



Datum van inontvangstneming : 30/07/2025

Zaak T-413/25 [Peckeger]ⁱ

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van ontvangst:

10 juni 2025

Verwijzende rechter:

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 mei 2025

Verzoekende partij tot *Revision*:

F R

Verwerende partij in *Revision*:

Finanzamt Österreich (belastingdienst, Oostenrijk)

Voorwerp van het hoofdgeding

Procedure voor het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) waarbij beroep in *Revision* is ingesteld tegen de beslissing van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), waarin deze rechter moet beslissen of de aftrek van voorbelasting die verzoeker tot *Revision* in verband met de verhuur van onroerende goederen heeft toegepast, moet worden herzien op grond van de inbreng van onroerende goederen in een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid

Aard en voorwerp van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van het Unierecht op het gebied van btw

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

Prejudiciële vragen

1. Moet artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/122/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat de inbreng van bebouwde onroerende goederen door een belastingplichtige die die onroerende goederen tot nu toe heeft gebruikt door deze te verhuren, waarbij deze handeling (met recht op aftrek van voorbelasting) aan btw is onderworpen, in een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is (zodat deze inbreng niet tot toekenning van extra aandelen leidt), als een levering van goederen onder bezwarende titel moet worden aangemerkt?
2. Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: moet artikel 16, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de in de eerste vraag bedoelde handeling leidt tot het aan de inbreng voorafgaand door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt?
3. Staat artikel 19 van de btw-richtlijn in de weg aan een nationale bepaling die de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen (bedrijven of bedrijfsonderdelen) enkel in geval van een herstructurering (waarvan er volgens het nationale recht alleen sprake is wanneer dit vermogen volgens de nationale wetgeving inzake winstbelasting wordt gebruikt om bepaalde soorten inkomsten te genereren) behandelt alsof er geen sprake is van een levering van goederen?
4. Heeft artikel 19 van de btw-richtlijn rechtstreekse werking, zodat een belastingplichtige zich voor de nationale rechter ten opzichte van de bevoegde belastingdienst op het niet-leveringsbeginsel kan beroepen wanneer de nationale wetgever vóór de toetreding van de lidstaat tot de Europese Unie een regeling heeft ingevoerd en sindsdien heeft gehandhaafd die slechts op specifieke gevallen van toepassing is, maar niet op het bedrijfsvermogen dat (volgens het nationale recht inzake winstbelasting) wordt gebruikt om inkomsten uit verhuur en verpachting te genereren?

Toepasselijke bepalingen

Nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz 1994 (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”):

„§ 1. (1) Aan de omzetbelasting zijn onderworpen:

1. Leveringen en andere diensten die op het nationale grondgebied door een ondernemer in het kader van zijn onderneming onder bezwarende titel worden verricht. [...]

§ 3 [...]

(2) Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een ondernemer aan zijn bedrijf onttrekken van een goed

- voor doeleinden die buiten de onderneming liggen;
- voor de behoeften van zijn personeel, met uitzondering van kleine voordelen in natura, of
- iedere andere verstrekking om niet, met uitzondering van geschenken van geringe waarde en monsters voor bedrijfsdoeleinden.

Belastingheffing vindt slechts plaats wanneer met betrekking tot het goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

[...]

§ 6 (1) De volgende onder § 1, lid 1, punt 1, vallende handelingen zijn vrijgesteld van belasting:

[...]

9. a) handelingen met betrekking tot percelen grond in de zin van § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (wet betreffende registratierechten); [...]

(2) De ondernemer kan [...] een krachtens artikel 6, lid 1, punt 9, onder a), vrijgestelde handeling als belastbaar aanmerken. [...]

§ 12 [...]

(3) De ondernemer kan niet als voorbelasting aftrekken:

1. de belasting die hij heeft voldaan over de levering en de invoer van goederen, voor zover hij deze goederen voor vrijgestelde handelingen gebruikt;

[...]

