ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

28 november 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Werkingssfeer – Belastbare handelingen – Aannemingsovereenkomst voor de uitvoering van een bouwproject – Ontbinding van de overeenkomst door de opdrachtgever – Begrip ‚vergoeding' – Kwalificatie – Verplichting tot betaling van het overeengekomen totaalbedrag, verminderd met de door de dienstverrichter gedane besparingen – Artikel 73 – Maatstaf van heffing"

In zaak C-622/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Oberste Gerichtshof (hoogste federale rechter in civiele en strafzaken, Oostenrijk) bij beslissing van 25 september 2023, ingekomen bij het Hof op 10 oktober 2023, in de procedure

rhtb: projekt gmbh

tegen

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen (rapporteur), president van de Eerste kamer, waarnemend voor de president van de Zevende kamer, M. L. Arastey Sahún, president van de Vijfde kamer, en J. Passer, rechter,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– rhtb: projekt gmbh, vertegenwoordigd door K. Klema, Rechtsanwalt,

* Procestaal: Duits.

– Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, vertegenwoordigd door M. Hübner, Rechtsanwalt,

– de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door A. Posch, J. Schmoll en F. Koppensteiner als gemachtigden,

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door L. Březinová, M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Behre en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen twee in Oostenrijk gevestigde ondernemingen, namelijk rhtb: projekt gmbh (hierna: „rhtb") en Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (hierna: „Parkring"), over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) op het bedrag dat contractueel verschuldigd is nadat de opdrachtgever (Parkring) een bouwproject dat reeds was aangevat en dat het bouwbedrijf (rhtb) bereid was te voltooien, heeft stopgezet.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan de btw onderworpen.

4 Artikel 73 van die richtlijn luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

Oostenrijks recht

5 § 1168, lid 1, eerste zin, van het Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch (algemeen burgerlijk wetboek), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „ABGB"), bepaalt als volgt:

„Indien het werk niet wordt uitgevoerd, heeft de aannemer niettemin recht op de overeengekomen vergoeding indien hij bereid was het werk uit te voeren en door aan de opdrachtgever toe te rekenen omstandigheden is belet om dit te doen; hij moet echter de bedragen in mindering brengen die hij heeft bespaard omdat het werk niet is uitgevoerd of die hij op een andere manier heeft verworven of bewust heeft nagelaten te verwerven."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

6 In maart 2018 hebben rhtb en Parkring een aannemingsovereenkomst gesloten waarin was bepaald dat rhtb een bouwproject, ten bedrage van 5 377 399,69 EUR, inclusief 896 233,28 EUR btw, moest uitvoeren. In juni 2018, na de start van de werkzaamheden, heeft Parkring aan rhtb meegedeeld dat zij niet langer wilde dat rhtb het project zou voltooien om redenen die niet aan rhtb kunnen worden toegerekend.

7 Op 19 december 2018 heeft rhtb overeenkomstig § 1168, lid 1, eerste zin, ABGB aan Parkring gevraagd om het overeengekomen bedrag in de zin van die bepaling, verminderd met de besparingen als gevolg van de ongerechtvaardigde ontbinding van de betrokken aannemingsovereenkomst, te betalen.

8 Omdat Parkring dit bedrag niet had betaald, heeft rhtb een verzoek ingediend bij de rechter in eerste aanleg om de betaling van 1 540 820,10 EUR, inclusief btw, te verkrijgen. Rhtb voerde daarbij aan dat Parkring de overeenkomst zonder geldige reden had verbroken en dat zij daarom het contractueel overeengekomen bedrag verschuldigd was. Parkring heeft de gegrondheid van het verzoek betwist door te betogen dat rhtb enkel recht had op betaling voor de reeds uitgevoerde werkzaamheden.

9 De rechter in eerste aanleg heeft het verzoek van rhtb ingewilligd door te oordelen dat Parkring de overeenkomst zonder geldige reden had verbroken en dat het bedrag dat verschuldigd was voor de werkzaamheden die niet konden worden voltooid door de ontbinding van de overeenkomst, onderworpen was aan btw.

10 De appelrechter heeft de beslissing van de rechter in eerste aanleg vernietigd en heeft geoordeeld dat er geen btw verschuldigd was voor de niet-verrichte werkzaamheden aangezien er geen uitwisseling van prestaties tussen de contractpartijen heeft plaatsgevonden.

