ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

26 oktober 2010 *

In zaak C-97/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien (Oostenrijk), bij beslissing van 4 maart 2009, ingekomen bij het Hof op 10 maart 2009, in de procedure

Ingrid Schmelz

tegen

Finanzamt Waldviertel,

wijst HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot en A. Arabadjiev (rapporteur), kamerpresidenten, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, P. Lindh, T. von Danwitz en C. Toader, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 april 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer en J. Bauer als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door C. Blaschke en J. Möller als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou, K. Georgiadis en I. Bakopoulos als gemachtigden,

— de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door A.-M. Colaert en J.-P. Hix als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en B.-R. Killmann als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 juni 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de geldigheid, gelet op de artikelen 12 EG, 43 EG en 49 EG alsmede het beginsel van gelijke behandeling, van de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006 (PB L 51, blz. 12; hierna: „Zesde richtlijn), alsmede van artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"). Dit verzoek betreft eveneens de uitlegging van artikel 24, lid 2, van de Zesde richtlijn en artikel 287 van de btw-richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen I. Schmelz, een in Duitsland woonachtige Duitse staatsburger, en het Finanzamt Waldviertel (hierna: „Finanzamt") over door het Finanzamt opgelegde aanslagen in de omzetbelasting die Schmelz voor de jaren 2006 en 2007 zou zijn verschuldigd over haar inkomsten uit de verhuur van een in Oostenrijk gelegen appartement.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

Zesde richtlijn

3 Overeenkomstig artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen.

4 Artikel 24, lid 2, sub a en b, van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen", dat deel uitmaakt van hoofdstuk XIV inzake bijzondere regelingen, staat de lidstaten in wezen toe, vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") te handhaven voor of toe te kennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde van 5 000 Europese rekeneenheden in nationale valuta tegen de omrekeningskoers geldend op de dag waarop de Zesde richtlijn wordt aangenomen.

5 Overeenkomstig punt 2, sub c, van hoofdstuk IX, „Belastingen", in bijlage XV bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1), mag de Republiek Oostenrijk voor de toepassing van artikel 24, leden 2 tot en met 6, van de Zesde richtlijn een btw-vrijstelling verlenen aan belastingplichtigen tot een jaarlijkse omzetdrempel die niet hoger mag zijn dan het equivalent in de nationale valuta van 35 000 EUR.

6 Artikel 24, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De begrippen ‚vrijstelling' [...] zijn van toepassing op leveringen van goederen en diensten verricht door kleine ondernemingen.

De lidstaten kunnen bepaalde handelingen uitsluiten van de regeling van lid 2. [...]"

7 Volgens artikel 28, lid 2, sub j, van de Zesde richtlijn mag „de Republiek Oostenrijk [...] een van de twee verlaagde tarieven als bedoeld in artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, toepassen op de verhuring van onroerend goed voor residentieel gebruik, op voorwaarde dat dit tarief niet lager ligt dan 10 %".

8 Bij artikel 28 decies van de Zesde richtlijn, „Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen", is aan artikel 24, lid 3, van die richtlijn de volgende alinea toegevoegd:

„[...] de leveringen van goederen en de diensten die worden verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige zijn in elk geval uitgesloten van de belastingvrijstelling bedoeld in lid 2".

Btw-richtlijn

9 Overeenkomstig artikel 135, lid 1, sub l, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

10 Artikel 117, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt dat de Republiek Oostenrijk „een van de twee in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven [mag] toepassen op de verhuring van onroerend goed voor residentieel gebruik, op voorwaarde dat dit tarief niet lager ligt dan 10 %".

11 Volgens artikel 272, lid 1, sub d, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten „de belastingplichtigen die in aanmerking komen voor de in de artikelen 282 tot en met 292 vervatte vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen" ontheffen van bepaalde verplichtingen of van alle verplichtingen bedoeld in de hoofdstukken 2 („Identificatie"), 3 („Facturering"), 4 („Boekhouding"), 5 („Aangiften") en 6 („Lijsten") van titel XI („Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen") van deze richtlijn.

12 Titel XII („Bijzondere regelingen") van de btw-richtlijn bevat een hoofdstuk 1, „Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen". Artikel 281, dat is te vinden in afdeling 1 („Vereenvoudigde bepalingen inzake belastingheffing en belastinginning") van dit hoofdstuk 1, staat „[l]idstaten die moeilijkheden zouden kunnen ondervinden bij het toepassen van de normale btw-regeling op kleine ondernemingen, wegens de activiteit of de structuur van die ondernemingen," in wezen toe „vereenvoudigde regels inzake belastingheffing en belastinginning [...] toe [te] passen [...]".