(10) Wanneer met betrekking tot een goed dat een ondernemer in zijn onderneming als onderdeel van de vaste activa gebruikt, in de loop van de vier kalenderjaren die volgen op het jaar van de eerste ingebruikneming wijzigingen optreden in de omstandigheden die gedurende het jaar van de eerste ingebruikneming de aftrek van voorbelasting hebben bepaald (lid 3), dient voor elk jaar waarop de wijziging betrekking heeft een verrekening te worden toegepast door middel van een herziening van de aftrek van voorbelasting.

[...]

Wat percelen grond in de zin van § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 betreft (inclusief de bij de activa op te nemen uitgaven en de kosten van grote herstellingen), wordt de periode van vier kalenderjaren vervangen door negen kalenderjaren.

[...]

(12) De leden 10 en 11 zijn van overeenkomstige toepassing op goederen die geen deel uitmaken van het bedrijfsvermogen.

(15) Indien een ondernemer aan een andere ondernemer een levering in de zin van § 3, lid 2, voor diens onderneming verricht, heeft hij het recht de ontvanger van de levering [...] de hierover verschuldigde belasting afzonderlijk in rekening te brengen. Dit op de factuur afzonderlijk vermelde bedrag wordt ten opzichte van de ontvanger van de levering of de andere dienst beschouwd als een afzonderlijk gefactureerde belasting voor een onder bezwarende titel belastbare levering of andere dienst. [...]”

Umgründungssteuergesetz (belastingwet inzake de belasting op herstructureringen van ondernemingen; hierna: „UmgrStG”)

„§ 12. (1) Van inbreng in de zin van deze federale wet is er sprake indien vermogen (lid 2) op basis van een schriftelijke overeenkomst tot inbreng (overeenkomst tot inbreng in natura) en een inbrengbalans (§ 15) overeenkomstig § 19 daadwerkelijk aan een overnemende vennootschap (lid 3) wordt overgedragen. Voorwaarde is dat de verkoopwaarde van het vermogen op zichzelf op het tijdstip van de inbreng of in elk geval op het tijdstip van het sluiten van de inbrengovereenkomst positief is. In geval van twijfel moet de inbrenger het bedrag van de positieve verkeerswaarde door middel van een met redenen omkleed deskundigenadvies aantonen.

(2) Het vermogen omvat uitsluitend:

1. bedrijven en bedrijfsonderdelen die overeenkomstig § 2, lid 3, punten 1 tot en met 3, van het Einkommensteuergesetz 1988 (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”) worden gebruikt om inkomsten te genereren; [...]

(3) Overnemende entiteiten kunnen zijn:

1. onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschappen of binnenlandse coöperatieve vennootschappen met winstgevend doel [§ 1, lid 2, van het Körperschaftsteuergesetz 1988 (wet op de vennootschapsbelasting)].

[...]

§ 22. [...]

(3) De inbreng in de zin van § 12 vormt geen belastbare handeling als bedoeld in het UStG; de overnemende entiteit treedt op het gebied van de omzetbelasting rechtstreeks in de plaats van de inbrenger. [...]"

Einkommensteuergesetz 1988 (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”)

§ 2. [...]

„(3) Inkomstenbelastingen zijn slechts verschuldigd over:

1. inkomsten uit een land- of bosbouwactiviteit (§ 21);
2. inkomsten uit een zelfstandige beroepsactiviteit (§ 22);
3. inkomsten uit een ambachtelijke of commerciële activiteit (§ 23);

[...]

6. inkomsten uit verhuur en verpachting (§ 28);

[...]”

Bundesabgabenordnung (federale belastingwet; hierna: „BAO”)

„§ 22. (1) De belastingwet mag niet worden omzeild en de belastingdruk mag niet worden verlaagd door misbruik te maken van constructies uit het burgerlijk recht.

[...]

(3) In geval van misbruik moet de belasting worden geheven op dezelfde wijze als wanneer deze zou zijn geheven in een juridische structuur die strookt met de transacties, feiten en omstandigheden van economische aard.”