11 Zowel rhtb als Parkring hebben tegen deze beslissing beroep in *Revision* ingesteld bij het Oberste Gerichtshof (hoogste federale rechter in civiele en strafzaken, Oostenrijk), de verwijzende rechter. Deze rechter heeft in wezen geoordeeld dat rhtb, nadat Parkring de aannemingsovereenkomst zonder geldige reden had ontbonden, recht had op het contractueel overeengekomen bedrag. De verwijzende rechter vraagt zich echter af of, gelet op de rechtspraak van het Hof, het verschuldigde bedrag moet worden beschouwd als een bezoldiging in de zin van de btw-richtlijn. De voorwaarde dat er een direct verband bestaat tussen de prestatie en de ontvangen tegenprestatie is namelijk niet vervuld omdat rhtb vanaf de ontbinding van de aannemingsovereenkomst door Parkring niet langer verplicht was om de rest van de overeengekomen prestatie te leveren.

12 In die omstandigheden heeft het Oberste Gerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 2, lid 1, onder c), van [de btw-richtlijn], gelezen in samenhang met artikel 73 van die richtlijn, aldus worden uitgelegd dat het bedrag dat een opdrachtgever aan de aannemer ook dan moet betalen, wanneer het werk niet (volledig) wordt uitgevoerd, maar de aannemer bereid was het werk uit te voeren en hij door aan de opdrachtgever toe te rekenen omstandigheden (bijvoorbeeld de annulering van het werk) is belet om dit te doen, aan de btw is onderworpen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

13 In de eerste plaats moet er worden opgemerkt dat het verzoek om een prejudiciële beslissing geen enkele aanwijzing bevat over de redenen waarom de verwijzende rechter om uitlegging verzoekt van artikel 73 van de btw-richtlijn. Bovendien blijkt niet uit dit verzoek dat de uitlegging van deze bepaling noodzakelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding.

14 Bijgevolg wenst de verwijzende rechter met zijn prejudiciële vraag in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het bedrag dat contractueel verschuldigd is nadat de ontvanger van een dienst de geldige overeenkomst betreffende de verrichting van die dienst, die aan de btw is onderworpen, ontbonden heeft en de dienstverrichter reeds begonnen was met de uitvoering van de dienst en bereid was om deze te voltooien, moet worden beschouwd als een vergoeding voor een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht, in de zin van de btw-richtlijn.

15 In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, waarin de werkingssfeer van de btw wordt afgebakend, diensten die op het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen zijn.

16 Volgens de rechtspraak van het Hof wordt een dienst enkel „onder bezwarende titel" verricht in de zin van die bepaling wanneer er tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor een aan de ontvanger verleende individualiseerbare dienst. Dit is het geval als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (arrest van 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 Wat betreft het rechtstreekse verband tussen de aan de ontvanger verleende dienst en de ontvangen werkelijke tegenwaarde heeft het Hof geoordeeld dat de tegenwaarde voor de prijs die wordt betaald bij ondertekening van een dienstenovereenkomst, bestaat in het recht dat de klant daaruit krijgt om gebruik te maken van de uitvoering van de uit die overeenkomst voortvloeiende verplichtingen, ongeacht of de klant dit ook effectief doet. Bijgevolg verricht de dienstverrichter deze dienst zodra hij de klant in staat stelt om ervan gebruik te maken, zodat het feit dat de klant geen gebruik maakt van dat recht, niet van invloed is op het bestaan van het hierboven bedoelde rechtstreekse verband (arrest van 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 In dit verband moet hieraan worden toegevoegd dat, zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, het vooraf bepaalde bedrag dat een marktdeelnemer ontvangt wanneer een dienstenovereenkomst met een bepaalde contractduur voortijdig wordt beëindigd door zijn klant of om een aan deze klant toe te rekenen reden, waarbij dat bedrag overeenkomt met het bedrag dat die aanbieder gedurende die periode zou hebben ontvangen indien de overeenkomst niet was beëindigd, moet worden beschouwd als de vergoeding voor een dienst die onder bezwarende titel is verricht en als zodanig aan btw is onderworpen, ook al impliceert die beëindiging de deactivering van de contractuele diensten vóór het einde van de overeengekomen contractduur (zie in die zin arrest van 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Dezelfde overweging moet a fortiori gelden in een situatie zoals aan de orde in het hoofdgeding waarin de dienstverrichter was begonnen met de uitvoering van de betrokken dienst en hij bereid was om deze voor het contractueel overeengekomen bedrag te voltooien.