13 Artikel 282 van de btw-richtlijn, dat staat in afdeling 2 („Vrijstellingen of degressieve verminderingen") van hoofdstuk 1, preciseert: „De in deze afdeling vastgestelde vrijstellingen en verminderingen zijn van toepassing op door kleine ondernemingen verrichte goederenleveringen en diensten."

14 Volgens artikel 283, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn, dat deel uitmaakt van diezelfde afdeling 2, zijn van de in deze afdeling vastgestelde regeling uitgesloten „de goederenleveringen en de diensten die worden verricht door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is".

15 Overeenkomstig artikel 287 van de btw-richtlijn kunnen „[d]e lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden [...] een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers". Dit bedrag is voor de Republiek Oostenrijk vastgesteld op 35 000 EUR.

16 Artikel 288 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de in deze afdeling vastgestelde regeling, wordt gevormd door de volgende bedragen, de btw niet inbegrepen:

1) het bedrag van de goederenleveringen en de diensten, voor zover deze belast zijn;

2) het bedrag van de handelingen die krachtens de artikelen 110 en 111, artikel 125, lid 1, artikel 127 en artikel 128, lid 1, zijn vrijgesteld met recht op aftrek van voorbelasting;

3) het bedrag van de krachtens de artikelen 146 tot en met 149 en de artikelen 151, 152 en 153 vrijgestelde handelingen;

4) het bedrag van handelingen met betrekking tot onroerende goederen, financiële handelingen als bedoeld in artikel 135, lid 1, punten b tot en met g, en verzekeringsdiensten, tenzij die handelingen met andere handelingen samenhangende handelingen zijn.

De overdracht van lichamelijke of onlichamelijke investeringsgoederen van de onderneming wordt evenwel niet in aanmerking genomen voor de vaststelling van de omzet."

17 Overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan trekt de btw-richtlijn inzonderheid de Zesde richtlijn in en treedt zij in werking op 1 januari 2007.

Nationale regeling

18 Volgens § 6, lid 1, punt 16, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (Oostenrijkse wet op de omzetbelasting van 1994, BGBl. 663/1994; hierna: „UStG 1994"), in de versie van toepassing op de feiten aan de orde in het hoofdgeding, zijn de verhuur en verpachting van onroerende goederen vrijgesteld van belasting, met uitzondering van onder meer de verhuur van onroerende goederen voor residentieel gebruik.

19 § 6, lid 1, punt 27, UStG 1994, in de versie van toepassing op de feiten aan de orde in het hoofdgeding, bepaalt dat van de belasting zijn vrijgesteld „de handelingen van kleine ondernemers. Een kleine ondernemer is een ondernemer met woonplaats of vestigingsplaats in het binnenland, wiens omzet als bedoeld in § 1, lid 1, punten 1 en 2, in het belastingtijdvak niet meer bedraagt dan 22 000 EUR" voor 2006 en 30 000 EUR voor 2007.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 Schmelz heeft de Duitse nationaliteit en woont in Duitsland. Zij is eigenaresse van een woning in Oostenrijk, die zij voor maandelijks 330 EUR plus vaste lasten verhuurt.

21 Van mening dat zij als kleine ondernemer op grond van § 6, lid 1, punt 27, UStG 1994 is vrijgesteld van de omzetbelasting, heeft zij die belasting niet op de huur in rekening gebracht.

22 Het Finanzamt stelt zich op het standpunt dat Schmelz, nu zij geen vestigingsplaats of woonplaats in Oostenrijk heeft, niet in aanmerking kan komen voor de vrijstelling voor kleine ondernemers. Na te hebben vastgesteld dat Schmelz met de verhuur in Oostenrijk een netto-omzet van 5 890,90 EUR voor 2006 en 5 936,37 EUR voor 2007 had behaald, heeft het Finanzamt haar derhalve op 19 juni en 17 november 2008 aangeslagen voor de omzetbelasting voor een bedrag van 334,93 EUR respectievelijk 316,15 EUR.

23 Daarop heeft Schmelz tegen deze aanslagen beroep ingesteld bij de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien. Deze heeft bij wege van aanvullende informatie meegedeeld dat Schmelz op 10 maart 2009 heeft verklaard dat zij in de jaren waarom het in het hoofdgeding gaat geen verdere omzet op het grondgebied van de Europese Unie heeft behaald.