Unierechtelijke bepalingen

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), in het bijzonder artikel 2, lid 1, onder a), artikelen 16, 19, 184 en 188

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoeker tot *Revision* gaf leiding aan een zelfstandige onderneming waarvan het bedrijfsvermogen onder andere uit meerdere bebouwde onroerende goederen bestonden. Bij de overeenkomst voor de inbreng in natura van 19 september 2007 heeft hij het bedrijfsvermogen van de onderneming overgedragen aan een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (R GmbH), waarvan hij de enige aandeelhouder en bestuurder was, zonder dat nieuwe aandelen zijn toegekend.

Alle onroerende goederen zijn verhuurd (aanvankelijk door verzoeker tot *Revision* en later door R GmbH). Door de verhuur is er sprake van aan btw onderworpen handelingen waarvoor voorbelasting in aftrek mocht worden gebracht. Volgens de overeenkomst moest de inbreng van het bedrijfsvermogen van de onderneming overeenkomstig § 22 UmgrStG plaatsvinden. Een inbreng in de zin van deze bepaling vormt geen belastbare handeling.

- 2 Bij aanslag van 8 juni 2009 heeft het Finanzamt (belastingdienst, Oostenrijk) de omzetbelasting van verzoeker tot *Revision* voor het jaar 2007 vastgesteld en de voorbelasting om de volgende redenen herzien: de bebouwde onroerende goederen zijn niet als onderdeel van een bedrijfsactiviteit verhuurd. Bij de verhuur ging het uitsluitend om vermogensbeheer. Bedrijfsvermogen waarmee inkomsten uit (eenvoudige) verhuur en verpachting in de zin van § 2, lid 3, punt 6, EStG en niet inkomsten uit bedrijfsactiviteiten in de zin van § 2, lid 3, punt 1, EStG moeten worden gegenereerd, kan echter niet het voorwerp van een fiscaal beoordeelde inbreng overeenkomstig het UmgrStG zijn. De inbreng van de onroerende goederen vormt juist een ruiltransactie voor de toekenning van aandelen. Hoewel de omzet van onroerend goed van btw is vrijgesteld, bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting („onechte vrijstelling”), zodat de aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 12, lid 10, UStG moet worden herzien.
- 3 Verzoeker tot *Revision* heeft bij het Bundesfinanzgericht bezwaar gemaakt tegen de aanslag van het Finanzamt en onder andere aangevoerd dat er geen sprake is van een ruil omdat er geen nieuwe aandelen zijn uitgegeven. Het gaat evenmin om een onttrekking, maar om een inbreng als bedoeld in het UmgrStG. Subsidiair heeft hij aangevoerd dat de voor de herziening van de voorbelasting vastgestelde bedragen te hoog zijn.
- 4 Het Bundesfinanzgericht heeft deze bedragen alleen verlaagd. De herziening van de aftrek van voorbelasting heeft immers terecht plaatsgevonden. Er is weliswaar geen sprake zijn van een onttrekking of ruil, maar ook niet van een inbreng in de zin van het UmgrStG, omdat er geen vermogen is dat kan worden ingebracht. Aangezien de niet-belastbare inbreng in natura tot een wijziging van het gebruik van voorafgaande prestaties voor het verrichten van handelingen heeft geleid, zijn de voor de aftrek van voorbelasting relevante omstandigheden in de zin van § 12, lid 10, UStG gewijzigd.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 5 In het kader van een beroep in *Revision* tegen deze beslissing van het Bundesfinanzgericht komt verzoeker tot *Revision* opnieuw op tegen de herziening van de aftrek van voorbelasting. Ten eerste is er namelijk geen sprake van een wijziging van de omstandigheden in de zin van § 12, lid 10, UStG en ten tweede geen sprake van een niet-belastbare overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19 van de btw-richtlijn, dat rechtstreekse werking heeft.

- 6 Volgens het Finanzamt moet de inbreng in natura van verzoeker tot *Revision* echter als een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, UStG worden aangemerkt. Bij gebreke van een keuzemogelijkheid voor een belastingplicht is deze handeling overeenkomstig § 6, lid 1, punt 9, UStG „onecht” van btw vrijgesteld. Dit betekent dat de aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 12, lid 10, UStG moet worden herzien. Indien van een handeling om niet zou worden uitgegaan, zouden dezelfde consequenties moeten worden getrokken, aangezien ook een „onechte” onttrekking van belasting zou zijn vrijgesteld.

