ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

8 december 2016*

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

In zaak C-453/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesgerichtshof (hoogste federale rechter in civiele en strafzaken, Duitsland) bij beslissing van 22 juli 2015, ingekomen bij het Hof op 24 augustus 2015, in de strafprocedure tegen

**A,**

**B,**

in tegenwoordigheid van:

**Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader en E. Jarašiūnas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 juli 2016,

gelet op de opmerkingen van:

— A, vertegenwoordigd door M. Wulf en M. Langrock, Rechtsanwälte,

— B, vertegenwoordigd door A. Norouzi en O. Sahan, Rechtsanwälte,

— de Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, vertegenwoordigd door P. Frank, optredend in eigen persoon, en vertegenwoordigd door S. Heine als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door E. Tsaousi en A. Dimitrakopoulou als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2016,

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in een strafprocedure die tegen A en B is aangespannen wegens medeplichtigheid aan belastingontduiking.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

3 Artikel 43 van de btw-richtlijn, dat staat in afdeling 1, met als opschrift „Algemene regel", van hoofdstuk 3, dat regels bevat betreffende de plaats van een dienst, bepaalt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats."

4 Artikel 56, lid 1, van deze richtlijn, dat deel uitmaakt van onderafdeling 5, met als opschrift „Diverse diensten", van afdeling 2 van hetzelfde hoofdstuk 3, die bijzondere bepalingen bevat, luidt als volgt:

„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 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 (PB 2003, L 275, blz. 32), bevat met name de volgende definitie:

„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;

[...]"

6 Artikel 19 van richtlijn 2003/87 bepaalt:

„1. De lidstaten dragen er zorg voor dat een register wordt aangelegd en bijgehouden teneinde te zorgen voor de nauwkeurige registratie van de verlening, het bezit en de overdracht en annulering van emissierechten. De lidstaten kunnen hun registers in een geconsolideerd systeem samen met een of meer andere lidstaten bijhouden.

2. Elke persoon kan emissierechten bezitten. De registers zijn toegankelijk voor het publiek en bevatten afzonderlijke rekeningen voor de registratie van de emissierechten die iedere persoon bezit aan wie of van wie emissierechten worden verleend of overgedragen.

[...]"

### *Duits recht*

7 § 3a van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG"), met als opschrift „Plaats van de overige diensten", zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, bepaalt:

„1. Onder voorbehoud van de §§ 3b en 3f, worden de overige diensten verricht op de plaats waar de ondernemer zijn bedrijf uitoefent. Worden deze diensten 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 voor de vaste inrichting van een onderneming, dan is de plaats van de vaste inrichting doorslaggevend. 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 uitoefening van octrooirechten, auteursrechten, merkrechten en andere soortgelijke rechten;

[...]"

## Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 A en B, die voor een 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.

9 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.

10 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 deze vennootschap geen voorlopige aangifte gedaan. Op deze wijze heeft zij in totaal 11 484 179,12 EUR belastingen ontdoken. De vennootschap I heeft voor de tijdvakken van april tot juli 2009, september 2009 tot januari 2010 en voor maart 2010 de aan C geleverde diensten aangegeven als aan de btw onderworpen handelingen en de btw die was vermeld op de ten behoeve van de vennootschap E opgestelde creditnota's, ten onrechte als voorbelasting afgetrokken, waardoor zij 10 667 491,10 EUR belastingen heeft ontdoken.

11 A en B hebben vanaf einde mei 2009 de vennootschap I belastingadvies verleend 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 de in Duitsland geldende btw slechts kon vermelden en als voorbelasting kon aftrekken indien zij in Duitsland beschikte over een vaste inrichting waar 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.

12 Gelet op het feit dat er een geantidateerd contract bestond voor de verhuur van 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 Duitse 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, namelijk 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.

13 Volgens de verwijzende rechter, het Bundesgerichtshof (hoogste federale rechter in civiele en strafzaken, Duitsland), waarbij A en B alsmede het openbaar ministerie beroepen in Revision hebben ingesteld tegen het vonnis van het Landgericht Hamburg, hangt het antwoord op de vraag of de verdachten zich naar Duits strafrecht schuldig hebben gemaakt aan medeplichtigheid aan belastingontduiking, af 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, was dit volgens de verwijzende rechter enkel het geval indien voor de ten behoeve 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 facturen die waren uitgereikt aan de in Luxemburg gevestigde vennootschap I echter enkel het geval, aldus de verwijzende rechter, indien de plaats van de dienst, namelijk 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 de plaats van de dienst krachtens artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn 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.

14 De verwijzende rechter merkt op dat laatstbedoelde voorwaarde veronderstelt dat in 2009 de plaats van de dienst bij de overdracht van broeikasgasemissierechten overeenkomstig § 3a, lid 4, UStG, zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, waarbij artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn in Duits recht is omgezet, de plaats was waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting had gevestigd, hetgeen de vraag doet rijzen of de handel in dergelijke emissierechten een „ander soortgelijk recht" in de zin van deze bepalingen vormt.

15 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. Hij is niettemin geneigd aan te nemen dat bovengenoemde emissierechten „soortgelijk" in de zin van deze bepaling zijn, aangezien het woord „soortgelijk" betekent „met bepaalde overeenstemmende kenmerken" of „vergelijkbaar" en de in deze bepaling genoemde rechten hierdoor gekenmerkt worden dat de wetgever de houder ervan een absoluut recht toekent en hem de exclusieve bevoegdheid verleent om dit recht te gebruiken en te exploiteren, met uitsluiting van derden. In dit opzicht zijn emissierechten vergelijkbaar met intellectuele-eigendomsrechten.