24 De verwijzende rechter is enerzijds van oordeel dat de door het Finanzamt opgelegde belastingaanslagen stroken met het nationale recht, dat zelf in overeenstemming is met de bepalingen van zowel de Zesde richtlijn als de btw-richtlijn, en wijst er anderzijds op dat, anders dan Schmelz, een persoon met woon- of verblijfplaats in

Oostenrijk als kleine ondernemer in aanmerking zou kunnen komen voor de vrijstelling van de omzetbelasting.

25 Derhalve koestert de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, twijfel omtrent de verenigbaarheid van deze richtlijnen met de discriminatieverboden die voortvloeien uit het primaire recht, namelijk de artikelen 12 EG, 43 EG en 49 EG, alsmede uit het algemene Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling.

26 Aangezien hij zich eveneens afvraagt of het omzetbedrag dat wordt gehanteerd om de kleine ondernemingen van de overige ondernemingen te onderscheiden, enkel de in de betrokken lidstaat behaalde omzet omvat dan wel of rekening moet worden gehouden met de op het gehele grondgebied van de Unie behaalde omzet, heeft de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Zijn de zinsnede ‚alsmede de leveringen van goederen en de diensten die worden verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige' in de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn [...] alsmede de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze bepaling, in strijd met het [EG-]Verdrag, in het bijzonder met het verbod van discriminatie (artikel 12 EG), de vrijheid van vestiging (artikelen 43 EG e.v.), de vrijheid van dienstverrichting (artikelen 49 EG e.v.), of met grondrechten van de [Unie] (het [unie]rechtelijke gelijkheidsbeginsel), omdat de bepaling tot gevolg heeft dat burgers van de Unie die niet in het betrokken binnenland zijn gevestigd, van de belastingvrijstelling van artikel 24, lid 2, van de Zesde richtlijn (bijzondere regeling voor kleine ondernemingen) zijn uitgesloten, terwijl burgers van de Unie die wel in het betrokken binnenland zijn gevestigd, van deze belastingvrijstelling gebruik kunnen maken, voor zover de betrokken lidstaat in overeenstemming met de richtlijn een belastingvrijstelling voor kleine ondernemers toekent?

2) Zijn de zinsnede ‚de goederenleveringen en de diensten die worden verricht door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is' in artikel 283, lid 1, sub c, van [de btw-]richtlijn, alsmede de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze bepaling, in strijd met het [EG-]Verdrag, in het bijzonder met het verbod van discriminatie (artikel 12 EG), de vrijheid van vestiging (artikelen 43 EG e.v.), de vrijheid van dienstverrichting (artikelen 49 EG e.v.), of met grondrechten van de [Unie] (het [unie]rechtelijke gelijkheidsbeginsel), omdat de bepaling tot gevolg heeft dat burgers van de Unie die niet in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, van de belastingvrijstelling van de artikelen 282 e.v. van [de btw-]richtlijn (bijzondere regeling voor kleine ondernemingen) zijn uitgesloten, terwijl burgers van de Unie die wel in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, van deze belastingvrijstelling gebruik kunnen maken, voor zover de betrokken lidstaat in overeenstemming met de [btw-]richtlijn een belastingvrijstelling voor kleine ondernemers toekent?

3) Ingeval de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is de zinsnede ‚alsmede de leveringen van goederen en de diensten die worden verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige' in de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn ongeldig in de zin van artikel 234, eerste alinea, sub b, EG?

4) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord: is de zinsnede ‚de goederenleveringen en de diensten die worden verricht door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is' in artikel 283, lid 1, sub c, van [de btw-]richtlijn ongeldig in de zin van artikel 234, eerste alinea, sub b, EG?

5) Ingeval de derde vraag bevestigend wordt beantwoord: moet onder ‚jaarlijkse omzetdrempel' in de zin van bijlage XV bij [de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond], hoofdstuk IX, Belastingen, punt 2, sub c, respectievelijk [onder ‚jaaromzet' in de zin] van artikel 24 van de Zesde richtlijn worden verstaan de omzet

die gedurende een jaar wordt behaald in de betrokken lidstaat waarvoor gebruik wordt gemaakt van de regeling voor kleine ondernemers, dan wel de omzet die de ondernemer gedurende een jaar behaalt op het gehele grondgebied van de [Unie]?