Motivering van de verwijzing

Eerste twee prejudiciële vragen

- 7 Een eventuele herziening van de aftrek van voorbelasting is geregeld in § 12, lid 10, UStG, dat is gebaseerd op de artikelen 184 tot en met 192 van de btw-richtlijn. De genoemde regels hebben tot doel de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek, voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Door middel van die regels beoogt de btw-richtlijn een nauw en rechtstreeks verband te leggen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betreffende goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (zie met name arresten van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 20; 12 september 2024, Drebers, C-243/23, EU:C:2024:736, punt 46, en 26 november 2020, Sögarð Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punten 40, 74 en volgende).
- 8 Voor de aftrek van voorbelasting zijn de omstandigheden op het tijdstip van de verrichting van de handeling doorslaggevend. Een latere wijziging van de omstandigheden kan evenwel op grond van § 12, lid 10, UStG tot een herziening van de aftrek van voorbelasting leiden, bijvoorbeeld wanneer (zoals in casu) een onroerend goed dat eerst met het oog op het verrichten van belaste handelingen is gebruikt, „onecht” van btw is vrijgesteld en wordt overgedragen [§ 6, lid 1, punt 9, onder a), UStG] (zie beslissing van het Verwaltungsgerichtshof van 20 april 2006, 2006/15/0020, AT:VWGH:2006:2006150020.X00).
- 9 De aftrek van voorbelasting hoeft naar nationaal recht echter niet te worden herzien, indien de inbreng (overgang) van het vermogen niet aan btw is onderworpen.
- 10 Indien een inbreng (inbreng in natura) als een levering onder bezwarende titel zou moeten worden beschouwd, zou deze volgens de algemene regels aan btw zijn onderworpen. Er zou echter ook sprake zijn van een bij verzoeker tot *Revision* belastbare handeling, indien een niet-belastbare inbreng zou worden voorafgegaan door een belastbare onttrekking die met een levering onder bezwarende titel kan worden gelijkgesteld.

- 11 Volgens de heersende opvatting over het nationale recht is er sprake van een belastbare prestatie wanneer een ondernemer een in zijn onderneming gebruikt goed als een inbreng in natura in een vennootschap inbrengt, hetzij als een levering onder bezwarende titel in de vorm van extra aandelen (of hoogstens een waardestijging van de aandelen), hetzij – indien dit niet onder bezwarende titel gebeurt – als een voorafgaande belastbare onttrekking van het goed aan de onderneming.
- 12 Uitgaande van uitsluitend het nationale recht is er dus sprake van een belastbare handeling bij verzoeker tot *Revision*, los van de vraag of het om een handeling onder bezwarende titel gaat. Overeenkomstig § 6, lid 1, punt 9, UStG is deze handeling „onecht” van btw vrijgesteld (verzoeker tot *Revision* heeft geen gebruik gemaakt van de in § 6, lid 2, UStG bedoelde keuze voor een belastingplicht). Er is dus voldaan aan de voorwaarden voor de herziening van de aftrek van voorbelasting, aangezien een goed dat verzoeker tot *Revision* als vaste activa in zijn onderneming heeft gebruikt, is gebruikt om van btw vrijgestelde handelingen te verrichten. Bovendien zou de inbreng van de onroerende goederen naar nationaal recht bij een keuze voor een belastingplicht belastbaar zijn geweest. In dat geval zou een herziening van de aftrek niet noodzakelijk zijn geweest. In het geval van een overgang om niet zou verzoeker tot *Revision* ook het recht hebben gehad om de ontvanger (R GmbH) overeenkomstig § 12, lid 15, UStG het verschuldigde belastingbedrag voor de (bij de uitoefening van het keuzerecht belastbare) onttrekking afzonderlijk in rekening te brengen. R GmbH had in dat geval recht op aftrek van voorbelasting gehad (zie, met betrekking tot het belang dat een partij andere opties ter beschikking staan, arrest van 13 maart 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punt 46).
- 13 De vraag of de inbreng van een perceel grond in een vennootschap volgens het Unierecht een aan btw onderworpen handeling vormt, kan aan de hand van de bestaande rechtspraak van het Hof kennelijk niet eenduidig worden beantwoord.
- 14 In het arrest van 1 maart 2012 (Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, punt 32) gaat het Hof er blijkbaar van uit dat de inbreng van een onroerend goed in een vennootschap weliswaar een van btw vrijgestelde handeling is, maar (in het kader van de economische activiteit) belastbaar is [zie in dit verband ook arrest van 13 maart 2014, Malburg, C-204/13, punt 35, en – met betrekking tot de maatstaf van heffing voor de inbreng van onroerende goederen – arrest van 8 mei 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Tegenprestatie in aandelen), C-241/23, EU:C:2024:392].
- 15 Uit andere arresten van het Hof zou echter kunnen worden afgeleid dat een inbreng geen economische activiteit van een belastingplichtige is en daarom niet aan btw is onderworpen. Zo heeft het Hof in zijn arrest van 26 juni 2003 (KapHag, C-442/01, EU:C:2003:381, punt 39) toegelicht dat de toetreding van een nieuwe vennoot tot een personenvennootschap tegen een contante inbreng geen economische activiteit van de vennoot is. Het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) (beslissing van 13 november 2003,