16 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, dat het recht geeft om gedurende een bepaalde periode één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten, dient te worden aangemerkt als een ‚ander soortgelijk recht' in de zin van [artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn]?"

## Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin bedoelde „andere soortgelijke rechten" de in artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 gedefinieerde emissierechten voor broeikasgassen omvatten.

18 Dienaangaande zij vooraf opgemerkt dat artikel 43 van de btw-richtlijn een algemene regel bevat ter bepaling van de plaats waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, terwijl de artikelen 44 en volgende van deze richtlijn in een reeks specifieke aanknopingspunten voorzien. Blijkens de vaste rechtspraak van het Hof betreffende de in wezen identieke bepalingen van artikel 9 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 1977, L 145, blz. 1), heeft artikel 43 van de btw-richtlijn geen voorrang op de artikelen 44 en volgende ervan. Voor elke situatie moet de vraag worden gesteld of zij valt onder een van de gevallen die worden vermeld in de artikelen 44 en volgende van deze richtlijn. Zo niet, dan valt de situatie onder artikel 43 van deze richtlijn (zie in die zin met name arresten van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punten 20 en 21, en 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punten 24 en 25).

19 Bijgevolg dient artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn niet als een uitzondering op een algemene regel strikt te worden uitgelegd (zie in die zin arresten van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 34, en 7 september 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, punt 17).

20 Gelet op deze overwegingen moet worden onderzocht of de overdracht van broeikasgasemissierechten valt onder een van de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn bedoelde gevallen, namelijk „de overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken, en andere soortgelijke rechten”.

21 Vastgesteld moet worden dat dit niet duidelijk valt af te leiden uit de bewoordingen van artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, aangezien de daarin uitdrukkelijk vermelde rechten behoren tot het gebied van de intellectuele eigendom, terwijl de in artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 omschreven emissierechten, die een door de staat of de publieke autoriteiten verleende machtiging inhouden om gedurende een bepaalde periode broeikasgassen uit te stoten, niet tot dat gebied behoren.

22 Niettemin moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat emissierechten voor broeikasgassen, zoals de advocaat-generaal in punt 62 van zijn conclusie heeft opgemerkt, gelijkenissen vertonen met al deze rechten of met bepaalde ervan. Zo zijn beide categorieën rechten met name immaterieel, verlenen zij de houder ervan een exclusief recht en kunnen zij, naargelang van het geval, door middel van een overdracht of een concessie aan een derde worden overgedragen, zodat deze ze voor een economische activiteit kan gebruiken. Voorts moeten het bezit en de overdracht van emissierechten krachtens artikel 19 van richtlijn 2003/87 in een register worden ingeschreven, zoals ook bepaalde rechten moeten worden geregistreerd.

23 In de tweede plaats moet de vraag of emissierechten voor broeikasgassen vallen onder de in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn bedoelde gevallen, ook worden beoordeeld in het licht van het doel van deze bepaling.

24 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bepalingen van de btw-richtlijn ter bepaling van de plaats waar de dienst wordt belast, tot doel hebben bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden te vermijden en te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (zie in die zin arresten van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punt 24, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41).

25 Het Hof heeft met betrekking tot artikel 9 van de Zesde richtlijn (77/388) reeds opgemerkt dat de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen betreffende de plaats van de dienst, gebiedt dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en de diensten worden verbruikt (arrest van 3 september 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punt 39).

26 Het is in overeenstemming met dit doel en deze logica om emissierechten voor broeikasgassen te laten vallen onder de „andere soortgelijke rechten” zoals bedoeld in artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

27 Om te beginnen kunnen de identiteit van de verkrijger van de emissierechten, de plaats waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of beschikt over een vaste inrichting waarvoor de overdracht wordt verricht, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats en dus ook het land waarnaar de rechten worden overgedragen gemakkelijk en met grote zekerheid worden vastgesteld, aangezien de overdracht van emissierechten moet worden ingeschreven in het in artikel 19 van richtlijn 2003/87 bedoelde register.

28 Aangezien voorts de overgedragen emissierechten in beginsel moeten worden gebruikt op de plaats waar de verkrijger zijn economische activiteit uitoefent, biedt de fiscale aanknoping van de dienst, namelijk de overdracht van emissierechten, aan deze plaats de mogelijkheid om deze dienst te doen vallen onder het btw-stelsel van de lidstaat op het grondgebied waarvan deze emissierechten worden gebruikt.

29 Verder heeft, zoals de advocaat-generaal in punt 84 van zijn conclusie heeft opgemerkt, het overgrote deel van de lidstaten voor deze oplossing geopteerd vóór de omzetting van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van de btw-richtlijn wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11), die met ingang van 1 januari 2010 voor diensten ten behoeve van belastingplichtigen de algemene regel heeft vastgesteld dat de plaats van de dienst de plaats is waar de ontvanger van de dienst is gevestigd, en van richtlijn 2010/23/EU van de Raad van 16 maart 2010 tot wijziging van de btw-richtlijn, wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige diensten (PB 2010, L 72, blz. 1), waarbij artikel 199 bis in de btw-richtlijn is ingevoegd, volgens hetwelk de lidstaten kunnen bepalen dat de btw moet worden voldaan door de belastingplichtige aan wie emissierechten voor broeikasgassen in de zin van artikel 3 van richtlijn 2003/87 worden overgedragen.

30 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 56, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin bedoelde „andere soortgelijke rechten” de in artikel 3, onder a), van richtlijn 2003/87 gedefinieerde emissierechten voor broeikasgassen omvatten.

## Kosten

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

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**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 de daarin bedoelde „andere soortgelijke rechten” de emissierechten voor broeikasgassen omvatten die zijn gedefinieerd 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.**

ondertekeningen