6) Ingeval de vierde vraag bevestigend wordt beantwoord: moet onder ‚jaarlijkse omzet' in de zin van artikel 287 van [de btw-]richtlijn worden verstaan de omzet die gedurende een jaar wordt behaald in de betrokken lidstaat waarvoor gebruik wordt gemaakt van de regeling voor kleine ondernemers, dan wel de omzet die de ondernemer gedurende een jaar behaalt op het gehele grondgebied van de [Unie]?"

Ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

27 Volgens de Raad van de Europese Unie beschikte de verwijzende rechter op het moment waarop hij zijn prejudiciële vragen formuleerde niet over alle noodzakelijke gegevens om uit te maken waar Schmelz is gevestigd. Nadien was namelijk gebleken dat verzoekster in het hoofdgeding geen enkele economische activiteit in Duitsland uitoefende en derhalve aldaar niet als btw-plichtig werd aangemerkt. Daar haar enige aan btw onderworpen activiteit bestaat in de verhuur van een in Oostenrijk gelegen appartement aan particulieren, acht de Raad het denkbaar dat zij in Oostenrijk is gevestigd. Derhalve staat niet vast dat de prejudiciële vragen relevant zijn voor de beslechting van het hoofdgeding.

28 In dit verband zij eraan herinnerd dat het in het kader van de procedure van artikel 234 EG uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging en/of de geldigheid van Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie in die zin arresten van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59, en 18 maart 2010, Alassini e.a., C-317/08–C-320/08, Jurispr. blz. I-2213, punt 25).

29 Het Hof kan een verzoek om een prejudiciële beslissing van een nationale rechter dan ook slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest Alassini e.a., reeds aangehaald, punt 26).

30 Bovendien blijkt uit artikel 234, tweede alinea, EG duidelijk dat het aan de nationale rechterlijke instantie is te beslissen, in welke stand van het geding zij het Hof een prejudiciële vraag dient voor te leggen (arresten van 10 maart 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association e.a., 36/80 en 71/80, Jurispr. blz. 735, punt 5, en 17 april 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Jurispr. blz. I-2749, punt 45).

31 Gesteld al dat de door Schmelz aan de verwijzende rechter verstrekte informatie juist is, dan volgt hieruit in casu niet dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht duidelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of dat het vraagstuk van hypothetische aard is. Zoals de Oostenrijkse regering ter terechtzitting heeft gepreciseerd, betekent de omstandigheid dat de enige belastbare handeling van Schmelz bestaat in de verhuur van haar appartement, namelijk

niet dat de Oostenrijkse autoriteiten ervan kunnen uitgaan dat zij in Oostenrijk is gevestigd.

32 Derhalve moeten de door de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, gestelde prejudiciële vragen worden beantwoord.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

33 Met zijn prejudiciële vragen, die onderling verband met elkaar houden en derhalve tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn alsmede artikel 283, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn, voor zover zij het de lidstaten mogelijk maken om op hun grondgebied gevestigde kleine ondernemingen een vrijstelling van btw met verlies van het recht op aftrek toe te kennen, maar deze mogelijkheid uitsluiten voor in andere lidstaten gevestigde kleine ondernemingen, in overeenstemming zijn met de artikelen 12 EG, 43 EG en 49 EG alsmede met het algemene beginsel van gelijke behandeling.

34 De verwijzende rechter vraagt voorts of het begrip „jaaromzet" in de artikelen 24 en 24 bis van de Zesde richtlijn respectievelijk „jaarlijkse omzet" in de artikelen 284 tot en met 287 van de btw-richtlijn doelt op de omzet die de onderneming gedurende een jaar behaalt in de lidstaat waar om de btw-vrijstelling is verzocht dan wel op de omzet die gedurende een jaar wordt behaald op het gehele grondgebied van de Unie.

De toepasselijke vrijheid

35 Wat de op de omstandigheden van het hoofdgeding toepasselijke vrijheid betreft, noemt de verwijzende rechter de vrijheid van vestiging en de vrijheid van dienstverrichting.