V R 79/01, BStBl. 2004 II, blz. 375) heeft ten aanzien van dit arrest van het Hof verklaard dat deze rechtspraak van het Hof enkel betrekking heeft op de vraag van de wederzijdse uitwisseling van diensten vanuit het perspectief van de vennootschap. Hieruit kan niet worden afgeleid dat, in tegenstelling tot eerdere rechtspraak van het Bundesfinanzhof, een eenmanszaak die activa van zijn onderneming inbrengt in een vennootschap in ruil voor de toekenning van aandelen, geen prestatie onder bezwarende titel verricht. In zijn arrest van 8 september 2022 [Finanzamt R (Btw-aftrek gekoppeld aan inbreng van vennoot), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 53] heeft het Hof echter opgemerkt dat een inbreng van de betrokken holding in haar dochtervennootschappen, ongeacht of zij in geld of in natura is, geen economische activiteit in de zin van de btw-richtlijn vormt.

- 16 Daarentegen zou artikel 19 van de btw-richtlijn steun kunnen bieden aan de stelling dat een inbreng in natura (inbreng van onroerend goed) in een vennootschap op zich belastbaar is, aangezien deze bepaling uiteraard belastbaarheid veronderstelt, maar dit uitsluit in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van een goed (zie in dit verband de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer van 6 februari 2003, KapHag, C-442/01, EU:C:2003:75, punt 40).
- 17 Naast het feit dat er mogelijk geen sprake is van een economische activiteit, zou ook het feit dat tegenover de inbreng in natura door verzoeker tot *Revision* geen duidelijke tegenprestatie (vergoeding) door R GmbH staat, kunnen pleiten tegen het bestaan van een levering onder bezwarende titel, omdat er geen extra aandelen zijn toegekend. Eventueel kan de waardeestijging van de aandelen als gevolg van de inbreng van de onroerende goederen als tegenprestatie worden beschouwd.
- 18 De handeling zou echter ook in die zin kunnen worden beoordeeld dat de inbreng van de onroerende goederen door verzoeker tot *Revision* in R GmbH overeenkomstig artikel 16 van de btw-richtlijn voorafgaat aan de onttrekking van die onroerende goederen aan de onderneming van verzoeker tot *Revision* die met een levering van goederen onder bezwarende titel is gelijkgesteld (zie in dit verband bijvoorbeeld arresten van 11 mei 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punten 37 en volgende; 5 oktober 2023, Deco Proteste – Editores, EU:C:2023:731, C-505/22, en 25 april 2024, Finanzamt X, C-207/23).
- 19 Indien daarentegen noch de inbreng als een levering onder bezwarende titel moet worden aangemerkt, noch de aan de inbreng voorafgaande onttrekking als gelijkwaardig aan een dergelijke levering, zou dit in het onderhavige geval naar nationaal recht niet tot een herziening van de aftrek van de voorbelasting leiden.

