CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. WATHELET
van 7 september 2016[1]

Zaak C-453/15

A,
B
[verzoek van het Bundesgerichtshof (hoogste federale rechter in civiele en strafzaken, Duitsland)

om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 56 — Plaats van de dienst — Begrip ‚andere soortgelijke rechten' — Overdracht van broeikasgasemissierechten"

1. In de onderhavige zaak, betreffende de verkoop van „een recht om te vervuilen", kan ik niet weerstaan aan de verleiding om deze gedachte van B. Le Bars[2] te citeren: „[m]et de internationale en communautaire wetgeving komen de lucht en het ‚ziektebeeld' ervan, te weten de vervuiling, dicht in de buurt van wat in de handel is. Deze evolutie kan immoreel lijken omdat het begrip recht traditioneel met een positieve inhoud wordt geassocieerd, hetgeen anders ligt voor vervuiling. Bovendien lijkt het onaanvaardbaar dat particuliere marktspelers geld kunnen verdienen aan de vervuiling door voor emissierechten als financiële tussenpersoon te handelen".

2. Uiteraard gaat de onderhavige prejudiciële verwijzing van het Bundesgerichtshof (hoogste federale rechter in civiele en strafzaken, Duitsland) niet daarover. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing, ingekomen ter griffie van het Hof op 24 augustus 2015, verzoekt het Bundesgerichtshof in een strafprocedure die in Duitsland tegen A en B is aangespannen wegens medeplichtigheid aan belastingontduiking, om uitlegging van artikel 56, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112/EG[3] in de context van broeikasgasemissierechten.

3. Kortom, de vraag rijst of een *broeikasgasemissierecht* in de zin van artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87/EG[4] – dat de houder ervan ertoe machtigt om gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten – een *„ander soortgelijk recht"* in de zin van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vormt.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Le Bars, B., „La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens", *La Semaine juridique*, Édition générale nr. 28, 7 juli 2004, doctrine 148.

3 — Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals van toepassing in 2009 (hierna: „btw-richtlijn").

4 — Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van richtlijn 96/61/EG van de Raad (PB 2003, L 275, blz. 32).

I – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Unierecht*

4. Artikel 56, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

a) de overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken, en andere soortgelijke rechten;

[…]”

5. Artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 bepaalt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

a) ‚emissierecht’: overeenkomstig de bepalingen van deze richtlijn overdraagbaar recht om, uitsluitend teneinde aan de eisen van deze richtlijn te voldoen, gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten;

[…]”

B – *Duits recht*

6. § 3a van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”), met als opschrift „Plaats van de overige diensten”, in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„1. Onder voorbehoud van de §§ 3b en 3f, worden de overige diensten verricht op de plaats waar de ondernemer zijn bedrijf uitoefent. Wordt deze dienst door een vaste inrichting verricht, dan geldt die vaste inrichting als plaats van de dienst.

[…]

3. Indien de afnemer van één van de in lid 4 genoemde overige diensten een onderneming is, wordt in afwijking van lid 1 de overige dienst geacht te zijn verricht op de plaats waar de afnemer zijn bedrijf uitoefent. Wordt de dienst evenwel verricht bij de vaste inrichting van een onderneming, dan geldt in plaats van de onderneming de plaats van de vaste inrichting. Indien de afnemer van één van de in lid 4 genoemde overige diensten geen ondernemer is en hij zijn woonplaats of zetel in een derde land heeft, wordt de dienst geacht te zijn verricht in zijn woonplaats of op zijn zetel.

4. Overige diensten in de zin van lid 3 zijn:

1) het verlenen, de overdracht en de toepassing van octrooien, auteursrechten, met merken verbonden rechten en andere soortgelijke rechten;

[…]”

II – **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

7. A en B, die voor een groot belastingadvieskantoor werken, zijn door het Landgericht Hamburg (rechter in eerste aanleg van de stadsdeelstaat Hamburg, Duitsland) tot geldboeten veroordeeld wegens medeplichtigheid aan belastingontduiking in het kader van een btw-carrousel die van april 2009 tot maart 2010 door een andere verdachte, G, was opgezet om de handel in broeikasgasemissierechten aan deze belasting te onttrekken.

8. Bij dit fraudesysteem waren meerdere vennootschappen betrokken. Een vennootschap E, die in Duitsland was gevestigd en de facto werd gecontroleerd door G, heeft in het buitenland met vrijstelling van btw broeikasgasemissierechten aangekocht en die doorverkocht aan een in Luxemburg gevestigde vennootschap I, die eveneens door G. werd bestuurd. Laatstgenoemde vennootschap heeft op naam van de vennootschap E facturen in de vorm van creditnota's opgesteld met vermelding van de in Duitsland toepasselijke btw en de emissierechten doorverkocht aan een in Duitsland gevestigde vennootschap C, waarbij op de voor deze transactie opgestelde creditnota's eveneens de in Duitsland toepasselijke btw werd vermeld.

9. In haar voorlopige btw-aangiften voor het tweede, derde en vierde kwartaal van 2009 heeft de vennootschap E de inkomsten uit de verkoop van de emissierechten aan de vennootschap I opgegeven, met aftrek van de voorbelasting op basis van valse facturen van vermeende binnenlandse leveranciers. Voor januari en maart 2010 heeft zij geen voorlopige aangifte gedaan. Op deze wijze is zij aan de betaling van in totaal 11 484 179,12 EUR ontsnapt. De vennootschap I heeft voor de tijdvakken van april tot juli 2009, september 2009 tot januari 2010 en voor maart 2010 de aan C verrichte diensten aangegeven als aan de btw onderworpen handelingen en de btw die was vermeld op de op naam van de vennootschap E opgestelde creditnota's, ten onrechte afgetrokken als voorbelasting, waardoor zij aan betaling van een bedrag van 10 667 491,10 EUR is ontsnapt.

10. A en B hebben vanaf einde mei 2009 de vennootschap I van belastingadvies gediend en in opdracht van G een summier deskundigenonderzoek naar de btw-situatie van deze vennootschap gevoerd. In het deskundigenverslag hebben zij erop gewezen dat de vennootschap I alleen dan de in Duitsland toepasselijke btw kon vermelden en als voorbelasting aftrekken wanneer zij in Duitsland beschikte over een vaste inrichting van waaruit de daarmee overeenstemmende activiteiten werden uitgeoefend, en dat de facturen die dateerden van vóór de oprichting van een vaste inrichting in Duitsland, dienden te worden gecorrigeerd.

11. Gelet op het feit dat er een geantidateerd huurcontract bestond voor kantoorruimte in Duitsland met ingang van 1 april 2009, hebben A en B, die niet wisten welke rol de vennootschap I in het fraudesysteem speelde, op naam van deze vennootschap gecorrigeerde voorlopige btw-aangiften voor april en mei 2009 opgesteld en die aangiften op 12 augustus 2009 naar de belastingdienst gestuurd. In deze aangiften hebben zij opgave gedaan van de btw die in de creditnota's op naam van de vennootschap E als voorbelasting was vermeld, een bedrag van 147 519,80 EUR voor april 2009 en 1 146 788,70 EUR voor mei 2009, hoewel zij het „zeer waarschijnlijk" achtten dat de vennootschap I niet beschikte over een vaste inrichting in Duitsland.

