



Datum van inontvangstneming : 06/08/2015

Zaak C-340/15

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

7 juli 2015

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzgericht (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 juni 2015

Verzoekers:

Christine Nigl

Gisela Nigl sen.

Gisela Nigl jun.

Josef Nigl jun.

Martin Nigl

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Omzetbelasting – Intrekking achteraf van hoedanigheid van belastingplichtige bij drie in de wijnbouw actieve en door verschillende leden van een familie gevormde verenigingen van personen – Toepasselijkheid van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

- 1) Moeten als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) worden aangemerkt drie door verschillende leden van een familie gevormde verenigingen van personen, die richting hun leveranciers en richting overheidsinstanties als zodanig autonoom naar buiten toe optreden en, met uitzondering van twee activa, elk over eigen bedrijfsmiddelen beschikken, maar hun producten grotendeels onder een gemeenschappelijke merknaam in de handel brengen via een kapitaalvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van de leden van die verenigingen en van enkele andere familieleden?
- 2) Indien de drie verenigingen van personen niet als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, moet dan als zelfstandige ondernemer worden beschouwd
 - a) de kapitaalvennootschap die de producten verhandelt;
 - b) een uit de leden van de drie verenigingen bestaande vereniging van personen, die noch aan de inkoopzijde, noch aan de verkoopzijde als zodanig op de markt optreedt, of
 - c) een uit de drie verenigingen en de kapitaalvennootschap bestaande vereniging van personen, die noch aan de inkoopzijde, noch aan de verkoopzijde als zodanig op de markt optreedt?
- 3) Indien de drie verenigingen van personen niet als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, is de intrekking van de hoedanigheid van ondernemer (belastingplichtige) dan
 - a) met terugwerkende kracht,
 - b) uitsluitend voor de toekomst of
 - c) helemaal niet

mogelijk, wanneer het Finanzamt die verenigingen van personen aanvankelijk na fiscale controles als zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) heeft erkend?
- 4) Indien de drie verenigingen van personen als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, zijn zij dan – als wijnbouwers en dus als landbouwproducenten – forfaitair belaste landbouwers, wanneer deze economisch met elkaar samenwerkende verenigingen weliswaar elk voor zich onder de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten vallen, maar de kapitaalvennootschap, een door de leden van die drie verenigingen gevormde aparte vereniging van personen dan wel een door de

kapitaalvennootschap met de leden van die drie verenigingen gevormde aparte vereniging van personen wegens de bedrijfsomvang of de rechtsvorm naar nationaal recht van de forfaitaire regeling zijn uitgezonderd?

- 5) Indien de drie verenigingen van personen in beginsel niet voor toepassing van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten in aanmerking komen, geldt deze uitsluiting dan
- a) met terugwerkende kracht,
 - b) uitsluitend voor de toekomst of
 - c) helemaal niet?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

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”), met name artikel 25

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), met name artikel 296

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Oostenrijks burgerlijk wetboek; hierna: „ABGB”), met name § 1175

Umsatzsteuergesetz 1994 (Oostenrijkse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG 1994”), met name § 2, lid 1, en § 22

Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek; hierna: „BAO”), met name § 125, lid 1

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoekers zijn allemaal familie van elkaar en actief in de wijnbouw. In de jaren 1997 en 1998 hebben zij zich verenigd in drie maatschappen („Gesellschaften nach bürgerlichem Recht”), namelijk de maatschap Josef jun. en Gisela sen. Nigl, de maatschap Martin en Christine Nigl, en de maatschap Martin en Gisela jun. Nigl. De maatschapsovereenkomsten zijn niet op schrift gesteld, wat naar Oostenrijks recht ook niet vereist is.

- 2 Verder is in 2001 de Wein-Gut Nigl GmbH opgericht, waarin behalve alle verzoekers ook Josef Nigl sen. en Herbert Nigl een belang hebben. Deze besloten vennootschap (hierna: „GmbH”) koopt de wijnen van de afzonderlijke bedrijven centraal in en brengt ze op de markt. Uitsluitend de verkoop aan de consument geschiedt in naam en voor rekening van de maatschap die de wijn heeft geproduceerd. De GmbH produceert zelf ook wijn en exploiteert daarnaast een hotel met restaurant.
- 3 Het Finanzamt heeft de drie maatschappen en de GmbH aanvankelijk als vier zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) behandeld, ook nadat in 2002 een belastingcontrole was uitgevoerd. Naar aanleiding van een nieuwe belastingcontrole in 2012 gaat het Finanzamt echter thans – met terugwerkende kracht vanaf 2005 – ervan uit dat de leden van de drie maatschappen („afzonderlijke maatschappen”) samen één maatschap („gezamenlijke maatschap”) vormden. Deze gewijzigde kwalificatie vechten verzoekers voor de verwijzende rechter aan.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 4 Het Finanzamt is van mening dat de door de afzonderlijke maatschappen gerunde bedrijven weliswaar niet in een hiërarchische verhouding tot elkaar staan, maar wel economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verweven. Het voert in dit verband aan dat de maatschappen samenwerken bij de wijnproductie. Alle machines en bedrijfsmiddelen zijn ondergebracht in één gebouwencomplex, naar buiten toe (richting de klanten) en bij de verhandeling wordt de naam „Weingut Nigl” gebruikt, de afzonderlijke maatschappen maken geen eigen reclame en er wordt door hen niet over de prijs onderhandeld met de GmbH. Verder is Martin Nigl bij alle bedrijven de hoofdverantwoordelijke voor de wijnbereiding, worden alle maatschappen door hem vertegenwoordigd en staat bij de verhandeling van de wijn de persoon Martin Nigl als wijnbouwer op de voorgrond.
- 5 Verzoekers stellen daarentegen dat de afzonderlijke maatschappen op verschillende tijdstippen en om verschillende redenen zijn opgericht. Alle leden hebben plechtig schriftelijk verklaard geen „gezamenlijke maatschap” te willen vormen. Het is volgens verzoekers niet mogelijk om in strijd met die uitdrukkelijke verklaringen tot het bestaan van één gezamenlijke maatschap te concluderen.
- 6 Volgens verzoekers moet er sprake zijn van het samenvoegen van arbeid en kapitaal, gericht op het behalen van wederzijds voordeel, om juridisch tot het bestaan van een maatschap te kunnen concluderen. Juist dit is hier niet het geval, aangezien zowel de bedrijfsmiddelen alsook de inkomsten en uitgaven bij de drie maatschappen gescheiden zijn. Er is geen gemeenschappelijk bedrijfsvermogen van de „gezamenlijke maatschap”. De synergie-effecten van het voeren van het gemeenschappelijke merk „Nigl” kunnen niet worden beschouwd als een op

wederzijds voordeel gerichte samenwerking, wanneer daadwerkelijk een consequente scheiding tussen de afzonderlijke maatschappen is doorgevoerd. Ook onder vreemden is het gebruikelijk om installaties via een werktuigenvereniging met elkaar te delen, wat nog niet betekent dat er sprake is van een maatschap.

- 7 De afzonderlijke maatschappen hebben zich wel degelijk als zodanig naar buiten toe gemanifesteerd, namelijk aan de inkoopzijde en richting overheidsinstanties, maar ook – door de vermelding van de betrokken maatschap in de wettelijk voorgeschreven vorm op de flessenetiketten – aan de verkoopzijde richting de kopers van de wijn. Daarentegen is noch aan de inkoopzijde en richting overheidsinstanties, noch aan de verkoopzijde een „gezamenlijke maatschap” als zodanig opgetreden.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Eerste prejudiciële vraag

- 8 Volgens § 1175 ABGB ontstaat een maatschap wanneer twee of meer personen besluiten hun arbeid en kapitaal samen te voegen met het oog op het behalen van wederzijds voordeel. Een maatschapsovereenkomst kan ook stilzwijgend tot stand komen. Of de samenwerking van twee of meer personen een maatschap heeft doen ontstaan, kan uitsluitend aan de hand van de omstandigheden van het geval worden beoordeeld. De maatschap bezit weliswaar geen rechtspersoonlijkheid, maar kan – wanneer zij als ondernemer is aan te merken – wel belastingplichtig zijn.
- 9 Naar nationaal recht kan elke entiteit die als zodanig naar buiten treedt en zelfstandig prestaties in de zin van de wet op de omzetbelasting verricht, ongeacht haar civielrechtelijke status, ondernemer (belastingplichtige) zijn. Volgens § 2, lid 1, UStG 1994 is ondernemer hij die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent. Verenigingen van personen zonder rechtspersoonlijkheid, zoals de maatschap, hebben ondernemersstatus als zij zelfstandig zijn en zich door het verrichten van bedrijfs- of beroepswerkzaamheden naar buiten toe als vennootschap presenteren. Dit betekent dat alleen een vennootschap die in het economisch verkeer naar buiten toe optreedt, omzetbelasting verschuldigd kan zijn.
- 10 Voor de omzetbelasting rijst de vraag of de drie maatschappen, die elk de activiteit van wijnbouwer en daarmee van landbouwproducent, dus een economische activiteit, uitoefenen, richting overheidsinstanties en aan de inkoopzijde autonoom naar buiten toe optreden, in belangrijke mate over eigen bedrijfsmiddelen beschikken en volgens de wil van hun leden eigen verenigingen van personen zijn met elk een eigen wilsvorming, als drie zelfstandige ondernemers moeten worden beschouwd wanneer hun leden allemaal tot één familie behoren, zij nauw met elkaar samenwerken, enkele bedrijfsmiddelen met elkaar delen en hun landbouwproducten grotendeels onder een

gemeenschappelijke merknaam verkopen via een kapitaalvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van hun leden en van enkele andere familieleden.

Tweede prejudiciële vraag

- 11 Indien het bestaan van drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) wordt ontkend, rijst de vraag wie dan belastingplichtig is.
- 12 a) Om te beginnen is denkbaar dat uitsluitend de kapitaalvennootschap (Wein-Gut Nigl GmbH) als belastingplichtig wordt beschouwd. Deze vennootschap manifesteert zich onmiskenbaar aan de verkoopzijde naar buiten toe: de benaming „Wein-Gut Nigl” wekt bij de consument op het eerste gezicht de indruk dat er sprake is van één bedrijf. Tegen de opvatting dat de drie maatschappen slechts „interne maatschappen” zijn, die als zodanig niet belastingplichtig zijn, pleit evenwel dat zij wel degelijk als zodanig naar buiten treden, met name richting overheidsinstanties en aan de inkoopzijde, maar ook aan de verkoopzijde.
- 13 b) Het Finanzamt beschouwt de „gezamenlijke maatschap” als belastingplichtig. Anders dan de afzonderlijke maatschappen of de GmbH, treedt deze „gezamenlijke maatschap” echter noch richting overheidsinstanties, noch aan de inkoopzijde als zodanig op. Evenals de afzonderlijke maatschappen treedt zij aan de verkoopzijde met name jegens de kapitaalvennootschap op, terwijl zij zich – in tegenstelling tot de afzonderlijke maatschappen – richting consument op geen enkele wijze als landbouwproducent manifesteert.
- 14 c) Tot slot zou als belastingplichtig kunnen worden beschouwd een entiteit die wordt gevormd door zowel de kapitaalvennootschap als de leden van de drie maatschappen. Een dergelijke entiteit treedt evenwel noch aan de inkoopzijde, noch aan de verkoopzijde als zodanig naar buiten, tenzij men uitsluitend het voeren van het gemeenschappelijke merk („Nigl” of „Weingut Nigl”) als essentieel beschouwt voor dat externe optreden, en het naar buiten toe optreden van elk van de drie maatschappen en van de GmbH negeert.

Derde prejudiciële vraag

- 15 Het rechtszekerheidsbeginsel verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (Arrest Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267).
- 16 Wanneer de belastingadministratie op basis van de haar door een onderneming verstrekte gegevens heeft aanvaard dat deze onderneming de hoedanigheid van belastingplichtige wordt verleend, kan dit statuut de betrokken onderneming in beginsel nadien niet meer met terugwerkende kracht worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan (zie arrest

Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304). Het Finanzamt heeft aanvankelijk dergelijke vaststellingen met betrekking tot de ondernemingen gedaan.

- 17 Anderzijds heeft het Hof zich ook op het standpunt gesteld dat het bij wijze van uitzondering mogelijk moet zijn om binnen een verjaringstermijn een bepaalde periode opnieuw te onderzoeken indien aan de belastinginspecteurs op de datum van de controle onbekende aanvullende gegevens aan het licht komen die een invloed hebben op de uitkomst van die controle (zie arrest Fatorie, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50).
- 18 Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie over het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel (zie arresten Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, en Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121) rijst de vraag of in het geval dat terecht wordt geconcludeerd dat de hoedanigheid van belastingplichtige ontbreekt, deze hoedanigheid a) met terugwerkende kracht, b) uitsluitend voor de toekomst of c) helemaal niet mag worden ontnomen.

Vierde prejudiciële vraag

- 19 Economisch gezien draait het in de bij de verwijzende rechter aanhangige procedure over de omzetbelasting om de vraag of de drie maatschappen – voor zover zij voor deze belasting ondernemer zijn – in aanmerking komen voor toepassing van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten.
- 20 De Unierechtelijke forfaitaire regeling voor de landbouw (artikel 25 van de Zesde richtlijn en artikel 296 van de btw-richtlijn) stelt de lidstaten in staat de landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen op moeilijkheden zou stuiten, vrijstelling te verlenen van bepaalde of alle verplichtingen die doorgaans op de onder de normale btw-regeling vallende belastingplichtigen rusten, waarbij hun een forfaitaire compensatie voor de door hen betaalde voorbelasting wordt toegestaan. Deze regeling streeft daarmee tegelijkertijd vereenvoudiging (zie arrest Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324) en compensatie voor de btw-voordruk (zie arresten Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, en Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129) na. De forfaitaire regeling mag slechts worden toegepast voor zover dit voor het bereiken van haar doelstelling noodzakelijk is (zie arrest Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447).
- 21 § 22 UStG 1994 voorziet in een forfaitaire belasting van niet-boekhoudplichtige ondernemers die handelingen verrichten in het kader van een landbouwbedrijf.
- 22 De drie afzonderlijke maatschappen hoeven elk voor zich geen btw-administratie te voeren, aangezien zij niet boven de in § 22 UStG 1994 jo § 125, lid 1, BAO bepaalde omzeldrempels komen.

- 23 De kapitaalvennootschap Wein-Gut Nigl GmbH heeft daarentegen wegens haar rechtsvorm een boekhoudplicht en komt hoe dan ook niet voor de forfaitaire regeling in aanmerking.
- 24 Ook een door de leden van de drie maatschappen gevormde „gezamenlijke maatschap” zou, evenals een uit de GmbH en de leden van de drie maatschappen bestaande entiteit, wegens haar omvang verplicht zijn een btw-administratie te voeren en dus naar nationaal recht niet voor de forfaitaire regeling voor landbouwers in aanmerking komen.
- 25 Naar nationaal recht zijn daarentegen louter economisch nauw met elkaar samenwerkende landbouwers niet van de forfaitaire regeling uitgesloten. Hetzelfde geldt voor personenvennootschappen die nauw met elkaar zijn verbonden, maar niet in een hiërarchische verhouding tot elkaar staan.
- 26 De vraag rijst dus nog of de drie maatschappen, indien zij drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn, door het Finanzamt niettemin van de forfaitaire regeling kunnen worden uitgesloten. Het Hof van Justitie heeft bepaald dat belastingplichtigen in bepaalde bijzondere uitzonderingsgevallen uit de Zesde richtlijn of de btw-richtlijn voortvloeiende rechten kunnen worden geweigerd, ook indien het nationale recht geen bepalingen bevat die in een dergelijke weigering voorzien (zie arrest C-131/13, C-163/13 en C-164/13, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., EU:C:2014:2455).
- 27 Als de drie maatschappen als ondernemer (belastingplichtige) worden aangemerkt, zou het standpunt kunnen worden verdedigd dat wegens de nauwe economische samenwerking en de totale grootte van de drie maatschappen samen de toepassing van de normale btw-regeling niet op moeilijkheden zou moeten stuiten, te meer daar de administratie van de maatschappen toch al door de GmbH wordt verzorgd.
- 28 Vóór toepassing van de forfaitaire regeling pleit daarentegen dat de Uniewetgever en de nationale wetgever in beginsel een vereenvoudigde procedure voor landbouwers hebben ingevoerd en dat de toepassing van de forfaitaire regeling ook voor drie met elkaar samenwerkende landbouwers de administratieve lasten verlicht. Ook als de administratieve werkzaamheden zijn uitbesteed aan een derde, maakt het verschil of deze volgens de forfaitaire regeling te werk gaat dan wel de normale btw-regeling moet toepassen. Met de toepassing van de normale btw-regeling zouden hoe dan ook aanzienlijk hogere beheerskosten gemoeid zijn.

Vijfde prejudiciële vraag

- 29 Voor het geval dat de drie verenigingen van personen van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten zouden zijn uitgesloten, rijst analoog aan de derde prejudiciële vraag nog de vraag of deze uitsluiting a) met terugwerkende kracht, b) enkel voor de toekomst of c) als gevolg van het feit dat die verenigingen aanvankelijk als forfaitaire landbouwers zijn aangemerkt, helemaal niet geldt.

Uitsluiting van de regeling met terugwerkende kracht zou kunnen betekenen dat documenten die met name voor het recht op aftrek van voorbelasting essentieel zijn, niet of niet meer voorhanden zijn en dat de forfaitair in aanmerking genomen voorbelasting voor in het verleden gedane investeringen in economisch opzicht verloren gaat.