36 Om te beginnen brengt de door artikel 43 EG erkende vrijheid van vestiging van de Unieburgers, die voor hen de toegang omvat tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst alsmede de oprichting en het bestuur van ondernemingen onder dezelfde voorwaarden als in de wetgeving van de lidstaat van vestiging voor de eigen burgers zijn vastgesteld, overeenkomstig artikel 48 EG voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Europese Unie hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Volgens de rechtspraak van het Hof is het begrip „vestiging" in de zin van het Verdrag zeer ruim en houdt het in dat een Unieburger duurzaam kan deelnemen aan het economisch leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, daar voordeel uit kan halen en op die wijze de economische en sociale vervlechting in de Unie op het gebied van niet in loondienst verrichte werkzaamheden kan bevorderen (arrest Centro di Musicologia Walter Stauffer, reeds aangehaald, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Niettemin kunnen de regels inzake het recht van vestiging in beginsel slechts worden toegepast indien een permanente aanwezigheid in de lidstaat van ontvangst verzekerd is en, in het geval van verwerving en bezit van onroerende goederen, deze goederen actief worden beheerd (arrest Centro di Musicologia Walter Stauffer, reeds aangehaald, punt 19). Die permanente aanwezigheid moet kunnen worden vastgesteld op basis van objectieve en controleerbare factoren die onder meer verband houden met

de mate van fysiek bestaan in termen van lokalen, personeel en uitrusting (zie in die zin arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 67).

39 Uit de omschrijving van de feiten door de verwijzende rechter blijkt evenwel dat Schmelz niet aan deze voorwaarden beantwoordt.

40 Bijgevolg zijn de bepalingen betreffende de vrijheid van vestiging in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet van toepassing.

41 Wat vervolgens het vrij verrichten van diensten betreft, moet enerzijds ervan worden uitgegaan dat de verhuur van onroerend goed een dienstverrichting tegen vergoeding in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG vormt (zie in die zin arrest van 15 juli 2010, Hengartner en Gasser, C-70/09, Jurispr. blz. I-7233, punt 32). Anderzijds belet de omstandigheid dat Schmelz voor meerdere jaren een in Oostenrijk gelegen appartement verhuurt, niet dat artikel 49 EG toepassing vindt.

42 In dit verband heeft het Hof verklaard dat het begrip dienst in de zin van het Verdrag kan slaan op diensten van zeer verschillende aard, met inbegrip van diensten die gedurende een lange periode, zelfs meerdere jaren, worden verricht. Geen enkele bepaling van het Verdrag maakt het immers mogelijk op abstracte wijze de duur of de frequentie te bepalen vanaf welke de verrichting van een dienst of van een bepaald soort dienst in een andere lidstaat niet meer kan worden beschouwd als een dienstverrichting in de zin van het Verdrag (zie arrest van 11 december 2003, Schnitzer, C-215/01, Jurispr. blz. I-14847, punten 30 en 31).

43 Gelet op het voorgaande, moet ervan worden uitgegaan dat de verhuuractiviteit van Schmelz valt onder het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 49 EG.

44 Wat ten slotte de toepasselijkheid op de omstandigheden van het hoofdgeding betreft van artikel 12 EG, waarin het algemeen verbod van discriminatie op grond van nationaliteit is neergelegd, zij erop gewezen dat deze bepaling slechts autonoom toepassing kan vinden in gevallen waarin het Unierecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet (arrest van 21 januari 2010, SGI, C-311/08, Jurispr. blz. I-487, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Artikel 49 EG, dat, zoals in punt 43 van het onderhavige arrest is vastgesteld, van toepassing is op het hoofdgeding, voorziet evenwel in dergelijke bijzondere discriminatieverboden. Hieruit volgt dat artikel 12 EG niet van toepassing is op de omstandigheden van de zaak in het hoofdgeding.

Bestaan van een beperking van het vrij verrichten van diensten

46 Volgens vaste rechtspraak beogen de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen het de Unieburgers gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het grondgebied van de Unie, en staan zij in de weg aan maatregelen die deze burgers zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (arrest Bosman, reeds aangehaald, punt 94, en arrest van 19 november 2009, Filipiak, C-314/08, Jurispr. blz. I-11049, punt 58).

47 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 49 EG de opheffing vereist van iedere beperking van de vrijheid van dienstverrichting die inhoudt dat de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd, worden verboden, belemmerd of minder aantrekkelijk worden gemaakt (zie in die zin arrest van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Jurispr. blz. I-6649, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Uit de rechtspraak volgt tevens dat artikel 49 EG niet alleen openlijke discriminaties op grond van nationaliteit verbiedt, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden. Dit is met name het geval bij een maatregel die als onderscheidend criterium de woon- of verblijfplaats hanteert, omdat dit hoofdzakelijk ten nadele van burgers van andere lidstaten kan werken, omdat niet-ingezetenen meestal niet-staatsburgers zijn (zie arrest van 16 januari 2003, Commissie/Italië, C-388/01, Jurispr. blz. I-721, punten 13 en 14 alsmede aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Van bij artikel 49 EG verboden beperkingen is met name sprake wanneer de fiscale bepalingen voor grensoverschrijdende economische activiteiten minder gunstig zijn dan die voor een binnen de grenzen van die lidstaat uitgeoefende economische activiteit (zie arrest Filipiak, reeds aangehaald, punt 62).