12. Het Bundesgerichtshof, dat uitspraak moet doen op de beroepen in „Revision" die A en B alsmede het Openbaar Ministerie hebben ingesteld tegen het vonnis van het Landgericht Hamburg, verklaart dat de vraag of de verdachten zich naar Duits strafrecht schuldig hebben gemaakt aan medeplichtigheid aan belastingontduiking, afhangt van de vraag of zij bij de belastingdienst opzettelijk onjuiste voorlopige btw-aangiften hebben ingediend, waarin de in de creditnota's vermelde voorbelasting over de diensten van de vennootschap E ten onrechte is afgetrokken. Aangezien A en B niet op de hoogte waren van de betrokkenheid van de vennootschappen E en I bij de btw-carrousel die G had opgezet, is dit volgens de verwijzende rechter enkel het geval wanneer voor de op naam van de vennootschap E opgestelde creditnota's geen voorbelasting mocht worden afgetrokken omdat in deze creditnota's geen btw mocht worden vermeld. Dat was voor de aan de vennootschap I

uitgereikte facturen echter enkel het geval, aldus de verwijzende rechter, wanneer de plaats van de dienst bestaande in de overdracht van emissierechten niet in Duitsland was gelegen. De vermelding van btw door de vennootschap E jegens de vennootschap I was echter enkel onwettig indien krachtens artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn de plaats van de dienst niet de plaats van de dienstverrichter, de vennootschap E, was, maar de plaats van de afnemer, de vennootschap I, zodat de dienst niet in Duitsland belastbaar was.

13. Het Bundesgerichtshof merkt op dat laatstbedoelde voorwaarde veronderstelt dat in 2009 de plaats van de dienst bestaande in de overdracht van broeikasgasemissierechten overeenkomstig het bepaalde in § 3a, lid 4, UStG, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, dat steunt op artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, de plaats was waar de afnemer zijn bedrijf uitoefent of een vaste inrichting heeft, hetgeen de vraag doet rijzen of de handel in dergelijke emissierechten een „ander soortgelijk recht" in de zin van deze bepalingen vormt.

14. Volgens de verwijzende rechter ligt de uitlegging van het begrip „andere soortgelijke rechten" in de zin van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn niet zo voor de hand dat er geen ruimte is voor redelijke twijfel. Toch is hij geneigd aan te nemen dat deze emissierechten „soortgelijk" in de zin van deze bepaling zijn, omdat het woord „soortgelijk" betekent „met bepaalde overeenstemmende kenmerken" of „vergelijkbaar", aangezien de in deze bepaling genoemde rechten als kenmerk hebben dat de wetgever de houder ervan een absoluut recht toekent en de exclusieve bevoegdheid inzake het gebruik en de exploitatie verleent, met uitsluiting van derden. In dit opzicht zijn emissierechten vergelijkbaar met de intellectuele-eigendomsrechten.

15. Tegen deze achtergrond heeft het Bundesgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Dient artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat het emissierecht als bedoeld in artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 om gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten, dient te worden aangemerkt als een ‚soortgelijk recht' in de zin van [artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn]?"

III – **Procedure bij het Hof**

16. Opmerkingen zijn ingediend door A, B, de Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (procureur-generaal van de Bondsrepubliek bij het Bundesgerichtshof, Duitsland), de Griekse regering en de Duitse regering alsmede de Europese Commissie. Alle partijen, behalve de Griekse regering, hebben ter terechtzitting van 13 juli 2016 pleidooi gehouden.

IV – **Beoordeling**

A – *Samenvatting van de opmerkingen van de partijen*

17. A en B menen dat op de prejudiciële vraag aldus dient te worden geantwoord dat een emissierecht in de zin van artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 geen „soortgelijk recht" in de zin van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vormt.

18. A merkt op dat laatstgenoemd artikel vijf intellectuele-eigendomsrechten vermeldt en deze opsomming vervolledigt met het begrip „soortgelijke rechten" waaronder „alles en nog wat" valt. Terwijl volgens het Bundesgerichtshof de in de Duitse taalversie gebruikte term (*ähnlich*) betekent dat de andere rechten rechten moeten zijn waarvan bepaalde kenmerken overeenstemmen of „die vergelijkbaar zijn" met de uitdrukkelijk genoemde rechten, stelt A dat uit andere taalversies van de btw-richtlijn echter blijkt dat in plaats van louter vergelijkbaarheid een nauw verband moet bestaan

tussen de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk genoemde rechten en de „soortgelijke rechten". Bijgevolg rijst dus eerst de vraag welke wezenlijke kenmerken de uitdrukkelijk genoemde rechten vertonen. Een emissierecht kan slechts onder het begrip „soortgelijke rechten" vallen wanneer het ook die kenmerken bezit.

19. Volgens A valt te betwijfelen of het begrip „absoluut recht" naar Duits recht waarvan de verwijzende rechter gewag maakt, ter zake dienend is. Bovendien is een emissierecht geen absoluut recht, maar het verleent de houder ervan slechts een „recht op gedogen" (*Duldungsanspruch*) dat jegens de staat inroepbaar is. Dat recht op gedogen is per slot van rekening vergelijkbaar met een privaatrechtelijke schuldvordering, ook al is het in een openbaar register opgenomen.

20. De begrippen „overdracht" en „verlenen" in de Franse taalversie en de equivalenten daarvan die in de andere taalversies worden gebruikt, zijn van doorslaggevend belang, omdat daaruit blijkt dat het erom gaat een recht te verlenen met het oog op het gebruik ervan, waarbij alle uitdrukkelijk genoemde rechten steunen op een eigen intellectuele prestatie. Een emissierecht hoort dan ook niet thuis in het rijtje van intellectuele-eigendomsrechten, die worden gekenmerkt door het feit dat de houder naar eigen believen een idee dat juridisch het zijne is, aan een derde kan overdragen met het oog op het gebruik ervan, zonder zijn oorspronkelijk recht te verliezen en zonder dat recht te moeten overdragen aan wie het mag gebruiken.

21. Deze uitlegging vindt steun in de ontstaansgeschiedenis van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, dat teruggaat op de bewoordingen van artikel 9, lid 2, onder e), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)[5], waarin het gaat om de overdracht van octrooien, fabrieks- en handelsmerken en andere soortgelijke rechten alsmede om het verlenen van licentierechten betreffende die rechten. Daaruit blijkt dat ook voor de „soortgelijke rechten" een licentierecht moet kunnen worden verleend, hetgeen niet het geval is voor een CO_2-emissierecht.

22. Bovendien is een uitlegging van de btw-richtlijn die verder reikt dan de bewoordingen ervan, niet noodzakelijk. Dit zou erop neerkomen dat het beginsel van het land van bestemming op algemene wijze wordt toegepast op het dienstenverkeer tussen ondernemingen, terwijl dat beginsel pas tot algemene regel is verheven na de feiten van het hoofdgeding, naar aanleiding van de wijziging van deze richtlijn bij richtlijn 2008/8/EG[6].