20 De tegenwaarde van het bedrag dat de ontvanger van de dienst moet betalen, bestaat in zijn recht om gebruik te maken van de uitvoering, door deze dienstverrichter, van de uit de dienstenovereenkomst voortvloeiende verplichtingen, ook al wil de ontvanger om een aan hem toe te rekenen reden dit recht niet uitoefenen (zie in die zin arrest van 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punt 35).

21 In een situatie zoals aan de orde in het hoofdgeding heeft de dienstverrichter de ontvanger niet enkel in staat gesteld om gebruik te maken van de uitvoering van de dienst, in de zin van de in punt 17 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, maar aangezien hij reeds was begonnen met de afgesproken werkzaamheden, heeft hij daadwerkelijk een deel van deze uitvoering geleverd, met dien verstande dat hij bereid was om de uitvoering te voltooien.

22 Voorts moet voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel ook rekening worden gehouden met de economische en commerciële realiteit van de betrokken handeling (zie in die zin arrest van 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Opgemerkt zij echter dat in het kader van een economische benadering het krachtens § 1168, lid 1, ABGB verschuldigde bedrag niet enkel betrekking heeft op de voor de betrokken dienst contractueel overeengekomen vergoeding, verminderd met de besparingen – zodat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het bedrag dat in het hoofdgeding aan de orde is en de verleende dienst –, maar ook een contractueel vastgelegde minimumvergoeding voor de dienstverrichter garandeert.

23 Aan de uitlegging in punt 18 van dit arrest wordt niet afgedaan door het argument dat – zoals het Hof heeft geoordeeld in het arrest van 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), betreffende voorschotten om het geleden verlies te compenseren van een dienstverrichter vanwege de annulering van een reservering door een klant – in het onderhavige geval zou moeten worden geconcludeerd dat het contractueel overeengekomen bedrag een forfaitaire vergoeding is voor het verlies dat de dienstverrichter heeft geleden wegens de ontbinding van de overeenkomst door de ontvanger van de dienst.

24 De situatie waarover het Hof zich heeft uitgesproken in het arrest van 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), is namelijk niet gelijksoortig of vergelijkbaar met de situatie van het hoofdgeding. In dat arrest heeft het Hof met name overwogen dat de reservering van de kamer geen autonome en individualiseerbare dienst was en er dus geen rechtstreeks verband was tussen de verleende dienst en de ontvangen tegenprestatie.

Het Hof heeft ook geoordeeld dat – in een situatie als aan de orde in de zaak die tot dat arrest heeft geleid – de voorschotten een forfaitaire vergoeding waren met als doel de dienstverrichter te compenseren na de annulering van een klant en dus geen vergoeding voor een dienst vormden.

25 In de onderhavige zaak is er wel degelijk sprake van een individualiseerbare dienst en was de dienstverrichter overigens reeds begonnen met de afgesproken werkzaamheden, die hij ook volledig wilde uitvoeren om het contract tot een goed einde te brengen. Dit is niet gebeurd omdat de ontvanger de diensten van de dienstverrichter niet meer wilde gebruiken om redenen die niet aan de dienstverrichter toerekenbaar zijn. Bovendien is het aan de dienstverrichter verschuldigde bedrag gelijk aan het bedrag dat contractueel overeengekomen is voor de volledige uitvoering van de dienst, verminderd met de besparingen als gevolg van een gedeeltelijke niet-uitvoering van het werk. Dit bedrag kan dus niet worden beschouwd als een forfaitaire vergoeding voor de compensatie van geleden schade.

26 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het bedrag dat contractueel verschuldigd is nadat de ontvanger van een dienst de geldige overeenkomst betreffende de verrichting van die dienst, die aan de btw is onderworpen, ontbonden heeft en de dienstverrichter reeds was begonnen met de uitvoering van die dienst en bereid was om deze te voltooien, moet worden beschouwd als een vergoeding voor een dienst die onder bezwarende titel is verricht, in de zin van de btw-richtlijn.

Kosten

27 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moet aldus worden uitgelegd dat

het bedrag dat contractueel verschuldigd is nadat de ontvanger van een dienst de geldige overeenkomst betreffende de verrichting van die dienst, die aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen, ontbonden heeft en de dienstverrichter reeds was begonnen met de uitvoering van die dienst en bereid was om deze te voltooien, moet worden beschouwd als een vergoeding voor een dienst die onder bezwarende titel is verricht, in de zin van richtlijn 2006/112.

ondertekeningen