50 Er moet voorts worden opgemerkt dat het verbod van beperkingen van het vrij verrichten van diensten niet enkel geldt voor nationale maatregelen, maar evenzeer voor maatregelen die van de instellingen van de Unie uitgaan (zie naar analogie wat het vrij verkeer van goederen betreft, arrest van 25 juni 1997, Kieffer en Thill, C-114/96, Jurispr. blz. I-3629, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 In casu maken de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn alsmede artikel 283, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn het de lidstaten mogelijk om op hun grondgebied gevestigde kleine ondernemingen een vrijstelling van btw met verlies van het recht op aftrek toe te kennen, maar sluiten zij deze mogelijkheid uit voor in andere lidstaten gevestigde kleine ondernemingen.

52 Hieruit volgt dat wanneer een lidstaat voorziet in de vrijstelling van btw voor kleine ondernemingen, dergelijke ondernemingen die op zijn grondgebied zijn gevestigd in voorkomend geval hun diensten onder gunstigere voorwaarden kunnen aanbieden dan buiten dit grondgebied gevestigde kleine ondernemingen, aangezien het de lidstaten op grond van voornoemde bepalingen is verboden om die vrijstelling tot laatstbedoelde ondernemingen uit te breiden.

53 In casu volgt uit de vaststelling in het vorige punt dat de uitsluiting van de buiten het Oostenrijkse grondgebied gevestigde kleine ondernemingen van de btw-vrijstelling het voor die ondernemingen minder aantrekkelijk maakt om diensten in Oostenrijk te verrichten. Bijgevolg brengt zij een beperking van het vrij verrichten van diensten mee.

54 Bovendien kan enerzijds die beperking, zoals de advocaat-generaal in de punten 42 tot en met 44 en 83 van haar conclusie heeft opgemerkt, niet worden toegeschreven aan de lidstaten, nu zij op grond van de betrokken richtlijnen de btw-vrijstelling enkel mogen toepassen op de kleine ondernemingen die op hun respectieve grondgebieden zijn gevestigd. Anderzijds volstaat de mogelijkheid voor de kleine ondernemingen die zijn gevestigd buiten het grondgebied van de lidstaat waar de btw wordt verschuldigd, om de voorbelasting af te trekken, niet noodzakelijkerwijs om de niet-toepassing te hunnen aanzien van de btw-vrijstellingsregeling te compenseren, in het bijzonder wanneer die kleine ondernemingen geen of weinig handelingen verrichten waarover voorbelasting moet worden voldaan.

55 In die omstandigheden moet worden nagegaan of die beperking eventueel wordt gerechtvaardigd.

Rechtvaardiging

56 De Oostenrijkse, de Duitse en de Griekse regering alsmede de Raad en de Europese Commissie zijn van mening dat de beperking van het vrij verrichten van diensten die bestaat in een ongelijke behandeling van kleine ondernemingen naargelang deze al dan niet op het Oostenrijkse grondgebied zijn gevestigd, wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. Volgens hen kunnen die controles enkel doeltreffend worden uitgevoerd door de lidstaat op het grondgebied waarvan de kleine onderneming is gevestigd.

57 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen een dwingende reden van algemeen belang is, die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen (arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 52).

58 Een beperkende maatregel kan echter slechts gerechtvaardigd zijn, indien hij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, dat wil zeggen hij moet geschikt zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en mag niet verder gaan dan ter bereiking van dit doel nodig is (arrest Persche, reeds aangehaald, punt 52).

59 In dit verband moet ervan worden uitgegaan dat de beperking van de btw-vrijstelling tot de kleine ondernemingen die zijn gevestigd op het grondgebied van de lidstaat die deze vrijstelling toepast, geschikt is om doeltreffende fiscale controles te waarborgen waarmee moet worden nagegaan of wel is voldaan aan de voorwaarden om voor die

vrijstelling in aanmerking te komen, aangezien de ondernemingen de documenten betreffende al hun economische activiteiten in beginsel bewaren op de plaats waar zij zijn gevestigd.