23. B voegt daaraan toe dat het resultaat van de in casu gevraagde uitlegging van de btw-richtlijn moet worden gezien in het licht van de gevolgen die strafrechtelijke aansprakelijkheid met zich brengen, hetgeen impliceert dat rekening wordt gehouden met de ter zake toepasselijke beginselen, inzonderheid het rechtszekerheidsbeginsel, het legaliteitsbeginsel ter zake van strafbare feiten en straffen, het nauwkeurigheidsbeginsel, het verbod van analoge toepassing in het strafrecht en het homogeniteitsbeginsel. In het licht van het nauwkeurigheidsbeginsel ontstaat een probleem wanneer de strafrechtelijke aansprakelijkheid afhangt van het zeer ruime begrip „soortgelijk recht". Bijgevolg kan dit begrip slechts aldus worden uitgelegd dat tussen het „soortgelijk recht" en de andere in deze bepaling genoemde rechten een intrinsiek verband moet bestaan dat verder gaat dan louter vergelijkbaarheid.

24. De Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, de Duitse en de Griekse regering alsmede de Commissie zijn daarentegen van mening dat artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het emissierecht in de zin van artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 een „ander soortgelijk recht" vormt.

5 — Richtlijn 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 (PB 1977, L 145, blz. 1).

6 — Richtlijn van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11).

25. De Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof merkt op dat de lijst van de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde rechten niet homogeen is en dat deze rechten aan verschillende regelingen zijn onderworpen.

26. Bij de bepaling van de plaats van de dienst is van doorslaggevend belang dat deze rechten de afnemer een mogelijkheid van economisch gebruik geven die verder gaat dan de loutere exploitatie van het recht als zodanig. De plaats van de dienst moet dus de vestigingsplaats van de afnemer zijn ingeval de kostprijs van de onder belastingplichtigen verrichte dienst deel uitmaakt van de kostprijs van de zaak. Met het oog op de bepaling van de plaats van de dienst zijn de doorslaggevende kenmerken van de in dat artikel genoemde rechten dus dat zij de houder positieve gebruiksrechten verlenen, die hem economisch profijt verschaffen teneinde toegevoegde waarde te blijven creëren hetzij omdat hij ze zelf gebruikt, hetzij omdat hij ze verkoopt en overdraagt aan derden. Een broeikasgasemissierecht vertoont deze doorslaggevende kenmerken.

27. De Duitse regering merkt allereerst op dat de overdracht van broeikasgasemissierechten een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn vormt en dat het voorwerp van de overdracht de in het emissierecht belichaamde machtiging om broeikasgassen uit te stoten is. Zij wijst vervolgens erop dat de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde rechten, in afwijking van het zogenoemde oorsprongslandbeginsel (dat voortvloeit uit artikel 43 van de btw-richtlijn, zoals van toepassing tot en met 31 december 2009), worden belast in de staat van de afnemer, voor zover hij is gevestigd in een derde land of het gaat om een belastingplichtige die is gevestigd in een andere lidstaat dan die van de dienstverrichter.

28. Ten slotte stelt deze regering dat om te bepalen of een recht „soortgelijk" is, moet worden nagegaan of het vergelijkbaar is met de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde rechten en dezelfde kenmerken als deze rechten vertoont. Het is dus niet noodzakelijk dat het gaat om een identiek recht en bijgevolg bestaan „soortgelijke rechten" niet uitsluitend met betrekking tot intellectuele eigendom. Deze regering merkt op dat de opsomming in dat artikel uitsluitend beschermde rechten bevat, met als kenmerk dat de wetgever de houder ervan een absoluut recht verleent waardoor de houder de exclusieve bevoegdheid inzake het gebruik en de exploitatie van dat recht bezit, en daarom meent deze regering dat broeikasgasemissierechten kunnen worden aangemerkt als soortgelijke rechten.

29. Enkel de houder van het emissierecht is immers ertoe gemachtigd, gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten. De exclusiviteit van het exploitatierecht vloeit voort uit een toewijzing die wordt opgenomen in het register van de handel in emissierechten en de rekeninghouder heeft de mogelijkheid om over dat emissierecht te beschikken hetzij door het te gebruiken om te voldoen aan zijn verplichting om emissierechten in te leveren, hetzij door het te verkopen en over te dragen op de rekening van een andere rekeninghouder.

30. Bovendien pleit de doelstelling van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn voor toepassing ervan op broeikasgasemissierechten, aangezien van de in het emissierecht belichaamde machtiging om broeikasgassen uit te stoten gewoonlijk gebruik wordt gemaakt op de plaats waar de koper zijn economische activiteit uitoefent.

31. De Helleense Republiek is van mening dat uit de bewoordingen van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn volgt dat het gaat om een niet-exhaustieve opsomming. De daarin genoemde rechten op onlichamelijke activa hebben als belangrijkste kenmerk dat zij de houder ervan, met uitsluiting van derden, de exclusieve bevoegdheid inzake het gebruik en de exploitatie verlenen. De „andere soortgelijke rechten" kunnen derhalve worden aangemerkt hetzij als rechten die de houder ervan een dergelijke absolute bevoegdheid verlenen, hetzij als rechten waarvan de exclusiviteit inzake het gebruik wordt gewaarborgd door vorderingsrechten of andere rechten.

32. Tot deze categorie behoort, wegens de aard en de kenmerken ervan, het emissierecht dat de houder ertoe machtigt om gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten. Aangezien elke houder van het in artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 bedoelde recht is opgenomen in het in artikel 19 van deze richtlijn bedoelde register van de handel in emissierechten, worden de positie van de houder en zijn exclusief gebruiksrecht ten volle gewaarborgd. Eveneens van doorslaggevend belang is dat eenieder die de nationaalrechtelijke bepalingen ter uitvoering van deze richtlijn schendt, sancties kunnen worden opgelegd. De bevoegdheid waarover de houder van een dergelijk recht beschikt, heeft dus veel weg van de overeenkomstige bevoegdheid die toekomt aan de houder van één van de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk genoemde onlichamelijke rechten.

33. Volgens de Commissie vormt de handel in broeikasgasemissierechten een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn.

34. Op het eerste gezicht, aldus de Commissie, ligt het niet voor de hand dat het begrip „andere soortgelijke rechten" mede ziet op emissierechten, aangezien de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk bedoelde rechtssituaties de bescherming van intellectuele eigendom betreffen, terwijl in een emissierecht een machtiging van de staat of de autoriteiten om broeikasgassen uit te stoten besloten ligt. Toch kunnen belangrijke punten van overeenkomst tussen de intellectuele eigendom en deze emissierechten worden vastgesteld.

35. Het antwoord op de vraag of een bepaald recht punten van overeenkomst vertoont met de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde rechten, moet in eerste instantie worden gezocht in de strekking en de doelstelling van deze bepaling.