Derde prejudiciële vraag

- 20 Indien er in het onderhavige geval echter sprake is van een dergelijke levering of een daarmee gelijk te stellen voorafgaande onttrekking in het kader van een

economische activiteit, rijst vervolgens de vraag of de belastbaarheid door een bijzondere regeling is uitgesloten.

- 21 Volgens het nationale recht worden inbrengen die aan de voorwaarden van § 12 UmgrStG voldoen, op grond van § 22, lid 3, UmgrStG niet als belastbare handelingen in de zin van het UStG aangemerkt. De overnemende entiteit treedt voor btw-doeleinden rechtstreeks in de plaats van de inbrenger. Een inbreng in de zin van het UmgrStG leidt niet tot een herziening van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 12, lid 10, UStG (zie onder andere beslissing van het Verwaltungsgerichtshof van 5 juli 1994, 94/14/0021, AT:VWGH:1994:1994140021.X00). In casu is volgens de in zoverre juiste beslissingen van de lagere rechters echter niet voldaan aan de voorwaarden van § 12 UmgrStG (zie ook de beslissing van het Verwaltungsgerichtshof van 24 augustus 2003 met betrekking tot verzoeker in *Revision*, Ra 2023/13/0059, AT:VWGH:2023:RA2023130059.L00).
- 22 De Unierechtelijke grondslag waarom een inbreng eventueel niet aan btw onderworpen is, is de in artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn neergelegde keuzemogelijkheid van de lidstaten. Deze bepaling van de richtlijn, zoals ook de eerdere bepaling, strekt ertoe de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de voorbelasting (zie arresten van 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 39; 10 november 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 23, en 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 13).
- 23 Volgens verzoeker tot *Revision* is een lidstaat verplicht om het keuzerecht van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn uit te oefenen, hetzij voor alle in deze bepaling opgesomde overgangsmogelijkheden, hetzij voor geen van deze overgangsmogelijkheden („alles of niets”).
- 24 In de tekst van deze bepaling wordt steeds het woord „of” gebruikt. De lidstaten kunnen de overgang van het geheel *of* een gedeelte van een algemeenheid van goederen als een niet-levering beschouwen. Bij de opsomming van de verschillende mogelijkheden van overgang (onder bezwarende titel, om niet, inbreng in een vennootschap) wordt ook „of” gebruikt. De bewoordingen zouden zo kunnen worden opgevat dat alle daarin genoemde mogelijkheden uniform moeten worden behandeld of dat differentiatie in dit opzicht is toegestaan en alleen individuele gevallen van de genoemde alternatieven als niet-levering kunnen worden behandeld.
- 25 Volgens het UmgrStG is alleen een overgang van een bedrijf of een onderdeel ervan geen belastbare handeling die een herstructurering in de zin van deze wet vormt. Bij dergelijke handelingen gaat het (doorgaans) om gevallen van een fiscale rechtsopvolging onder algemene titel, waarbij een bedrijf (of onderdeel

ervan) wordt overgedragen. Als gevolg van deze fiscale rechtsopvolging onder algemene titel worden op verschillende gebieden van het fiscaal recht, waaronder de omzetbelasting, verlagingen toegekend.

