zoals in Duitsland – enerzijds de dienstverrichter de belastingdienst om teruggaaf kan verzoeken en anderzijds de dienstafnemer langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen (arrest van 15 maart 2007, zaak C-35/05, [REDACTED] Cigarettenfabriken, EU:C:2007:167, punten 38 en 39).

Volgens de rechtspraak van het Hof kan de dienstafnemer evenwel in uitzonderlijke gevallen – met inachtneming van het doeltreffendheidsbeginsel – zijn vordering rechtstreeks richten tot de belastingdienst, indien de terugbetaling van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt (arrest van 15 maart 2007, zaak

C-35/05, ██████████ Cigarettenfabriken, EU:C:2007:167, punt 41). De lidstaten moeten aldus de middelen en procedures bieden waarmee de dienstafnemer de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen (arrest van 15 maart 2007, zaak C-35/05, ██████████ Cigarettenfabriken, EU:C:2007:167, punt 41).

Het Hof heeft deze beginselen nadien meerdere malen in zijn rechtspraak bevestigd (zie in die zin arresten van 26 april 2017, zaak C-564/15, ██████████ EU:C:2017:302, punt 53; 11 april 2019, zaak C-691/17, PORR, EU:C:2019:327, punt 42, en 10 juli 2019, zaak C-273/18, ██████████ EU:C:2019:588, punt 41).

De Duitse belastingrechters hebben zich in hun jurisprudentie aangesloten bij de jurisprudentie van het Hof. Het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) (BFH) is van oordeel dat het aan de lidstaten toegekende recht om de procedure te bepalen wordt gewaarborgd door de naar Duits recht bestaande mogelijkheid voor de belastingdienst om een beslissing te nemen volgens een billijkheidsprocedure overeenkomstig de §§ 163 en 227 AO. Voor zover de belastingdienst op grond van deze bepalingen over een beoordelingsmarge beschikt, die in beginsel slechts marginaal door de rechter kan worden getoetst, wordt deze beoordelingsmarge tot nul gereduceerd indien is voldaan aan de vereisten voor een rechtstreekse vordering op grond van de rechtspraak van het Hof („██████████ vordering”) tegen de belastingdienst (BFH, arrest van 30 juni 2015, VII R 30/14, punt 27).

Gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding heeft de verwijzende Senat twijfels over de voorwaarden en de rechtsgevolgen van de door het Hof ontwikkelde rechtstreekse vordering van de afnemer jegens de belastingdienst.

Voor zover gebleken, was in de door het Hof behandelde zaken steeds sprake van insolventie (bijv. betalingsonmacht of economisch onvermogen) van de opsteller van de factuur (zie bijvoorbeeld arresten van 15 maart 2007, zaak C-35/05, ██████████ Cigarettenfabriken, EU:C:2007:167, punt 41; 26 april 2017, zaak C-564/15, ██████████ EU:C:2017:302, punt 54; 11 april 2019, zaak C-691/17, PORR, EU:C:2019:327, punt 43, en 10 juli 2019, zaak C-273/18, ██████████ ██████████ EU:C:2019:588, punt 41), waarbij het Hof insolventie van de opsteller van de factuur steeds enkel heeft aangevoerd als voorbeeld voor een onmogelijke of uiterst moeilijke terugbetaling, maar die hiervan niet afhankelijk heeft gesteld.

In de procedure in het hoofdgeding zijn de toeleveranciers echter niet insolvent. Zij beroepen zich jegens verzoeker op civielrechtelijke verjaring en zijn niet bereid de facturen te corrigeren en de door verzoeker te veel betaalde btw aan hem terug te betalen. Gelet op de rechtsgevolgen van het opgeworpen verjaringsverweer heeft verzoeker op dit ogenblik en ook in de toekomst geen civielrechtelijke mogelijkheid om zijn vorderingen jegens de toeleveranciers af te dwingen.

Indien het Hof zou oordelen dat in die omstandigheden moet worden aangenomen dat terugbetaling van de btw door de toeleveranciers voor verzoeker *onmogelijk of*

uiterst moeilijk wordt in de zin van zijn rechtspraak en dat is voldaan aan de voorwaarden voor een rechtstreekse vordering jegens de belastingdienst, zou verzoeker de teruggaaf rechtstreeks van de belastingdienst ontvangen.

Niettemin komt de toeleveranciers verder en **voor onbepaalde tijd** de mogelijkheid toe de facturen overeenkomstig § 14c, lid 1, eerste en tweede zin, UStG te corrigeren. Dit betekent dat zij de facturen op een later tijdstip nog zouden kunnen corrigeren en vervolgens het te veel betaalde bedrag van hun belastingdienst zouden kunnen terugvorderen, aangezien factuurcorrecties naar nationaal recht (§ 14c, lid 1, tweede zin, juncto § 17 UStG) in het belastingtijdvak van de correctie leiden tot btw-teruggaaf door de belastingdienst. Wederom de belastingdienst zou zich dan opnieuw tot verzoeker moeten wenden om van hem terugbetaling van deze teruggaaf te vorderen. Indien verzoeker vervolgens – bijvoorbeeld ten gevolge van een inmiddels opgetreden insolventie of om andere redenen – niet tot terugbetaling in staat is, zou de belastingdienst de btw dubbel hebben teruggegeven.

Volgens de verwijzende Senat kan er slechts sprake zijn van een rechtstreekse vordering van verzoeker jegens de belastingdienst indien vaststaat dat de belastingdienst niet kan worden verplicht om dezelfde btw een tweede maal terug te geven aan de toeleveranciers. De verwijzende Senat is van mening dat verzoeker uit voorzorg zijn civiele vorderingen jegens zijn toeleveranciers had moeten veiligstellen, bijv. door van hen tijdig afstand van het verjaringsverweer te verkrijgen. In zijn recentere rechtspraak lijkt ook het Hof ervan uit te gaan dat een afnemer binnen de civielrechtelijke verjaringstermijn moet verzoeken om in het bezit te worden gesteld van een correcte factuur waarop de btw afzonderlijk wordt vermeld en zonder een dergelijke factuur jegens de belastingdienst ook geen aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting (arrest van 13 januari 2022, zaak C-156/20, Zipvit, EU:C:2022:2, punt 41; zie in dit verband ook de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 8 juli 2021, zaak C-156/20, Zipvit, EU:C:2021:558, punt 110).

Tot dusver kan deze restrictieve uitlegging niet worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de rechtstreekse vordering.

Indien het Hof de prejudiciële vraag aldus zou beantwoorden dat verzoeker een rechtstreekse vordering jegens de belastingdienst toekomt, is de verwijzende Senat van mening dat deze vordering alleen de aan de toeleveranciers betaalde btw behelst, doch niet ook de rente die is ontstaan op grond van de wijziging van de oorspronkelijke belastingvaststelling op een zelfstandige rechtsgrondslag (§ 233a AO). De rente is immers ontstaan over een periode die voorafgaat aan de eerste indiening van de rechtstreekse vordering bij de belastingdienst.

[omissis]