B – *Analyse*

1. Opmerkingen vooraf

36. Vóór alles wens ik te preciseren dat het Hof zich uitsluitend dient te buigen over de uitlegging van de btw-richtlijn en zich niet hoeft af te vragen welke strafrechtelijke gevolgen aan deze uitlegging verbonden kunnen zijn in het hoofdgeding, daar dit behoort tot de uitsluitende bevoegdheid van de verwijzende rechter, die het Hof daaromtrent geen vraag stelt. Deze vaststelling zal ik bij het schrijven van mijn conclusie voor ogen houden.

37. Het Bundesgerichtshof wenst te vernemen of artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een emissierecht in de zin van artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87, dat de houder ertoe machtigt om gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten, een „ander soortgelijk recht" in de zin van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vormt.

38. Allereerst zij opgemerkt dat het Hof tot dusver dit begrip in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn nog niet heeft moeten uitleggen.

39. Vervolgens wens ik erop te wijzen dat sinds 1 januari 2010 als algemene regel thans geldt dat de plaats van een dienst de plaats is waar de zetel van de afnemer is gevestigd, terwijl de in casu van toepassing zijnde regels het oorsprongslandbeginsel volgden.

40. Deze nieuwe regel, die het bestemmingslandbeginsel verwoordt, is thans opgenomen in artikel 44 van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8. Bovendien heeft de Uniewetgever bij richtlijn 2010/23/EU, die op 9 april 2010 in werking is getreden [7], verklaard te vertrekken van het beginsel dat de overdracht van emissierechten in de zin van richtlijn 2003/87 moet worden belast in de lidstaat van de zetel van de koper (land van bestemming). Bij deze richtlijn heeft hij in de btw-richtlijn een nieuw artikel 199 bis ingevoegd, waarin *uitdrukkelijk* is bepaald dat de lidstaten kunnen bepalen dat de btw moet worden voldaan door de belastingplichtige aan wie broeikasgasemissierechten worden overgedragen, teneinde aan gelegenheden voor fraude via btw-carrousels paal en perk te stellen. Deze bepaling, die deze mogelijkheid in de tijd beperkte tot en met 30 juni 2015, is bij richtlijn 2013/43/EU [8] verlengd tot en met 31 december 2018.

41. Derhalve rijst de vraag of, vóór deze wijzigingen en afgezien van de bewoordingen van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, reeds uit de ratio legis van deze richtlijn of van andere bepalingen of zelfs uit andere elementen voortvloeide dat broeikasgasemissierechten, gelet op hun kenmerken, moesten worden beschouwd als rechten die onder de categorie „soortgelijke rechten” in de zin van deze bepaling vielen.

2. Wat is de rechtsaard van broeikasgasemissierechten?

42. Ingevolge artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 is een broeikasgasemissierecht het recht om gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten.

43. Derden die geen houder van een emissierecht zijn, hebben dat recht niet. De economische waarde van een emissierecht is dus niet te verwaarlozen, want alleen wie beschikt over de in een emissierecht belichaamde machtiging om broeikasgassen uit te stoten, kan de in bijlage I bij richtlijn 2003/87 genoemde activiteiten uitoefenen. Het emissierecht is dus een voorwaarde opdat de onderneming toegevoegde waarde kan blijven creëren. Het daaruit voortvloeiende recht om broeikasgassen uit te stoten is bovendien vrij overdraagbaar en verhandelbaar volgens de daartoe voorziene procedure.

44. De overdracht van broeikasgasemissierechten vormt een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn (waarbij de handeling in casu bestaat in „de overdracht van een onlichamelijk zaak” [9], te weten de in een titel belichaamde bevoegdheid om gedurende een bepaalde periode een bepaalde hoeveelheid CO_2 uit te stoten).

45. Zoals de Duitse regering heeft benadrukt, ziet de overdracht dus op de door het emissierecht verleende machtiging om broeikasgassen uit te stoten.

46. Richtlijn 2003/87 bevat evenwel geen aanwijzingen omtrent de rechtsaard van het emissierecht. [10] Zoals ik hierboven heb opgemerkt, heeft het Hof zich bovendien daarover nog niet hoeven uitspreken.

7 — Richtlijn van de Raad van 16 maart 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige diensten (PB 2010, L 72, blz. 1). In overweging 3 van richtlijn 2010/23 wordt de handel in emissierechten als „bijzonder fraudegevoelig” beschouwd.

8 — Richtlijn van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten (PB 2013, L 201, blz. 4).

9 — Artikel 25, onder a), van de btw-richtlijn.

10 — Wat de fiscale behandeling betreft, zie het verslag dat voor de Commissie (directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie) is opgesteld door Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, oktober 2010.

47. Wat richtlijn 2003/87 betreft, is het immers zo dat „[m]uch debate on emissions trading concerns the legal basis of the scheme and its implementation into existing legal systems. The legal nature of allowances is a very controversial issue, as the [Directive 2003/87] does not contain any mention of it. Nevertheless allowances have aspects of both administrative grants or licences and of private property and it is understood that different conclusions as to their legal nature have already been reached in certain Member States" en „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions".[11]

48. Voorts is „[t]he treatment of the quotas under tax law, accounting standards and financial services regulation […] particularly relevant, as if it differs among countries, it may seriously affect the development of the emissions trading market" en „[w]ith regard to the tax regime applicable to emission allowances, currently there are no authoritative accounting pronouncements in either International Financial Reporting Standards (IFRS) or United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) that specifically address accounting for emissions trading schemes. Both the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and the Emerging Issues Task Force (EITF) have considered accounting for emissions trading schemes, but in practice no guidance has been implemented".[12]

49. In de rechtsleer zijn aan de rechtsaard van broeikasgasemissierechten verschillende interpretaties gegeven.[13] Zo zijn emissierechten volgens de Franse wetgever roerende zaken die uitsluitend worden gematerialiseerd door boeking op de rekening van de houder.[14] In België is de rechtsaard van een emissierecht niet in de wet gedefinieerd, maar emissierechten worden er beschouwd als onlichamelijke roerende zaken.[15] In de Belgische rechtsleer zijn emissierechten soms aangemerkt[16] als financiële instrumenten omdat er voor afgeleide financiële producten een secundaire markt voor emissierechten bestaat.

50. Mijns inziens moeten broeikasgasemissierechten worden beschouwd als onlichamelijke roerende zaken waarvan het eigendomsrecht gereglementeerd is.

51. Dat eigendomsrecht heeft de volgende kenmerken: i) het gaat om een in geld waardeerbaar recht (de prijs van overdraagbare emissierechten schommelt volgens de regel van vraag en aanbod op de markt); ii) de usus (het recht kan worden gebruikt, want het stelt de houder in staat zijn bedrijfsactiviteit voort te zetten); iii) de abusus (het recht is bij overeenkomst overdraagbaar aan een andere houder). Bovendien is het recht onderworpen aan boeking in een openbaar register (richtlijn

11 — De discussie omtrent de handel in emissierechten betreft vooral de rechtsgrondslag van deze regeling en de toepassing ervan in de bestaande rechtsstelsels. De rechtsaard van de emissierechten is een groot twistpunt want in richtlijn 2003/87 wordt daarover met geen woord gerept. Toch vertonen emissierechten kenmerken van zowel administratieve machtigingen of vergunningen als private eigendom en blijkbaar is men in een aantal lidstaten tot een verschillende conclusie omtrent de rechtsaard gekomen. Stof voor discussie is ook de vraag of emissierechten kunnen worden gedefinieerd als onlichamelijke zaken (en niet als administratieve vergunningen) (eigen vertaling). Zie Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, blz. 162 en 165 (met een verwijzing naar Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milan, Giuffrè, 2010).

12 — De behandeling van emissierechten in het belastingrecht, in de boekhoudkundige normen en de regelgeving betreffende financiële diensten is bijzonder relevant, want zij verschilt naargelang het land, hetgeen de ontwikkeling van de markt voor de handel in emissierechten ernstig in gevaar kan brengen. Met betrekking tot de voor emissierechten toepasselijke belastingregeling zijn er thans geen gezaghebbende verklaringen van boekhoudkundige instanties in de *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, of de *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*, die specifiek handelen over de boekhouding voor de handel in emissierechten. Zowel de International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) als de Emerging Issues Task Force (EITF) heeft de boekhouding voor de handel in emissierechten bestudeerd, maar in de praktijk zijn geen richtsnoeren uitgevaardigd (eigen vertaling). Colangelo, op. cit., blz. 169 en 170.

13 — Zie Le Bars, B., „La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens", *La Semaine juridique*, Édition générale nr. 28, 7 juli 2004, doctrine 148; Richelle, I., „Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium", *Bulletin for International Taxation*, augustus/september 2008, blz. 414-421 (zie ook Richelle, I., „Emission trading: accounting and tax aspects", in Lang, M., en Vanistendael, F. (red.), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, vol. 5).

14 — Zie artikel L-229-18-UU van de Code de l'environnement (Frans milieuwetboek), ingevoegd bij ordonnantie van 15 april 2004.

15 — Zie Richelle, I., op. cit., blz. 418.

16 — Zie Richelle, I., op. cit., blz. 416.

2003/87 legt deze verplichting aan de lidstaten en de houders van het recht op om de tegenwerpelijkheid aan derden en de coherentie van de regeling inzake emissierechten te verzekeren). Ten slotte is het recht beperkt in de tijd [17] (want alle emissierechten zijn gedoemd te verdwijnen hetzij door compensatie met de werkelijke emissies hetzij omdat de houder verzoekt ze te annuleren).

3. Vergelijkbaarheid van de emissierechten met de intellectuele-eigendomsrechten

52. Voor de bepaling van de plaats van een dienst moet bij voorrang aansluiting worden gezocht bij de specifieke bepalingen van de artikelen 44 en volgende (titel V, hoofdstuk 3, afdeling 2) van de btw-richtlijn. Pas wanneer deze bepalingen geen toepassing vinden, moet de zetel van de bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter, overeenkomstig artikel 43 van de btw-richtlijn, worden beschouwd als de plaats van de dienst (in casu gaat het om de zetel van de vennootschap E in Duitsland).

53. Zoals het Bundesgerichtshof opmerkt, moet inzake de overdracht van rechten toepassing worden gemaakt van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn. Volgens dat artikel is in casu de plaats van de dienst in beginsel de zetel van de bedrijfsuitoefening van de afnemer, zijnde de vennootschap I in Luxemburg.

54. Ik meen (zoals de Commissie) dat onmiskenbaar is voldaan aan de eerste voorwaarde van deze bepaling, namelijk dat het gaat om diensten ten behoeve van belastingplichtigen die in een andere lidstaat zijn gevestigd dan de lidstaat van de dienstverrichter, aangezien de dienstverrichter in Duitsland is gevestigd en de afnemer in Luxemburg. Dat is ook zo voor de tweede voorwaarde, namelijk de dienst bestaat in „de overdracht en het verlenen" van bepaalde rechten. Op dit punt kan niet worden ingestemd met het door A ter terechtzitting uiteengezette argument dat de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde rechten net als de „andere soortgelijke rechten" zowel moeten kunnen worden overgedragen als verleend, hetgeen niet het geval is voor emissierechten, die enkel overdraagbaar zijn. In artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn wordt immers uitgegaan van twee hypotheses, die dus niet cumulatief zijn. Zoals de Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof heeft opgemerkt, is het auteursrecht in Duitsland en Oostenrijk trouwens niet overdraagbaar (er kan enkel een licentierecht worden verleend).

55. De derde voorwaarde stelt dat de emissierechten in de zin van artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 „andere soortgelijke rechten" vormen, dit wil zeggen van dezelfde soort als „*auteursrechten, octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken*". Het woord „soortgelijk" is hier belangrijk, want A beoogt te beargumenteren dat deze rechten „identiek" moeten zijn, hetgeen kennelijk niet overeenstemt met het vereiste van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

56. Blijkens de prejudiciële beslissing neigt het Bundesgerichtshof ertoe aan te nemen dat ook aan deze voorwaarde is voldaan en ik wens op te merken dat alle partijen in de procedure voor het Hof (behalve A en B) dit standpunt delen.

57. Volgens het Bundesgerichtshof staat het standpunt dat de in een emissierecht belichaamde machtiging een „ander soortgelijk recht" is in de zin van § 3a, lid 4, punt 1, UStG (oud) en daarmee ook in de zin van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, op één lijn met de in Duitsland tot dusver geldende eensgezinde opvatting in de rechtsleer [18], bij de belastingdiensten [19] en in de rechtspraak [20].

17 — Het gaat niet om een verjaringstermijn, maar om een termijn voor het bestaan van het recht als dusdanig.

18 — Zie KüffnerlStöcker/Zugmaier, *UStG*, 114de actualisering, § 3a, punt 121; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger in Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, hoofdstuk 45, punten 3 e.v.; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, hoofdstuk 8.7.

19 — Zie rondzendbrief van de Duitse federale minister van Financiën van 2 februari 2005, BStBI. I 2005, blz. 494 (zie bijlage 1 bij de opmerkingen van de Commissie).

20 — Zie arrest van 21 juni 2013, Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter Düsseldorf), 1 K 2550/11 U, juris.

58. Ik sluit mij om de hierna uiteengezette redenen aan bij dat standpunt, dat volgens mij overeenstemt met de opzet en de doelstelling van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, ook al beogen de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk genoemde rechtshandelingen de bescherming van intellectuele en industriële eigendom [21], terwijl de in richtlijn 2003/87 bedoelde emissierechten een machtiging van de staat of de autoriteiten vormen om broeikasgassen uit te stoten [22].

59. Ten eerste blijkt uit de bewoordingen van deze bepaling duidelijk dat de daarin vervatte opsomming illustratief en niet-uitputtend is. De Uniewetgever heeft kennelijk ervoor gekozen de in deze bepaling genoemde rechten niet te beperken tot uitsluitend de industriële- of intellectuele-eigendomsrechten in het algemeen.

60. Ten tweede meen ik (zoals de Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof) dat de lijst kennelijk niet homogeen is want onder „licentierechten" worden diverse exploitatierechten begrepen die kunnen verschillen van de uitdrukkelijk genoemde intellectuele-eigendomsrechten en die ook onder dat algemene begrip vallen. Maar licentierechten kunnen worden verleend voor andere rechten dan auteursrechten of door een octrooi of een merk verleende rechten.