60 Derhalve zijn de regeringen en de instellingen die in de onderhavige procedure opmerkingen hebben ingediend, terecht van mening dat een doeltreffende controle van de activiteiten die worden uitgeoefend in het kader van het vrij verrichten van diensten door een kleine onderneming die niet op dat grondgebied is gevestigd, niet tot de mogelijkheden van de lidstaat van ontvangst behoort.

61 Wat de noodzaak betreft om die regeling te beperken tot de in de betrokken lidstaat gevestigde kleine ondernemingen, stellen zij dat de regels inzake administratieve bijstand die voortvloeien uit verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB L 264, blz. 1) en richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) een nuttige uitwisseling van gegevens niet kunnen verzekeren.

62 Zij merken op dat aangezien de regeling voor kleine ondernemingen ertoe strekt de administratieve lasten in verband met de belastbare handelingen te verlichten, die ondernemingen zijn vrijgesteld van de fiscale administratieve formaliteiten in het kader van de omzetbelasting, zodat de lidstaat van vestiging over geen enkel gegeven beschikt dat op grond van verordening nr. 1798/2003 kan worden meegedeeld. Daar richtlijn 77/799 bovendien enkel betrekking heeft op informatie ter zake van directe belastingen, mogen op grond daarvan gegevens omtrent de omzet van kleine ondernemingen noch worden ingewonnen noch worden meegedeeld.

63 Dienaangaande moet enerzijds worden vastgesteld dat de doelstelling om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen ter bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken, waarvan de noodzaak in punt 57 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, niet kan worden bereikt wanneer relevante gegevens ontbreken. Anderzijds voorziet de regeling voor kleine ondernemingen, zoals de advocaat-generaal in punt 33 van haar conclusie heeft opgemerkt, in administratieve vereenvoudigingen waarmee de oprichting van kleine ondernemingen moet worden bevorderd, hun activiteit en hun concurrentievermogen moeten worden versterkt, en een redelijke verhouding moet worden gehandhaafd tussen de administratieve lasten in verband met de fiscale controle en de geringe belastinginkomsten die vallen te verwachten.

64 Ingevolge artikel 272, lid 1, sub d, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten de kleine ondernemingen immers vrijstellen van alle formaliteiten bedoeld in de artikelen 213 tot en met 271 daarvan, die bedoeld zijn om de belastingautoriteiten van de lidstaten te informeren omtrent de btw-plichtige activiteiten op hun grondgebied.

65 Bijgevolg zijn kleine ondernemingen, zoals de Raad heeft gepreciseerd, in de regel niet voor de btw geregistreerd in de lidstaat waar zij zijn gevestigd en beschikt die lidstaat niet over gegevens omtrent hun omzet. Zo heeft de Duitse regering in de zaak in het hoofdgeding verklaard dat de kleine onderneming van Schmelz in Duitsland niet voor de btw is geregistreerd en Duitsland niet over gegevens omtrent de omzet daarvan beschikt.

66 Met betrekking tot richtlijn 77/799 moet worden opgemerkt dat zij overeenkomstig artikel 1 ervan strekt tot de uitwisseling van inlichtingen over de belastingen naar het inkomen en het vermogen alsmede op de verzekeringspremies. Hoewel niet kan worden uitgesloten dat inlichtingen over met name het inkomen nuttige aanwijzingen voor in het bijzonder het onderzoek naar eventuele btw-fraude kunnen verschaffen, neemt dit evenwel niet weg dat die inlichtingen niet de btw-plichtige omzet betreffen.

67 In die omstandigheden gaan de regeringen en de instellingen die in de onderhavige procedure opmerkingen hebben ingediend, terecht ervan uit dat de in verordening nr. 1798/2003 en richtlijn 77/799 neergelegde regels inzake administratieve bijstand geen nuttige uitwisseling kunnen verzekeren van gegevens met betrekking tot de kleine ondernemingen die activiteiten uitoefenen op het grondgebied van de lidstaat die een btw-vrijstelling toepast.

68 Voorts zou een dergelijk gebrek aan informatie enkel kunnen worden verholpen door de invoering van formaliteiten als die voorzien in de artikelen 213 tot en met 271 van de btw-richtlijn. Zoals in punt 63 van het onderhavige arrest is opgemerkt, wil de regeling voor kleine ondernemingen die ondernemingen en de belastingdiensten evenwel dergelijke formaliteiten juist besparen.

