CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 21 januari 2021 [1]

Zaak C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
in tegenwoordigheid van:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 183 – Teruggaaf van het btw-overschot – Renteregeling voor een later vastgestelde verhoging van het btw-overschot of een later vastgestelde vermindering van de btw-schuld – Ontbreken van nationale uitvoeringsmaatregelen – Rechtstreekse toepassing van een richtlijn – Analoge toepassing van een niet-toepasselijke richtlijn – Teruggaafrichtlijn (richtlijn 2008/9/EG) – Artikel 27 – Unierechtconforme uitlegging van het nationale recht”

I. Inleiding

1. In de onderhavige zaak rijst de vraag of de belastingplichtige aan de btw-richtlijn een rechtstreeks recht op rente over een pas later terugbetaald btw-overschot dan wel over een pas later terugbetaalde vordering tot teruggaaf van belasting kan ontlenen. Volgens de verwijzende rechter heeft de Republiek Oostenrijk niet in een dergelijke renteregeling voor de btw voorzien. Het is kennelijk onmogelijk de bestaande renteregelingen voor andere belastingsoorten Unierechtconform uit te leggen en op de btw toe te passen.

2. Een andere richtlijn (de teruggaafrichtlijn) voorziet echter wel in een rechtstreeks toepasselijk recht op vertragingsrente bij een latere teruggaaf van btw-overschotten aan belastingplichtigen die in het buitenland zijn gevestigd en in het binnenland geen belastbare handelingen hebben verricht. De vraag rijst of deze richtlijn in casu analoge werking kan hebben.

3. Zelfs wanneer deze vraag ontkennend wordt beantwoord en ook aan de btw-richtlijn geen rechtstreeks toepasselijk recht op rente kan worden ontleend, dan kan het Hof mogelijkerwijs toch aanvullende nuttige aanwijzingen geven die kunnen bijdragen aan een Unierechtconforme afdoening van de zaak.

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] (hierna: „btw-richtlijn") ziet op de verlaging van de maatstaf van heffing en bepaalt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken."

5. Artikel 183 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is."

6. Richtlijn 2008/9/EG tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde [3] (hierna: „teruggaafrichtlijn") ziet op de voorwaarden voor teruggaaf van voorbelasting aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf zijn gevestigd en aldaar geen handelingen hebben verricht.

7. Artikel 27 van de teruggaafrichtlijn ziet op de toepasselijke renteregeling met betrekking tot het voornoemde recht op teruggaaf en luidt als volgt:

„1. De rente wordt berekend vanaf de dag volgende op de laatste dag waarop de teruggaaf volgens artikel 22, lid 1, had moeten plaatsvinden tot de dag waarop de teruggaaf daadwerkelijk plaatsvindt.

2. Als rentevoet geldt de krachtens het nationale recht van de lidstaat van teruggaaf met betrekking tot teruggaaf van de btw aan in die lidstaat gevestigde belastingplichtigen geldende rentevoet.

Indien er volgens het nationale recht geen rente hoeft te worden betaald voor teruggaaf aan gevestigde belastingplichtigen, is de toe te passen rente de rente of heffing van soortgelijke aard die door de lidstaat van teruggaaf wordt toegepast ten aanzien van laattijdige betalingen van de btw door belastingplichtigen."

[2] PB 2006, L 347, blz. 1.

[3] PB 2008, L 44, blz. 23.

B. Oostenrijks recht

8. In Oostenrijk is het aan belastingplichtigen toekomende recht op rente geregeld in het Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (federale wet inzake de algemene bepalingen en de procedure inzake de door de belastingdiensten op federaal, deelstaat- en gemeentelijk niveau beheerde heffingen), kortweg aangeduid als Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek; hierna: „BAO").