61. Ten derde is van geen belang dat de op broeikasgasemissierechten toepasselijke regelingen verschillen van de regelingen die gelden voor de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk genoemde rechten. Hetzelfde geldt trouwens voor laatstbedoelde rechten: merken en octrooien moeten worden ingeschreven terwijl het auteursrecht ontstaat bij de creatie van een beschermd werk. Bovendien verschilt de respectieve beschermingsduur. In feite is niet de vergelijkbaarheid van de rechten als zodanig van doorslaggevend belang, doch de vergelijkbaarheid van de overdracht of het verlenen ervan. Dat is immers het gemeenschappelijke criterium dat de geharmoniseerde belasting over het omzetcijfer mogelijk maakt; er is slechts sprake van een belastbare dienst in de zin van de richtlijn in geval van een overdracht of het verlenen van een recht en in dat geval moet de plaats van de dienst worden bepaald. [23]

62. Bij nader inzien bestaan er bovendien belangrijke punten van overeenkomst tussen de industriële eigendom en de emissierechten:

a) beide rechten zijn beschermd en worden belichaamd in een titel die de houder aan derden kan overdragen (enkel de houder van een emissierecht is ertoe gemachtigd gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten [24]);

b) zoals het Bundesgerichtshof in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing heeft aangegeven [25], hebben beide rechten als kenmerk dat de wetgever de houder ervan een absoluut recht toekent, in die zin dat de houder, met uitsluiting van derden, de exclusieve bevoegdheid heeft om dat recht te

21 — Het is interessant om hier erop te wijzen dat volgens artikel 7 van verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388 (PB 2005, L 288, blz. 1) de toewijzing aan in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen van televisie-uitzendrechten ten aanzien van voetbalwedstrijden door in een derde land gevestigde lichamen wordt gelijkgesteld met de genoemde intellectuele-eigendomsrechten.

22 — Zie de artikelen 4 e.v. en artikel 13 van richtlijn 2003/87. Voor de uitstoot van broeikasgassen als gevolg van een activiteit in de zin van richtlijn 2003/87 is een machtiging vereist waarop de exploitant van een installatie aanspraak kan maken in de in artikel 6 van deze richtlijn omschreven voorwaarden. Binnen het systeem voor de handel in emissierechten van de Europese Unie, moeten de exploitanten van een installatie elk jaar een hoeveelheid broeikasgasemissierechten inleveren die gelijk is aan hun daadwerkelijke emissies. Indien een exploitant de emissies van zijn installaties vermindert, kan hij de emissierechten die hij niet langer nodig heeft, op de markt verkopen. Omgekeerd moet hij emissierechten aankopen om aan zijn inleverplicht te voldoen. Wanneer een exploitant van een installatie deze inleverplicht niet nakomt, kunnen hem financiële sancties worden opgelegd.

23 — De plaats van de dienst moet uiteraard niet worden bepaald bij vrijgestelde overdrachten [zie bijvoorbeeld artikel 135, lid 1, onder f) en j) tot en met l), van de btw-richtlijn].

24 — Zie artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87.

25 — Zie de punten 29 e.v.

gebruiken en te exploiteren, ook al heeft het intellectuele-eigendomsrecht alle kenmerken van een eigendomsrecht, dat wil zeggen usus, fructus en abusus, terwijl de eigendom met betrekking tot een emissierecht geen burgerlijke vruchten kan geven (fructus, te weten via een licentierecht);

c) beide categorieën bevatten in geld waardeerbare rechten, want de waarde van auteursrechten, octrooien en merken wordt, net zoals de waarde van emissierechten, bepaald volgens het spel van vraag en aanbod op de markt;

d) bepaalde intellectuele-eigendomsrechten moeten zoals emissierechten in een openbaar register worden ingeschreven. De exclusiviteit van het exploitatierecht is het gevolg van de duidelijke toewijzing in het register van emissierechten. De broeikasgasemissierechten zijn duidelijk elektronisch te identificeren en kunnen op de rekening van slechts één enkele houder worden geboekt. Bijgevolg kan enkel de rekeninghouder over het emissierecht beschikken, hetzij door het te gebruiken om zijn inleverplicht na te komen (overeenkomstig de wetgeving inzake de handel in emissierechten), hetzij door het te verkopen en het over te dragen op de rekening van een andere houder;

e) beide categorieën van rechten zijn in de tijd beperkt, ook al is de „levensduur" van het intellectuele-eigendomsrecht langer;

f) bovendien is in beide gevallen de houder van het recht, na overdracht, niet langer gerechtigd het betrokken recht te gebruiken. Bijgevolg haalt de houder economisch voordeel uit de overdracht van broeikasgasemissierechten en kan de overdracht van deze rechten, uit het oogpunt van de btw, worden vergeleken met de overdracht van octrooien, merken, licenties of auteursrechten.

63. Ten vierde moet, zoals de Commissie heeft opgemerkt, de vraag of een bepaald recht overeenkomsten vertoont met de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde rechten, in eerste instantie worden beantwoord rekening houdend met de strekking en de doelstelling van deze bepaling. Uit een synoptische lezing van de overwegingen 4, 10, 17, 19, 20, 22 en 23 alsmede de artikelen 45, 52, 53, 55 en 56 van de btw-richtlijn volgt dat ter voorkoming van concurrentieverstoringen op de interne markt voor goederenleveringen en diensten ten behoeve van belastingplichtigen zo veel mogelijk toepassing dient te worden gemaakt van het beginsel van het bestemmingsland, dat wil zeggen dat de belasting moet worden geheven in de lidstaat van de afnemer van de goederenlevering of dienst. Deze praktijk stemt ook overeen met het beginsel zelf van de btw als algemene verbruiksbelasting [26], die in de regel wordt geheven op de plaats van het verbruik.

64. Uit de ratio legis van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vloeit voort dat het bij de bepaling of een rechtspositie „soortgelijk" is, dus van belang is te weten of bij de overdracht de toepassing van het beginsel van het bestemmingsland een probleem vormt. In het geval van rechten die in een openbaar register worden ingeschreven, kunnen de verkrijger, zijn zetel en dus ook het land van bestemming gemakkelijk en met grote rechtszekerheid worden bepaald. Dat is het geval voor broeikasgasemissierechten. Broeikasgasemissierechten kunnen dus inzake de btw op dezelfde wijze worden behandeld.

65. Hoewel emissierechten niet dezelfde doelstelling als een intellectuele-eigendomsrecht hebben (een menselijke scheppende activiteit beschermen), lijkt mijns inziens vast te staan dat deze twee categorieën voor de analyse van artikel 56 van de btw-richtlijn vergelijkbaar zijn.

26 — Zie artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn.

66. In dit opzicht is uit het oogpunt van de fiscale behandeling de mogelijkheid van deze rechten om toegevoegde waarde te creëren van belang. In casu is aan deze voorwaarde voldaan want via de overdracht van emissierechten of via de overdracht van octrooien, en zelfs van auteursrechten, oefent de houder van het recht zijn recht om te beschikken uit in ruil voor een bepaalde prijs.

4. Rechtspraak van het Hof

67. Ook al is in de rechtspraak nog geen uitlegging van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn gegeven, enige inspiratie kan worden gehaald uit het feit dat het Hof toch al de gelegenheid heeft gehad andere punten van datzelfde lid uit te leggen.

68. In het prejudiciële arrest van 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), heeft het Hof artikel 9, lid 2, onder e), van de Zesde richtlijn (77/388) [27] uitgelegd. Het Hof heeft onderzocht of diensten van een scheidsman onder het begrip „andere soortgelijke diensten" vallen en vergelijkbaar zijn met diensten van een advocaat of raadgever.

69. Hoewel advocaat-generaal Fennelly het Hof in overweging had gegeven om van dit begrip een ruime interpretatie te geven en daarbij had benadrukt dat het niet noodzakelijk was bij de uitlegging het ejusdem generis-beginsel toe te passen omdat dit niet in overeenstemming zou zijn met de zin en het doel van de Zesde richtlijn [28], heeft het Hof deze uitlegging niet gevolgd.

70. In zijn arrest heeft het Hof benadrukt dat:

— de gemeenschapswetgever niet doelde op beroepen, maar op diensten, aangezien de beroepen in deze bepaling slechts worden genoemd als middel om de daarin bedoelde categorieën van diensten te omschrijven [29];

— het begrip „andere soortgelijke diensten" niet verwijst naar enig gemeenschappelijk element van de in artikel 9, lid 2, onder e), derde streepje, van de Zesde richtlijn (77/388) genoemde ongelijksoortige activiteiten, doch naar soortgelijke diensten als elk van deze activiteiten, afzonderlijk beschouwd [30];

— een dienst als een soortgelijke dienst als één van de in dit artikel genoemde activiteiten moet worden beschouwd, wanneer beide hetzelfde doel hebben [31].

71. Elf jaar later heeft het Hof deze rechtspraak verduidelijkt in zijn arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609).

72. Het Hof werd verzocht dezelfde bepaling uit te leggen als in de zaak die had geleid tot het arrest von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). Een stichting naar Zweeds recht oefende zowel economische als andere activiteiten uit en de vraag rees welke fiscale gevolgen waren verbonden aan bepaalde adviesdiensten die de stichting uitsluitend voor haar niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallende activiteiten wou afnemen.

27 — Dat inhoudelijk overeenkomt met het huidige artikel 56, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

28 — Zie zijn conclusie in de zaak van Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, punten 17 en 23).

29 — Zie arrest van 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punt 15).

30 — Zie arrest van 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punt 20).

31 — Zie arrest van 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punt 21).

73. In punt 24 van zijn arrest heeft het Hof herinnerd aan de doelstelling van de regels ter bepaling van de plaats waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, die erin bestaat, enerzijds, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en, anderzijds, het niet-belasten van inkomsten te vermijden. Het Hof heeft zijn redenering voortgezet en van de betrokken bepaling een teleologische uitlegging gegeven en daarbij aangegeven dat artikel 9, lid 2, onder e)[32], niet duidelijk maakte of de toepassing ervan was onderworpen aan de voorwaarde dat de belastingplichtige afnemer van een dienst deze dienst afneemt ten behoeve van zijn economische activiteiten.[33]

74. Bovendien heeft het Hof daaraan toegevoegd dat deze uitlegging:

— strookt met het doel van de betrokken bepaling, dat erin bestaat de gevaren van dubbele belasting en van niet-belasting te vermijden[34];

— overeenstemt met de doelstellingen en de regels voor het functioneren van het communautaire btw-stelsel, voor zover zij ervoor zorgt dat de eindgebruiker van de dienst de uiteindelijke kosten van de verschuldigde btw draagt[35];

— tevens overeenstemt met het rechtszekerheidsbeginsel en het bovendien mogelijk maakt om de lasten voor ondernemingen die in de hele interne markt actief zijn, te verlichten, alsmede het vrije verkeer van diensten te vergemakkelijken[36].

75. Deze extensieve uitlegging is door het Hof bevestigd in een zaak betreffende de vrijstelling voor handelingen in verband met het vermogensbeheer van waardepapieren. Zo heeft het Hof in punt 54 van het arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), benadrukt wat volgt:

„Aangezien het portefeuillebeheer dat Deutsche Bank in het hoofdgeding heeft verricht een prestatie van financiële aard is en *artikel 56, lid 1, sub e, van [de btw-richtlijn] niet strikt kan worden uitgelegd* (zie in die zin arrest van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, [EU:C:1996:355], punt 21, en arrest [van 27 oktober 2005,] Levob Verzekeringen en OV Bank, [C-41/04, EU:C:2005:649], punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak), dient te worden geoordeeld dat deze activiteit als financiële verrichting binnen de werkingssfeer van artikel 56, lid 1, sub e, van [de btw-richtlijn] valt” (cursivering van mij).

76. In het arrest Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) moest het Hof uitspraak doen over de plaats waar „diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten” worden geacht te zijn verricht, en het Hof heeft aangegeven dat het in de relevante bepaling van de richtlijn niet ging „om beroepen, zoals het beroep van advocaat, raadgever, accountant of ingenieur, maar om de door deze beroepsbeoefenaars verrichte diensten en soortgelijke diensten”.[37]

32 — Thans artikel 56, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

33 — Zie arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punt 28).

34 — Zie arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punt 30). Volgens vaste rechtspraak van het Hof bestaat de doelstelling van de regels ter bepaling van de plaats waar de dienst wordt geacht te zijn verricht, erin enerzijds bevoegdheidsconflicten die tot dubbele heffing kunnen leiden, en anderzijds het niet-belasten van inkomsten te vermijden (arrest van 30 april 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290).

35 — Zie arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punt 32).

36 — Zie arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punt 33).

37 — Arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 37).

77. Deze teleologische uitlegging van deze bepalingen van de btw-richtlijn is bovendien in overeenstemming met het algemene uitleggingsbeginsel van het Unierecht, zoals door het Hof uitgedrukt in het arrest Cilfit e.a.[38] Elke bepaling van Unierecht moet in haar context worden geplaatst en worden uitgelegd in het licht van dit recht in zijn geheel, zijn doelstellingen en zijn ontwikkelingsstand op het ogenblik waarop de betrokken bepaling moet worden toegepast.

78. Wanneer de uit de aangehaalde rechtspraak voortvloeiende beginselen worden toegepast op de onderhavige zaak, luidt de conclusie dat emissierechten onder de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn genoemde categorie van „andere soortgelijke rechten" vallen. Niet alleen is het recht dat zij verlenen, gelet op de kenmerken ervan, vergelijkbaar met de intellectuele-eigendomsrechten, maar bovendien is deze uitlegging verenigbaar met het specifieke doel van artikel 56, dat erin bestaat dubbele belastingheffing en het gevaar van niet-belasten te vermijden.