69 Om de doeltreffendheid te waarborgen van de fiscale controles van de omzet die door een kleine onderneming wordt behaald in andere lidstaten dan die waar zij is gevestigd, zouden namelijk enerzijds met betrekking tot de kleine ondernemingen en de belastingdiensten ingewikkelde formaliteiten moeten worden toegepast waarmee relevante gegevens kunnen worden verkregen en mogelijke misbruiken kunnen worden vastgesteld, en anderzijds de belastingautoriteiten van de lidstaat van vestiging de belastingautoriteiten van alle overige lidstaten van de Unie herhaaldelijk om administratieve bijstand moeten verzoeken met het oog op de uitwisseling van die gegevens.

70 Daarbij komt dat met de beperking van de btw-vrijstelling tot alleen maar de belastingplichtigen die zijn gevestigd in de lidstaat die een dergelijke vrijstelling heeft ingevoerd, kan worden voorkomen dat belastingplichtigen die in verschillende lidstaten activiteiten verrichten zonder aldaar gevestigd te zijn, onder de dekmantel van aldaar geldende vrijstellingen geheel of grotendeels kunnen ontkomen aan belastingheffing over hun activiteiten, hoewel deze, in hun geheel beschouwd, de activiteit van een kleine onderneming qua omvang objectief zouden overtreffen, wat onverenigbaar zou zijn met de noodzaak om door middel van de uitzondering op het beginsel van belastingheffing die een dergelijk vrijstellingsmechanisme vormt, enkel kleine ondernemingen te steunen.

71 Gelet op het voorgaande, blijkt dat in dit stadium van de ontwikkeling van de btw-regeling de doelstelling om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen ter bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken alsmede de doelstelling van de regeling voor kleine ondernemingen, die ertoe strekt het concurrentievermogen van die ondernemingen te versterken, enerzijds rechtvaardigen dat de btw-vrijstelling enkel van toepassing is op de activiteiten van de kleine ondernemingen die zijn gevestigd op het grondgebied van de lidstaat waar de btw wordt verschuldigd, en anderzijds dat de jaaromzet die in aanmerking moet worden genomen die is welke wordt behaald in de lidstaat van vestiging van de onderneming.

72 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de beperking van de btw-vrijstelling tot de kleine ondernemingen die zijn gevestigd in de lidstaat waar de btw wordt verschuldigd, niet verder gaat dan ter bereiking van die twee doelen nodig is.

73 Hieruit volgt dat bij het onderzoek van de vragen niet is gebleken van feiten of omstandigheden die kunnen afdoen aan de verenigbaarheid van de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn alsmede van artikel 283, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn met artikel 49 EG.

74 Voor zover de verwijzende rechter ten slotte ook wenst te vernemen of de bepalingen aan de orde in het hoofdgeding in overeenstemming zijn met het algemene beginsel van gelijke behandeling, moet eraan worden herinnerd dat in punt 53 van het onderhavige arrest is vastgesteld dat de betrokken ongelijke behandeling een beperking van het vrij verrichten van diensten meebrengt. Zij valt derhalve binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG.

75 In die omstandigheden moet evenwel, zoals de advocaat-generaal in punt 75 van haar conclusie heeft opgemerkt, ervan worden uitgegaan dat het algemene beginsel van gelijke behandeling niet autonoom toepassing kan vinden.

76 Mitsdien moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat bij het onderzoek van de vragen niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid, gelet op artikel 49 EG, kunnen aantasten van de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn alsmede van artikel 283, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn.

77 De artikelen 24 en 24 bis van de Zesde richtlijn alsmede de artikelen 284 tot en met 287 van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat het begrip „jaaromzet" respectievelijk „jaarlijkse omzet" doelt op de omzet die een onderneming gedurende een jaar behaalt in de lidstaat waar zij is gevestigd.

Kosten

78 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie 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 (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) Bij het onderzoek van de vragen is niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid, gelet op artikel 49 EG, kunnen aantasten van de artikelen 24, lid 3, en 28 decies van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006, alsmede van artikel 283, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

2) De artikelen 24 en 24 bis van richtlijn 77/388, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18, alsmede de artikelen 284 tot en met 287 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat het begrip „jaaromzet" respectievelijk „jaarlijkse omzet" doelt op de omzet die een onderneming gedurende een jaar behaalt in de lidstaat waar zij is gevestigd.

ondertekeningen