- 26 De overgang van bedrijven (of onderdelen ervan), al dan niet onder bezwarende titel, in het kader van een fiscale rechtsopvolging onder bijzondere titel is daarentegen naar Oostenrijks recht belastbaar.
- 27 De nationale wetgever heeft de fiscale rechtsopvolging onder algemene titel er onder andere van afhankelijk gesteld dat het bedrijfsvermogen van de onderneming wordt gebruikt om overeenkomstig § 2, lid 3, punten 1, 2 of 3, EStG inkomsten te genereren, zoals inkomsten uit bedrijfsactiviteiten. Daarentegen kan het bedrijfsvermogen dat wordt gebruikt om inkomsten uit (eenvoudige) verhuur en verpachting te genereren, alleen via een fiscale rechtsopvolging onder bijzondere titel worden overgedragen.
- 28 Het is de vraag of de zaak waarin het arrest Zita Modes is gewezen, vergelijkbaar is met de onderhavige zaak. Volgens het toen toepasselijke Luxemburgse recht werd niet als levering van goederen beschouwd, de overgang aan een andere belastingplichtige, in welke vorm of onder welke titel ook, van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, omdat Luxemburg alle mogelijkheden in artikel 5, lid 8, van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG, dat toen van toepassing was, als niet-belastbaar had aangemerkt.
- 29 In die zaak ging het destijds om de vraag of artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer een lidstaat gebruik maakt van de in de eerste zin van dat lid geboden mogelijkheid om ervan uit te gaan dat voor de toepassing van de btw bij de overdracht van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen plaatsvindt, dit niet-leveringsbeginsel geldt voor elke overdracht van een algemeenheid van goederen, dan wel uitsluitend voor deze waarbij de verkrijger dezelfde soort economische activiteit uitoefent als de overdrager (zie arrest in zaak Zita Modes, reeds aangehaald, punt 20). Of andere beperkingen van het beginsel van niet-levering eventueel verenigbaar zijn met de met het huidige artikel 19 van de btw-richtlijn overeenstemmende bepaling van de richtlijn, hoefde destijds niet te worden onderzocht.
- 30 Zoals reeds uiteengezet, blijkt uit de bewoordingen van artikel 19 van de btw-richtlijn niet duidelijk of deze bepaling tot bepaalde overgangsmogelijkheden (in casu: overgang met fiscale rechtsopvolging onder algemene titel) mag worden beperkt.
- 31 Indien het juist zou zijn dat hieronder elke overgang van het bedrijfsvermogen valt, zou de loutere overdracht van een verhuurde woning ook een niet-belastbare handeling zijn, hoewel er schijnbaar een wezenlijk verschil bestaat tussen de overdracht van een verhuurde woning en de overgang van bedrijfsentiteiten in het kader van een volledige fiscale rechtsopvolging onder algemene titel.

- 32 Artikel 19, tweede alinea, van de btw-richtlijn voorziet eveneens in keuzerechten voor de lidstaten. Volgens deze bepaling kunnen de lidstaten onder andere alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dat artikel te voorkomen. De strijd tegen belastingfraude en -ontwijking door de lidstaten is echter een doelstelling die (algemeen) wordt erkend en aangemoedigd door de btw-richtlijn. De lidstaten mogen ook vóór de inwerkingtreding van uitdrukkelijke voorschriften maatregelen van een dergelijke strekking treffen (zie bijvoorbeeld arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 42). Het is (vooralsnog) niet duidelijk dat het voor de voorkoming van belastingfraude of -ontwijking noodzakelijk zou zijn om de overgang van bedrijven (of onderdelen ervan), waarmee inkomsten in de zin van § 2, lid 3, punten 1, 2 of 3, EStG worden gegenereerd, in tegenstelling tot het bedrijfsvermogen dat wordt gebruikt om (eenvoudige) inkomsten uit verhuur en verpachting te genereren, als niet-belastbaar te behandelen. Daarentegen wordt voor de herziening van de aftrek van voorbelasting volgens § 12, lid 12, UStG uitdrukkelijk bepaald dat deze regelingen ook (overeenkomstig) van toepassing zijn op goederen die geen deel uitmaken van het bedrijfsvermogen. Misbruik zou ook op basis van § 22 BAO kunnen worden bestreden, indien een inbreng niet onder het UmgrStG valt.