79. Aangezien van de in een emissierecht belichaamde machtiging om broeikasgassen uit te stoten gewoonlijk gebruik wordt gemaakt op de plaats waar de verkrijger van het emissierecht zijn economische activiteit uitoefent – ongeacht of verkrijger zelf een installatie exploiteert waarvan voor de emissies emissierechten moeten worden ingeleverd danwel deze emissierechten doorverkoopt –, leidt toepassing van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn dus tot een fiscaal rationele oplossing, aangezien de betrokken diensten zijn onderworpen aan het btw-stelsel van de lidstaat waar de kopers van de emissierechten hun economische activiteit uitoefenen.[39]

5. Welke praktijk geldt in de lidstaten?

80. Niet alleen is het nuttig deze vraag te onderzoeken omdat de Bondsrepubliek Duitsland in de procedure voor het Hof heeft aangevoerd dat alle andere lidstaten hetzelfde standpunt als het hare volgen, maar bovendien kan mijn analyse worden bevestigd wanneer blijkt dat in de lidstaten geen andere uitlegging wordt gevolgd die beter overeenstemt met de doelstelling van het btw-stelsel in het algemeen en van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn in het bijzonder.

a) Standpunt van het raadgevend comité voor de btw

81. Dit comité, dat is opgericht krachtens artikel 398 van de btw-richtlijn en bestaat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie, is tot dezelfde slotsom gekomen.

82. Geheel in lijn met het voorstel van de Commissie heeft het raadgevend comité voor de btw gemeend dat de in richtlijn 2003/87 bedoelde emissierechten onder artikel 9, lid 2, onder e), van de Zesde richtlijn vielen. De inhoud van deze bepaling komt grotendeels overeen met de inhoud van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

83. Op 14 oktober 2004 heeft het de volgende richtsnoeren uitgevaardigd:

„De delegaties stemmen *unaniem* ermee in dat de overdracht van broeikasgasemissierechten in de zin van artikel 12 van richtlijn 2003/87/EG […], die onder bezwarende titel wordt verricht door een belastingplichtige, een aan de btw onderworpen belastbare dienst vormt, die onder artikel 9, lid 2, onder e), van richtlijn 77/388/EEG valt. Geen van de in artikel 13 van richtlijn 77/388/EEG voorziene vrijstellingen is op deze overdracht van emissierechten van toepassing".

38 — Zie arrest van 6 oktober 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335, punt 20).

39 — Zie in die zin arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, EU:C:2005:289, punt 33).

b) Praktijk van de lidstaten

84. In het merendeel van de lidstaten (21 van de 25 [40] onderzochte rechtsstelsels) is een met artikel 56, lid 1, van de btw-richtlijn overeenkomstige nationale bepaling van toepassing op de broeikasgasemissierechten. Deze vaststelling berust op de nationale handelingen die zijn afgestemd op de richtsnoeren die het raadgevend comité voor de btw in 2004 heeft uitgevaardigd. [41]

85. In twee lidstaten (Estland, Slowakije) wordt de overdracht van broeikasgasemissierechten uitdrukkelijk als een afzonderlijk punt behandeld in de nationale wet ter omzetting van artikel 56, lid 1, van de btw-richtlijn.

86. In vele andere lidstaten (België, Bulgarije, Tsjechië, Ierland, Frankrijk [42], Litouwen, Hongarije, Oostenrijk, Slovenië, Finland [43], Zweden, Verenigd Koninkrijk) hebben de bevoegde diensten adviezen of rondzendbrieven of aanbevelingen opgesteld opdat de overdracht van deze rechten wordt beschouwd als een handeling die onder de met artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn overeenkomstige nationale bepaling valt.

87. In drie andere lidstaten (Spanje, Italië [44], Polen) blijkt uit de administratieve praktijk die is gegroeid uit individuele beslissingen van de belastingdiensten, dat de overdracht van broeikasgasemissierechten wordt beschouwd als een dienst waarvan de plaats de plaats van vestiging van de afnemer is.

88. Ten slotte wordt een vergelijkbaar standpunt gevolgd in vier andere lidstaten, hetgeen blijkt uit de parlementaire voorstukken (Denemarken, Luxemburg, Nederland) of de briefwisseling tussen de ministeries (Letland).

89. Dienaangaande zij benadrukt dat terwijl de overdracht van emissierechten in een aantal rechtsstelsels (Italië, Nederland, Slovenië, Finland, Zweden) uitdrukkelijk bij de „soortgelijke rechten" wordt ingedeeld, in andere rechtsstelsels deze overdracht zonder meer wordt aangemerkt als een handeling die onder de met artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn overeenkomstige nationale bepaling valt, zonder nadere verduidelijking van de specifieke categorie waartoe deze emissierechten behoren (België, Bulgarije, Tsjechië, Denemarken, Duitsland, Ierland, Spanje, Frankrijk, Italië, Letland, Luxemburg, Hongarije, Oostenrijk, Polen, Verenigd Koninkrijk) dan wel met opgave van een specifieke categorie „overdracht van broeikasgasemissierechten" (Estland, Slowakije), die verschilt van de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk genoemde categorieën.

90. Trouwens, de rechtspraak in deze verschillende lidstaten waarin vóór 2010 wordt ingegaan op de bepaling van de plaats waar de overdracht van broeikasgasemissierechten moet worden belast, lijkt niet erg uitgewerkt te zijn.

91. Voor de overige rechtsstelsels (Griekenland, Cyprus, Malta, Roemenië) was het niet mogelijk na te gaan of en/of hoe de overdracht van broeikasgasemissierechten voor btw-doeleinden wordt ingedeeld en dus wat de plaats is van de dienst bestaande in deze overdracht.

40 — Het Duitse stelsel werd uiteraard niet onderzocht; er waren geen gegevens beschikbaar om het Portugese rechtsstelsel te kunnen onderzoeken en de Republiek Kroatië was in 2009 nog geen lid van de Unie.

41 — Een lijst van richtsnoeren van het raadgevend comité voor de btw is te vinden op het volgende internet-adres: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

42 — In Frankrijk, de lidstaat die het raadgevend comité voor de btw heeft verzocht om richtsnoeren betreffende de btw-behandeling van broeikasgasemissierechten, is in juni 2009 beslist om de overdracht van deze rechten tijdelijk van btw vrij te stellen als handelingen betreffende effecten.

43 — In de Finse rechtsleer is vastgesteld dat niet duidelijk was of alle lidstaten deze zienswijze volgden, terwijl men in België van een „consensus" spreekt.

44 — De procedure voor de Italiaanse belastingdienst betrof een in Zwitserland gevestigde koper van broeikasgasemissierechten.

92. Uit al het voorgaande volgt dat het begrip „andere soortgelijke rechten” in de zin van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het mede ziet op broeikasgasemissierechten.

V – **Conclusie**

93. Daarom geef ik, gelet op de algemene regel die thans luidt dat de plaats van een dienst de plaats is waar de afnemer is gevestigd, het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Bundesgerichtshof te beantwoorden als volgt:

„Het begrip ‚andere soortgelijke rechten’ in de zin van artikel 56, lid 1, onder a), 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 mede ziet op emissierechten zoals omschreven in artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van richtlijn 96/61/EG van de Raad.”