9. § 205 BAO regelt het recht op rente dat aan belastingplichtigen toekomt in het geval van recht op teruggaaf in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting:

„(1) In de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting zijn de verschillen tussen de bedragen van de aanslag, aanbetalingen buiten beschouwing gelaten (lid 3), en die van de betaalde voorschotten of de voorlopige aanslag rentedragend over het tijdvak vanaf 1 oktober van het jaar volgend op het jaar waarin het belastingtegoed is ontstaan tot het tijdstip van kennisgeving van de aanslag (rente over schuldvorderingen). Dit is van overeenkomstige toepassing voor verschillen ontstaan uit:

a) nietigverklaring van aanslagen, [...]

(2) De rente over schuldvorderingen bedraagt per jaar 2 % boven de basisrentevoet. Rente over schuldvorderingen die minder dan 50 EUR bedraagt, wordt niet vastgesteld. De rente over schuldvorderingen wordt vastgesteld voor een tijdvak van hoogstens 48 maanden. [...]"

10. Sinds 1 januari 2012 kent § 205a BAO de belastingplichtige een recht op rente toe over te veel betaalde belastingen wanneer een eerder vastgestelde aanslag na bezwaar lager dan oorspronkelijk wordt vastgesteld. De relevante bepaling luidt als volgt:

„(1) Voor zover een reeds voldane belastingschuld waarvan het bedrag direct of indirect afhangt van de afdoening van een bezwaar, wordt verminderd, dient op verzoek van de belastingplichtige rente te worden vastgesteld voor het tijdvak vanaf de voldoening tot de kennisgeving van de wijzigingsaanslag of van het besluit op het bezwaar (rente over het te veel betaalde bedrag). [...]

(4) De rente bedraagt 2 % per jaar boven de basisrentevoet. Rente die minder dan 50 EUR bedraagt, wordt niet vastgesteld."

III. Feiten van het hoofdgeding

11. Het verzoek om een prejudiciële beslissing vindt zijn oorsprong in twee verschillende beroepen in *Revision* die bij de verwijzende rechter zijn ingesteld.

– *Eerste beroep in* Revision *(zaak Ro 2017/15/0035)*

12. CS, verzoeker in de eerste procedure (hierna „eerste verzoeker"), heeft in zijn btw-aangifte over augustus 2007 een btw-overschot opgevoerd ten belope van 60 689,28 EUR. De belastingdienst heeft dit overschot echter vastgesteld op een bedrag van slechts 14 689,28 EUR. Eerste verzoeker is bij de rechter met succes tegen deze beschikking opgekomen. Op 22 mei 2013 is hem het tegoed aan voorbelasting integraal „uitbetaald".

13. Op 30 mei 2013 heeft eerste verzoeker overeenkomstig § 205a BAO rente gevorderd over dit btw-overschot voor het tijdvak vanaf de datum van inwerkingtreding van de genoemde bepaling (1 januari 2012) tot de terugbetaling op 22 mei 2013. De belastingdienst heeft deze vordering afgewezen. Eerste verzoeker is hiertegen vruchteloos opgekomen bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk).

14. Ter motivering van zijn afwijzingsbeslissing heeft het Bundesfinanzgericht gesteld dat § 205a BAO niet ziet op een btw-overschot dat met succes is teruggevorderd, maar alleen op een te hoog vastgestelde en betaalde belastingschuld die met succes voor de rechter is aangevochten. Tegen deze beslissing heeft eerste verzoeker beroep in *Revision* ingesteld.

– ***Tweede beroep in*** Revision ***(zaak Ro 2018/15/0026)***

15. Verzoeker in de tweede procedure (technoRent International; hierna: „tweede verzoeker") is een in Duitsland gevestigd bedrijf dat in 2003 en 2004 machines in Oostenrijk heeft verkocht en deze transacties ook aldaar aan btw heeft onderworpen. In 2005 heeft tweede verzoeker in de btw-aangifte voor mei 2005 een btw-tegoed van 367 081,58 EUR opgevoerd. Dit tegoed was ontstaan doordat de tegenprestatie achteraf was verminderd in de zin van artikel 90 van de btw-richtlijn, aangezien een aantal machines kennelijk niet of niet volledig was betaald.

16. Deze vermindering van de maatstaf van heffing is door de autoriteiten onderworpen aan een controle (die aanving in juni 2006 en eindigde in juni 2008). Het btw-tegoed is aanvankelijk op 10 maart 2008 aan tweede verzoeker „uitbetaald". Aan het einde van de controle heeft de belastingdienst zich echter op het standpunt gesteld dat de maatstaf van heffing toch niet mocht worden verlaagd. Bij beschikking van 13 oktober 2008 heeft de belastingdienst derhalve een naheffingsaanslag van 367 081,58 EUR vastgesteld. Het tegen deze btw-beschikking ingestelde beroep is toegewezen.

17. In oktober 2013 heeft tweede verzoeker voor het tijdvak van juli 2005 tot mei 2013 rente gevorderd over het bedrag van 367 081,58 EUR. Op deze vordering heeft de belastingdienst beslist dat alleen voor het tijdvak van 1 januari 2012 tot 8 april 2013 een recht op rente (voor een bedrag van 10 021,32 EUR) aan § 205a BAO kan worden ontleend. Het tegen dit besluit ingediende beroep heeft de rechter op 29 mei 2017 gedeeltelijk ingewilligd door ook voor het tijdvak van 2 september 2005 tot 9 maart 2008 vertragingsrente aan tweede verzoeker toe te kennen. Het daartegen door de belastingdienst ingestelde beroep in *Revision* is uitsluitend gericht tegen de toekenning van vertragingsrente voor het tijdvak van 2 september 2005 tot 9 maart 2008.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

18. Als voor beide beroepen in *Revision* bevoegde nationale rechter acht het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) zich niet in staat om een Unierechtconforme uitlegging te geven aan de in de §§ 205 en 205a BAO opgenomen renteregelingen en heeft dientengevolge bij beslissing van 24 oktober 2018 de navolgende prejudiciële vragen aan het Hof voorgelegd:

„1) Vloeit uit het Unierecht een rechtstreeks toepasselijke regeling voort op grond waarvan een recht op vertragingsrente toekomt aan een belastingplichtige aan wie de belastingdienst in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding een btw-tegoed niet tijdig teruggeeft, zodat hij dit recht voor de belastingdienst of de bestuursrechter kan doen gelden, ofschoon het nationale recht niet in een dergelijke renteregeling voorziet?

Indien het antwoord op de eerste prejudiciële vraag bevestigend luidt:

2) Is het ook ten aanzien van een btw-vordering van een belastingplichtige, die is ontstaan door een vermindering achteraf van de tegenprestatie overeenkomstig artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112, toegestaan dat de rente pas begint te lopen na het verstrijken van een redelijke termijn waarover de belastingdienst beschikt om na te gaan of de door de belastingplichtige aangevoerde aanspraak terecht is?

3) Heeft de omstandigheid dat het nationale recht van een lidstaat geen renteregeling voor de te late creditering van een btw-tegoed bevat, tot gevolg dat de rechtsgevolgen die zijn vastgesteld in artikel 27, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112 vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat zijn gevestigd, door de nationale rechterlijke instanties bij de berekening van de rente ook moeten worden toegepast wanneer het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijn valt?”

19. In de procedure bij het Hof hebben de Republiek Oostenrijk en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen

20. Alle drie prejudiciële vragen betreffen in wezen de vraag of, en zo ja in welke omvang, volgens het Unierecht rente is verschuldigd over een btw-overschot dan wel over een vordering tot teruggaaf van een btw-tegoed (vaak ook wel aangeduid als btw-krediet). Aangezien de tweede en de derde vraag alleen een antwoord behoeven wanneer de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, zal ik om te beginnen ingaan op de eerste vraag.

21. In deze vraag lijkt de verwijzende rechter uit te gaan van de premisse dat het Oostenrijkse recht niet of hooguit in zeer bijzondere situaties voorziet in een renteregeling voor btw-overschotten dan wel btw-tegoeden. Een analoge toepassing van de algemeen geldende regeling voor de inkomstenbelasting die in § 205 BAO is neergelegd, is bovendien niet mogelijk. Ook § 205a BAO geldt sinds 1 januari 2012 alleen voor situaties waarin de btw op grond van een

btw-aanslag achteraf wordt verminderd, dus niet met situaties waarin de aftrek van voorbelasting achteraf wordt verhoogd. Dit is de reden waarom de verwijzende rechter de vraag stelt naar een „uit het Unierecht" voortvloeiende rechtstreeks toepasselijke regeling.

22. In de onderhavige zaak draait het om de toekenning van rente over een btw-overschot dan wel een btw-tegoed. Het relevante Unierechtelijke kader wordt derhalve in de eerste plaats gevormd door de btw-richtlijn, in casu met name de artikelen 183 en 90 ervan.

23. Om de eerste vraag te beantwoorden, dient bijgevolg allereerst de draagwijdte te worden onderzocht van een recht op rente overeenkomstig de artikelen 183 en 90 van de btw-richtlijn (daarover onder B.1), en dient tevens te worden nagegaan of dit recht rechtstreeks toepasselijk is (daarover onder B.2). Vervolgens moet worden uitgemaakt of het – op zich niet van toepassing zijnde – artikel 27 van de teruggaafrichtlijn rechtstreekse analoge werking heeft (daarover onder B.3) en in hoeverre een Unierechtconforme uitlegging van de §§ 205 en 205a BAO mogelijk is (daarover onder C).

B. Rente over een btw-overschot en een recht op teruggaaf van btw

1. Inhoud en draagwijdte van de artikelen 183 en 90 van de btw-richtlijn

a) Rente over een btw-overschot

24. Allereerst moet worden onderzocht of individuele personen een recht op rente kunnen ontlenen aan de btw-richtlijn. De btw-richtlijn voorziet niet in een concrete renteregeling. Ook artikel 183 van de btw-richtlijn bepaalt alleen dat de lidstaten het overschot dat voortvloeit uit het positieve verschil tussen aftrek van voorbelasting en btw-schuld hetzij kunnen doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij kunnen teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

25. Dienaangaande voorziet deze bepaling volgens haar bewoordingen niet in een verplichting tot betaling van rente over het terug te geven btw-overschot, noch bepaalt zij de datum vanaf welke rente zou zijn verschuldigd.[4]

26. Artikel 183 van de btw-richtlijn moet echter worden gelezen in samenhang met artikel 179 ervan. Overeenkomstig artikel 179 van de btw-richtlijn past de belastingplichtige de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan. Per saldo voorziet artikel 179 van de btw-richtlijn in een verplichte verrekening met de verschuldigde belasting over het respectieve belastingtijdvak. Indien meer btw verschuldigd is dan de afgetrokken voorbelasting, dan rest nog een te betalen (geringere) belastingschuld. Indien daarentegen minder btw verschuldigd is dan de afgetrokken voorbelasting, dan rest nog een btw-overschot waarop artikel 183 van de btw-richtlijn ziet.

27. Uit deze samenhang tussen artikel 183 van de btw-richtlijn en het recht op aftrek van voorbelasting dat de belastingplichtige toekomt in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, is vaste rechtspraak van het Hof voortgekomen volgens welke het recht op aftrek van

[4] Zie in die zin arresten van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 19), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 27).

voorbelasting integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht *onmiddellijk* uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. [5]

28. Voorts zij eraan herinnerd dat het bestaan zelf van het recht op aftrek wordt beheerst door de artikelen 167 tot en met 172 van de btw-richtlijn, onder het hoofdstuk „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", terwijl de artikelen 178 tot en met 183 van deze richtlijn alleen betrekking hebben op de voorwaarden voor de uitoefening van dit recht. [6] Dienaangaande heeft het Hof reeds verduidelijkt dat de door de lidstaten ter zake vastgestelde regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. [7] Uiteindelijk verlangt het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel ook dat wanneer het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige wordt teruggegeven, het financiële verlies dat de belastingplichtige lijdt ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente. [8]

29. In zoverre volgt uit artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen tegen de achtergrond van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de belastingplichtige – zoals eerste verzoeker in casu – recht heeft op rente over zijn niet-teruggegeven btw-overschot.

b) Rente over een recht op teruggaaf van btw

30. Hetzelfde geldt, zoals ook de Commissie betoogt, in het geval van een belastingplichtige die – zoals tweede verzoeker in casu – de btw eerst naar behoren heeft afgedragen en aan wie op grond van een verlaging van de maatstaf van heffing in de zin van artikel 90 van de btw-richtlijn vervolgens, dat wil zeggen vanaf het begin van de verlaging, een recht op teruggaaf (van het zogenoemde btw-krediet) toekomt ten aanzien van de fiscale schuldeiser.

31. In beide gevallen is een belastingplichtige bezwaard met te veel btw, die hij hetzij indirect via zijn leverancier, hetzij direct aan de staat heeft afgedragen. Vanuit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit verschilt de belasting waarbij pas in een later stadium rekening wordt gehouden met de verlaging van de maatstaf van heffing in de zin van artikel 90 van de btw-richtlijn, in geen enkel opzicht van de te late teruggaaf van een btw-overschot volgens artikel 183 ervan. Om die reden heeft het Hof – in een zaak waarin een verlaging van de maatstaf van heffing aan de orde was – ook reeds geoordeeld [9] dat „het beginsel dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen, [...] uit het Unierecht zelf" voortvloeit. [10]

5 Arresten van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 21); 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 43); 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 32); 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 34), en 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 Arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 44); zie in deze zin reeds arresten van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 30), en 8 november 2001, Commissie/Nederland (C-338/98, EU:C:2001:596, punt 71).

7 Aldus uitdrukkelijk arresten van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 22); 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 45), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33).

8 Aldus uitdrukkelijk arresten van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punten 23 en 24), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 51). Zie in die zin ten slotte ook arrest van 23 april 2020, Sole-Mizo en Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 en C-126/18, EU:C:2020:292, punt 36).

9 Arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punt 25).

10 Zie ook – hoewel gewezen in een zaak waarin alleen artikel 183 van de btw-richtlijn aan de orde was – arrest van 23 april 2020, Sole-Mizo en Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 en C-126/18, EU:C:2020:292, punt 36).

32. Derhalve moeten ook aanvankelijk correct geheven btw-bedragen die op grond van een op een later tijdstip ingetreden verlaging van de maatstaf van heffing moeten worden teruggegeven, vanaf dat tijdstip met rente worden terugbetaald.

c) Uitsluiting van rentedragendheid op grond van artikel 27 van de teruggaafrichtlijn?

33. Anders dan in het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt gesuggereerd en ook anders dan de Republiek Oostenrijk meent, kan daarentegen uit de bewoordingen van artikel 27, lid 2, tweede volzin, van de teruggaafrichtlijn niet worden afgeleid dat de lidstaten er volledig van zouden kunnen afzien om rente over deze vorderingen toe te kennen. Het genoemde artikel luidt als volgt: „Indien er volgens het nationale recht geen rente hoeft te worden betaald voor teruggaaf aan gevestigde belastingplichtigen, is de toe te passen rente de rente of heffing van soortgelijke aard die door de lidstaat van teruggaaf wordt toegepast ten aanzien van laattijdige betalingen van de btw door belastingplichtigen."

34. De zinswending „[i]ndien er volgens het nationale recht geen rente hoeft te worden betaald", betekent niet dat de Uniewetgever ervan is uitgegaan dat de mogelijkheid bestaat om in het nationale recht niet te voorzien in renteregelingen voor de teruggaaf van voorbelasting aan belastingplichtigen.

35. Zoals blijkt uit de eerste en tweede overweging van de teruggaafrichtlijn, was vóór de vaststelling van deze richtlijn in haar huidige vorm sprake van ernstige lacune bij de uitvoering en harmonisatie van de regelingen van de lidstaten voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen. Om deze lacune op te vullen, werd blijkens de derde overweging van de teruggaafrichtlijn het bedrijfsleven in een betere positie geplaatst. Om die reden is in artikel 27, lid 2, tweede volzin, van de teruggaafrichtlijn een concrete en voor alle lidstaten bindende vangnetbepaling opgenomen. Volgens die bepaling gelden bij gebreke van een renteregeling voor de teruggaaf aan niet-ingezeten belastingplichtigen de regelingen voor laattijdige betalingen aan de staat.

36. Deze vangnetbepaling voor een bijzondere situatie (artikel 27, lid 2, tweede volzin, van de teruggaafrichtlijn) sluit echter geenszins een renteregeling voor alle andere situaties uit. Dit geldt des te meer omdat op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit (zie punt 28 hierboven) een renteregeling voor alle andere situaties geboden is.

d) Voorlopige conclusie

37. Uit de artikelen 183 en 90 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, volgt derhalve dat op de lidstaten de verplichting rust om rente toe te kennen over btw-overschotten en over vorderingen tot teruggaaf van belasting op grond van een verlaging van de maatstaf van heffing.

2. Rechtstreeks werkend recht op rente ontleend aan artikel 183 of artikel 90 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel?

38. Vervolgens moet worden onderzocht of aan artikel 183 en artikel 90 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, een rechtstreeks toepasselijk recht op rente kan worden ontleend. Dit moet – in overeenstemming met de opvatting van de Republiek Oostenrijk – worden ontkend. Het staat weliswaar vast dat uit de artikelen 183 en 90 van de

btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, volgt dat in beginsel rente moet worden toegekend. Over de precieze voorwaarden waaronder deze rente moet worden betaald, zoals bijvoorbeeld de rentevoet en de datum van ingang van rente, geeft het Unierecht echter geen uitsluitsel.

39. Bij het bepalen van de voorwaarden voor toekenning van rente wordt de lidstaten daarentegen een uitvoeringsmarge toegekend.[11] Hetzelfde geldt voor de rente over vorderingen tot teruggaaf van btw overeenkomstig artikel 90 van de btw-richtlijn.[12]

40. Deze uitvoeringsmarge is herhaaldelijk bevestigd in de rechtspraak van het Hof. Zo heeft het Hof bijvoorbeeld geoordeeld dat een regeling volgens welke het overschot wordt teruggegeven binnen een termijn van 45 dagen na aangifte van de belasting en dat na afloop van deze termijn vertragingsrente is verschuldigd, in overeenstemming is met artikel 183 van de btw-richtlijn.[13]

41. Derhalve is het aan de lidstaten om de nadere voorwaarden voor de toekenning van rente in hun nationale recht te regelen. Gelet op de binnen de Unie bestaande verschillende valutagebieden met uiteenlopende inflatiecijfers en rentevoeten, kan begrip worden opgebracht voor deze inhoudelijke flexibiliteit van de btw-richtlijn. Derhalve kan geen sprake zijn van een rechtstreekse toepassing van artikel 183 dan wel artikel 90 van de btw-richtlijn, in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, ter vaststelling van een concreet recht op rente ten gunste van de belastingplichtige.

3. Analoge toepassing van artikel 27 van de teruggaafrichtlijn?

42. Ook van een analoge toepassing van artikel 27 van de teruggaafrichtlijn, zoals kennelijk in zijn derde vraag door de verwijzende rechter wordt overwogen, kan – in overeenstemming met de opvatting van de Republiek Oostenrijk – in de onderhavige zaak geen sprake zijn. Dit artikel is weliswaar voldoende accuraat en nauwkeurig, en zou derhalve op zich rechtstreeks van toepassing kunnen zijn. Het verplicht de lidstaat echter om alleen te voorzien in een specifieke renteregeling in gevallen van in het buitenland gevestigde belastingplichtigen die in het binnenland geen belastbare handelingen hebben verricht.

43. Hieruit volgt dat Oostenrijk geen inbreuk heeft gemaakt op artikel 27 van de teruggaafrichtlijn door de daarin opgenomen renteregeling buiten toepassing te laten in het geval van een in het binnenland gevestigde belastingplichtige (dan wel van een belastingplichtige die binnenlands handelingen heeft verricht). Bijgevolg zijn het doel en de strekking van de rechtstreekse toepassing van een richtlijn hier niet relevant. Er moet immers worden voorkomen dat de staat voordeel heeft van zijn schending van het Unierecht.[14]

44. Voorts is evenmin sprake van een onbedoelde leemte in de regelgeving die geldt als voorwaarde voor een analoge toepassing. Zoals hierboven (zie de punten 35 en 36) reeds uiteengezet, was vóór de vaststelling van de teruggaafrichtlijn in haar huidige vorm sprake van

[11] Arresten van 23 april 2020, Sole-Mizo en Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 en C-126/18, EU:C:2020:292, punt 37); 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20 – autonomie); 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 39); 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punten 33 en 64), en 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 17).

[12] Zie arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478).

[13] Arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punten 50 en 61).

[14] In die zin uitdrukkelijk arresten van 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 38); 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punten 22 en 23), en 26 februari 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punt 49).

een ernstige lacune bij de procedure voor de teruggaaf van btw aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen. Voor in het binnenland gevestigde belastingplichtigen is de wetgever echter blijkbaar niet uitgegaan van een dergelijke lacune, anders had hij niet voorzien in een regeling die uitsluitend ziet op dit afzonderlijke bijzondere geval.

45. Afgezien daarvan zou een analoge toepassing van een niet-toepasselijke richtlijn in het onderhavige geval neerkomen op een miskenning van de afwegingen van de Uniewetgever die in de btw-richtlijn tot uitdrukking komen. Uit de bewoordingen van de artikelen 183 en 90 van de btw-richtlijn volgt dat de Uniewetgever het vaststellen van uitvoeringsbepalingen en ook van renteregelingen voor btw-overschotten en vorderingen tot teruggaaf aan de lidstaten overlaat. Het Hof gewaagt in dit verband van een speelruimte van de lidstaten. [15] Een analoge toepassing van artikel 27 van de teruggaafrichtlijn zou deze speelruimte aantasten.

4. Voorlopige conclusie

46. Aan de artikelen 183 en 90 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, kan geen rechtstreeks toepasselijke renteregeling ten gunste van de belastingplichtige worden ontleend. Daartoe ontberen deze bepalingen voldoende precisie met betrekking tot de rentevoet en de aanvang van de rente. Dit doet niet af aan het feit dat een renteregeling is geboden op grond van de artikelen 183 en 90 van de btw-richtlijn, in samenhang met het neutraliteitsbeginsel. Van een analoge toepassing van artikel 27 van de teruggaafrichtlijn is evenmin sprake.

C. Grenzen aan de uitvoeringmarge van de lidstaten: gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel

47. Aangezien de btw-richtlijn zodoende geen rechtstreeks toepasselijke renteregeling bevat, valt het vaststellen van het recht op rente in beginsel onder de bevoegdheid van de lidstaten. Zoals het Hof heeft geoordeeld, beschikken zij dienaangaande over speelruimte [16] en kunnen zij de nadere voorwaarden vaststellen waaronder een recht op rente ontstaat.

48. Deze nadere voorwaarden voor vergoeding mogen evenwel niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke situaties krachtens intern recht gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en zij mogen de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel). [17]

49. Deze beginselen werken door in de toepassing en uitlegging van het nationale recht door de nationale rechters. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, staat het immers aan de nationale rechter om te zorgen voor de volle werking van het Unierecht – in casu de btw-richtlijn – door zo nodig op eigen gezag de eerder gegeven uitlegging buiten toepassing te laten wanneer deze

[15] Arresten van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 39); 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punten 33 en 64); 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 17), en 25 oktober 2001, Commissie/Italië (C-78/00, EU:C:2001:579, punt 32).

[16] Arresten van 23 april 2020, Sole-Mizo en Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 en C-126/18, EU:C:2020:292, punt 37); 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20 – procedurele autonomie); 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 39), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 29).

[17] Arresten van 16 juli 2020, UR (Btw-plichtigheid van advocaten) (C-424/19, EU:C:2020:581, punt 25); 4 maart 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 58); 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 54); 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20); 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17), en 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punt 24).

uitlegging niet verenigbaar is met het Unierecht.[18] Daartoe is vereist dat de nationale rechter in voorkomend geval het nationale recht in zijn geheel beziet om te beoordelen of het zodanig kan worden toegepast dat het niet tot een met het Unierecht strijdig resultaat leidt.[19]

50. Dit veronderstelt evenwel dat een dergelijke mogelijkheid voor de rechter bestaat. Naar de opvatting van de verwijzende rechter sluiten zowel de tekst als het doel en de systematiek van de §§ 205 en 205a BAO immers uit dat deze bepalingen van toepassing zijn op „te laat gecrediteerde btw-vorderingen". Dit sluit echter de mogelijkheid niet uit van een Unierechtconforme uitlegging of een analoge toepassing van deze bepalingen. Bij ontstentenis van een regeling voor te veel betaalde btw zou sprake kunnen zijn van een onbedoelde leemte in de regelgeving. In het geval van tweede verzoeker zou deze leemte bijvoorbeeld kunnen worden opgevuld door voor andere belastingsoorten vastgestelde renteregelingen (bijvoorbeeld § 205 BAO) naar analogie toe te passen op grond van het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel.

51. Met betrekking tot eerste verzoeker geldt het volgende: of de belastingschuld is verminderd dan wel de aftrekbare voorbelasting is verhoogd op grond van een ingesteld rechtsmiddel, is niet relevant voor het daaruit voortvloeiende btw-overschot (dat wil zeggen het saldo in de zin van artikel 183 van de btw-richtlijn). Derhalve kan in dit geval mogelijkerwijs toch worden overwogen om § 205a BAO op grond van het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel extensief en zodoende conform het Unierecht uit te leggen.

52. Aangezien echter niet alle bepalingen van nationaal recht zich lenen tot een Unierechtconforme uitlegging, zoals onder meer ook blijkt uit de verplichting van de lidstaten om schadevergoeding te betalen wanneer zij in strijd met het Unierecht hebben gehandeld[20], staat het uiteindelijk alleen aan de verwijzende rechter om dienaangaande een beslissing te nemen.

53. Aangezien de eerste prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord, behoeven de tweede en de derde prejudiciële vraag niet meer afzonderlijk te worden beantwoord.

VI. Conclusie

54. Derhalve geef ik het Hof in overweging de vraag van het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof te beantwoorden als volgt:

„Uit het Unierecht – in casu de artikelen 183 en 90 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel – volgt dat in beginsel rente moet worden toegekend over zowel een btw-overschot in de zin van artikel 183 van de btw-richtlijn als een uit een rectificatie van de maatstaf van heffing voortvloeiend btw-tegoed in de zin van artikel 90 van die richtlijn, indien dit overschot dan wel tegoed niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven. Evenwel wordt een concrete betaling van rente over deze schuldvorderingen in geen enkele rechtstreeks toepasselijke regeling in een richtlijn geregeld. Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om

[18] Aldus uitdrukkelijk arrest van 16 juli 2020, UR (Btw-plichtigheid van advocaten) (C-424/19, EU:C:2020:581, punt 30); zie naar analogie arresten van 4 maart 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 61), en 5 maart 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, punt 44). In die zin ook reeds arresten van 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 54); 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20), en 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17).

[19] Zie in die zin ook arresten van 4 maart 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 59), en 8 november 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punten 59 en 66).

[20] Zie in die zin arresten van 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punten 42 en 43); 4 juli 2006, Adeneler e.a. (C-212/04, EU:C:2006:443, punt 112), en 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punt 27).

alles te doen wat onder zijn bevoegdheid valt teneinde een Unierechtconform resultaat te bereiken, bijvoorbeeld door het nationale recht naar analogie toe te passen of dit extensief en zodoende Unierechtconform uit te leggen.”