Vierde prejudiciële vraag

- 33 Indien artikel 19 van de btw-richtlijn zich ertegen verzet dat het beginsel van niet-levering wordt beperkt tot het bedrijfsvermogen dat overeenkomstig het UmgrStG kan worden overgedragen, rijst vervolgens de vraag of deze bepaling rechtstreekse werking heeft.
- 34 § 22, lid 3, UmgrStG kan gelet op de bewoordingen ervan en de kenbare bedoeling van de nationale wetgever niet aldus worden uitgelegd dat een overgang van een onderneming of een zelfstandig onderdeel ervan, met inbegrip van die welke worden gebruikt om (eenvoudige) inkomsten uit verhuur en verpachting te genereren, in geen geval belastbaar zou zijn (zie met betrekking tot de grenzen van de uitlegging in overeenstemming met het Unierecht bijvoorbeeld arrest Drebers, reeds aangehaald, punten 84-85).
- 35 Aangezien een uitlegging van de nationale bepaling in overeenstemming met een overeenkomstige lezing van artikel 19 van de btw-richtlijn dus niet mogelijk is, moet worden nagegaan of de laatstgenoemde bepaling rechtstreekse werking heeft, zodat de belastingplichtige zich tegenover de belastingdienst op deze bepaling kan beroepen (met betrekking tot de voorwaarden voor een rechtstreekse werking van bepalingen van richtlijnen, zie arrest van 10 december 2020, Golfclub Schloss Igling, C-488/18, EU:C:2020:1013, punten 26 en volgende, en arrest Drebers, reeds aangehaald, punten 86 en volgende).
- 36 Het feit dat een bepaling van een richtlijn die de lidstaten een keuzemogelijkheid biedt (zoals in casu), sluit niet noodzakelijkerwijs uit dat op basis van de bepalingen van deze richtlijn alleen de inhoud van de aldus aan particulieren

toegekende rechten met voldoende nauwkeurigheid kan worden vastgesteld. Ook aan het onvoorwaardelijke karakter van een verplichting wordt hoe dan ook niet afgedaan door de beoordelingsmarge die aan de lidstaten wordt gelaten (zie – weliswaar met betrekking tot andere bepalingen die niet rechtstreeks vergelijkbaar zijn – arresten van 17 juli 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, punten 30 en 31, en 26 april 2012, Balkan and Sea Properties en Provadinvest, C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, punt 57). Het is echter onduidelijk of artikel 19 van de btw-richtlijn niet dient te worden gepreciseerd op nationaal niveau en dus verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld (zie in dit verband bijvoorbeeld arresten van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 50, en 10 december 2020, Golfclub Schloss Igling, C-488/18, EU:C:2020:1013, punt 31).

- 37 De aan een lidstaat toegekende vrije keuze om al dan niet gebruik te maken van een door de btw-richtlijn geboden optie belet de nationale rechter evenwel niet om na te gaan of de lidstaat de voorwaarden ervoor in acht heeft genomen en met name binnen de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid is gebleven. De beoordelingsmarge waarover hij dienaangaande beschikt, kan beperkt zijn tot het al dan niet uitoefenen van de bevoegdheid waarin de richtlijn voorziet (zie bijvoorbeeld arrest in zaak Drebers, reeds aangehaald, punten 90 en 91). Door het beginsel van niet-levering tot bepaalde gevallen te beperken, is de beoordelingsmarge mogelijk overschreden.
- 38 Het is evenwel de vraag of er überhaupt een uitoefening van een door de btw-richtlijn toegekende bevoegdheid (en mogelijk van een overschrijding van de beoordelingsmarge) kan worden aangenomen, aangezien het UmgrStG dateert van vóór de toetreding van Oostenrijk tot de Unie.
- 39 Indien de bepaling van de richtlijn (aldus uitgelegd dat het beginsel van niet-levering niet zoals in het nationale recht kan worden beperkt) echter in casu rechtstreekse werking zou hebben, zou dit betekenen dat de inbreng niet als levering onder bezwarende titel (of als met een dergelijke levering gelijkgesteld) zou kunnen worden aangemerkt. Dit zou wederom tot gevolg hebben dat de aftrek van voorbelasting niet hoeft te worden herzien.
- 40 Over het geheel genomen lijkt de uitlegging van het Unierecht met betrekking tot deze vragen niet zo voor de hand te liggen dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan (zie arrest van 4 oktober 2018, Commissie/Frankrijk, C-416/17, EU:C:2018:811, punt 110). Derhalve wordt het Hof krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing.