ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

12 oktober 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Zesde richtlijn 77/388/EEG — Artikel 4, leden 1 en 4 — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 9 en 11 — Begrip belastingplichtige — Maatschappen die hun producten onder een gemeenschappelijke merknaam en via een kapitaalvennootschap in de handel brengen — Begrip zelfstandige ondernemingen — Weigering van de hoedanigheid van belastingplichtige — Terugwerkende kracht — Zesde richtlijn 77/388 — Artikel 25 — Richtlijn 2006/112 — Artikelen 272 en 296 — Forfaitaire regeling voor landbouwproducenten — Uitsluiting van de forfaitaire regeling — Terugwerkende kracht”

In zaak C-340/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) bij beslissing van 29 juni 2015, ingekomen bij het Hof op 7 juli 2015, in de procedure

Christine Nigl e.a.

tegen

Finanzamt Waldviertel,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, M. Vilaras (rapporteur), J. Malenovský, M. Safjan en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: K. Malacek, administrateur,

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

gelet op de opmerkingen van:

— Christine Nigl e.a., vertegenwoordigd door H. Nigl, Rechtsanwalt, en J. Auer,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer, S. Pfeiffer en F. Koppensteiner als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Wasmeier als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 juni 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB 2004, L 168, blz. 35; hierna: „Zesde richtlijn"), en van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de leden van de familie Nigl, verenigd in drie maatschappen die alle actief zijn in de wijnbouw, en het Finanzamt Waldviertel (belastingdienst Waldviertel, Oostenrijk; hierna: „belastingdienst") over de hoedanigheid van belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en de weigering om de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten op deze maatschappen toe te passen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

3 Artikel 4 van de Zesde richtlijn, „Belastingplichtigen", bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

4. De in lid 1 gebezigde term ‚zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

[...]”

4 Artikel 25 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten”, bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling van de [btw] of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling van artikel 24, op moeilijkheden zou stuiten, overeenkomstig de bepalingen van dit artikel, een forfaitaire regeling toepassen ter compensatie van de [btw], welke is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers.

[...]

9. Iedere lidstaat kan bepaalde categorieën landbouwproducenten alsmede landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling van de [btw] of, in voorkomend geval, van de in artikel 24, lid 1, bedoelde vereenvoudigde regeling geen administratieve moeilijkheden oplevert, van de forfaitaire regeling uitsluiten.

[...]”

Btw-richtlijn

5 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, dat deel uitmaakt van titel III, „Belastingplichtigen”, bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 In artikel 10 van deze richtlijn is bepaald:

„De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.”

7 Artikel 11, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de [btw] kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.”

8 Artikel 296, leden 1 en 2, van dezelfde richtlijn bevat de volgende bepalingen:

„1. De lidstaten kunnen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de bijzondere regeling van hoofdstuk 1, op moeilijkheden zou stuiten, overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een forfaitaire regeling toepassen ter compensatie van de btw die is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers.

2. Iedere lidstaat kan bepaalde categorieën landbouwproducenten, alsmede landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de in artikel 281 bedoelde vereenvoudigde regels geen administratieve moeilijkheden oplevert, van de forfaitaire regeling uitsluiten."

Oostenrijks recht

9 § 2 van de Umsatzsteuergesetz 1994 (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG"), met het opschrift „Ondernemer, onderneming", bepaalt:

„1. Ondernemer is eenieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent. De onderneming omvat alle bedrijfs- en beroepsactiviteiten van de ondernemer. Een bedrijfs- of beroepsactiviteit is elke duurzame activiteit om inkomsten te verwerven, ook wanneer zij niet gericht is op het maken van winst of een vereniging haar activiteit slechts uitoefent ten behoeve van haar leden.

2. De bedrijfs- of beroepsactiviteit wordt niet zelfstandig uitgeoefend:

1) indien natuurlijke personen, afzonderlijk of als groep, in die mate zijn opgenomen in een onderneming dat zij de instructies van de ondernemer moeten volgen;

2) indien een rechtspersoon zodanig ondergeschikt is aan de wil van een ondernemer dat hij geen eigen wil heeft. Een rechtspersoon is zodanig ondergeschikt aan de wil van een ondernemer dat hij geen eigen wil heeft (verbonden onderneming) als hij, gelet op alle omstandigheden van het geval, financieel, economisch en organisatorisch geïntegreerd is in de onderneming.

[...]"

10 § 22 van de UStG bepaalt dat het tarief van de verschuldigde belasting bij niet-boekhoudplichtige ondernemers die een landbouw- of bosbouwbedrijf exploiteren, voor de betrokken handelingen 10 % van de maatstaf van heffing bedraagt. Volgens de §§ 124 en 125 van de Bundesabgabenordnung (federale belastingwet) hangt deze boekhoudplicht af van de omzet en de waarde van het landbouwbedrijf.

11 Een maatschap ontstaat volgens § 1175 van het Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch (burgerlijk wetboek) wanneer twee of meer personen overeenkomen om door middel van een bepaalde activiteit een gemeenschappelijk doel na te streven. Deze overeenkomst is niet aan vormvoorschriften gebonden.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Sinds 1998 exploiteren verzoekers in het hoofdgeding een wijnbouwbedrijf door middel van drie maatschappen, die elk op verschillende grondstukken wijnstokken aanbouwen en btw-plichtig zijn. De eerste maatschap is opgericht door Martin Nigl en Christine Nigl, de tweede door Gisela Nigl (senior) en Josef Nigl, en de derde door Martin Nigl en Gisela Nigl (junior). De oprichting van deze maatschappen is niet in een schriftelijke overeenkomst neergelegd.

13 Om het hoofd te bieden aan de groeiende vraag naar kwaliteitswijnen, een segment dat door Martin Nigl is uitgebouwd, hebben de verzoekers in het hoofdgeding in 2001 de vennootschap Wein-Gut Nigl GmbH (hierna: „handelsvennootschap") opgericht. Deze vennootschap houdt zich voornamelijk bezig met de aankoop van wijnen afkomstig van de maatschappen en de verkoop daarvan aan wederverkopers, en met de verkoop van deze wijnen aan eindverbruikers in naam en voor rekening van elk van de betrokken maatschappen. Zij produceert voorts ook wijn uit de druiven die zij bij gecontracteerde wijnbouwers betrekt en zij exploiteert een hotel met restaurant.

14 De maatschappen zijn aangemeld bij de overheidsdiensten, waaronder bij de belastingdienst, die hen heeft gekwalificeerd als zelfstandige belastingplichtige ondernemingen voor de omzetbelasting en als groeperingen van medeondernemers voor de inkomstenbelasting.

15 Van de inkomsten en uitgaven van de drie maatschappen wordt afzonderlijk boek gehouden, zij hebben elk eigen bankrekeningen, de winst wordt binnen elke maatschap onder de maten verdeeld en de maatschappen beschikken niet over gemeenschappelijk vermogen of een gemeenschappelijke bankrekening. Elke maatschap exploiteert zelfstandig de wijngaarden die haar toebehoren of die zij pacht, heeft werknemers in loondienst en beschikt over eigen uitrusting, zoals tractoren en machines. De bedrijfsmiddelen worden voor 15 à 20 % centraal ingekocht door de handelsvennootschap en vervolgens over de maatschappen verdeeld naargelang de hoeveelheid geproduceerde wijn. De kosten voor de exploitatie van de gebouwen, gas en elektriciteit worden aan het einde van het jaar door de handelsvennootschap aan de maatschappen gefactureerd.

16 De wijn van de verschillende wijnbouwbedrijven wordt afzonderlijk bereid, maar gebotteld door middel van een gemeenschappelijke bottelinstallatie. De door de maatschappen geproduceerde wijn wordt door de handelsvennootschap in de handel gebracht onder de gemeenschappelijke merknaam Weingut Nigl en verkocht tegen gemeenschappelijk vastgestelde prijzen. De aankoopprijzen die aan de handelsvennootschap in rekening worden gebracht, worden vastgesteld door aftrek van een bedrag van de verkoopprijzen. Noch in de reclame noch op de internetsite of de prijslijsten wordt verwezen naar de verschillende wijnbouwbedrijven of productiemaatschappen. Tot slot verzorgt de handelsvennootschap alle administratieve taken voor rekening van de drie maatschappen.

17 Tot 2012 was de belastingdienst van mening dat de exploitatie werd verricht door vier belastingplichtigen, te weten de drie maatschappen en de handelsvennootschap.

18 Na een belastingcontrole in 2012 meende de belastingdienst dat de maatschappen economisch en organisatorisch dermate nauw met elkaar waren verweven dat de maten sinds 2005 een enkele vereniging hadden gevormd. Volgens de belastingdienst is er slechts één inkomstenbron waarvan de opbrengst moet worden toegewezen aan de maten van de drie maatschappen.

19 Met betrekking tot de btw heeft de belastingdienst overwogen dat er, met terugwerkende kracht tot 2005, twee belastingplichtige ondernemingen waren, te weten de enkele vereniging van personen bestaande uit de maten van de drie maatschappen en de handelsvennootschap. Naheffingsaanslagen in de btw zijn opgelegd aan alle maten van de drie maatschappen en aan de handelsvennootschap. Bij beslissing van 18 juli 2012 is de geldigheid van het btw-identificatienummer van de maatschappen beperkt.

20 Dientengevolge heeft de belastingdienst de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten waarvan de maatschappen profiteerden, ter discussie gesteld.

21 Het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), dat was aangezocht om te bepalen of verzoekers in het hoofdgeding, als zelfstandige ondernemingen, vier of slechts twee wijnbouwbedrijven exploiteerden, wijst erop dat naar Oostenrijks recht elke structuur die derden als zodanig voorkomt en zelfstandig prestaties levert in de zin van het omzetbelastingrecht, de hoedanigheid van een onderneming bezit, zelfs als het gaat om een vereniging van personen zonder rechtspersoonlijkheid.

22 Daarnaast merkt deze rechter op dat hij al heeft geoordeeld dat de Republiek Oostenrijk het in artikel 29 van de Zesde richtlijn genoemde raadgevende btw-comité niet heeft geraadpleegd en groeperingen van medeondernemers die voor de inkomstenbelasting onafhankelijk van elkaar opereren, dus niet één enkele onderneming voor de omzetbelasting vormen, ongeacht de onderlinge betrekkingen of banden.

23 Daarop heeft het Bundesfinanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) worden aangemerkt drie door verschillende leden van een familie gevormde verenigingen van personen, die jegens hun leveranciers en jegens overheidsinstanties als zodanig autonoom naar buiten treden en, met uitzondering van twee activa, elk over eigen bedrijfsmiddelen beschikken, maar hun producten grotendeels onder een gemeenschappelijke merknaam in de handel brengen via een kapitaalvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van de leden van die verenigingen en van enkele andere familieleden?

2) Indien de drie verenigingen van personen niet als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, moet dan als zelfstandige ondernemer worden beschouwd
   a) de kapitaalvennootschap die de producten verhandelt;
   b) een uit de leden van de drie verenigingen bestaande vereniging van personen, die noch aan de inkoopzijde, noch aan de verkoopzijde als zodanig op de markt optreedt, of
   c) een uit de drie verenigingen en de kapitaalvennootschap bestaande vereniging van personen, die noch aan de inkoopzijde, noch aan de verkoopzijde als zodanig op de markt optreedt?

3) Indien de drie verenigingen van personen niet als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, is de intrekking van de hoedanigheid van ondernemer (belastingplichtige) dan
   a) met terugwerkende kracht,
   b) uitsluitend voor de toekomst of
   c) helemaal niet

mogelijk, wanneer [de belastingdienst] die verenigingen van personen aanvankelijk na fiscale controles als zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) heeft erkend?

4) Indien de drie verenigingen van personen als drie zelfstandige ondernemers (belastingplichtigen) zijn aan te merken, zijn zij dan – als wijnbouwers en dus als landbouwproducenten – forfaitair belaste landbouwers, wanneer deze economisch met elkaar samenwerkende verenigingen weliswaar elk voor zich onder de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten vallen, maar de kapitaalvennootschap, een door de leden van die drie verenigingen gevormde aparte vereniging van personen dan wel een door de kapitaalvennootschap met de leden van die drie verenigingen gevormde aparte vereniging van personen wegens de bedrijfsomvang of de rechtsvorm naar nationaal recht van de forfaitaire regeling zijn uitgesloten?

5) Indien de drie verenigingen van personen in beginsel niet voor toepassing van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten in aanmerking komen, geldt deze uitsluiting dan
   a) met terugwerkende kracht,
   b) uitsluitend voor de toekomt of
   c) helemaal niet?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

24 Vooraf moet worden opgemerkt dat, gelet op de periode waarvoor de belastingdienst heeft geconstateerd dat de maten van de drie maatschappen een enkele vereniging van personen hadden gevormd, te weten van 2005 tot 2012, de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn en de btw-richtlijn van toepassing zijn.

Eerste vraag

25 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 9, lid 1, eerste alinea, en artikel 10 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat maatschappen zoals in het hoofdgeding aan de orde, die jegens hun leveranciers, jegens overheidsinstanties en tot op zekere hoogte jegens hun klanten als zodanig autonoom naar buiten treden, die elk een eigen product vervaardigen met gebruik van hoofdzakelijk hun eigen bedrijfsmiddelen, maar hun producten grotendeels onder een gemeenschappelijke merknaam in de handel brengen via een kapitaalvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van de maten van die maatschappen en van andere leden van de betrokken familie, moeten worden beschouwd als zelfstandige btw-plichtige ondernemingen.

26 In dat verband is van belang dat volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 9 van de btw-richtlijn als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit (zie met name arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, EU:C:1987:161, punt 6; 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 27, en 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punt 35).

27 Door de in artikel 4, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen, met name „eenieder”, wordt het begrip „belastingplichtige” ruim gedefinieerd met de nadruk op de zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit, in die zin dat alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen en entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die objectief gezien de criteria van die bepaling vervullen, als btw-plichtigen worden beschouwd (zie in die zin arrest van 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punt 28).

28 Om vast te stellen of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht, moet worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt (arresten van 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punt 18; 18 oktober 2007, Van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punt 23, en 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punt 34).

29 Tegen die achtergrond moet de eerste vraag worden beantwoord.

30 De omstandigheid dat maatschappen zoals in het hoofdgeding aan de orde afzonderlijk wijngaarden exploiteren die hun toebehoren of die zij, eveneens afzonderlijk, pachten, dat zij elk bijna uitsluitend hun eigen bedrijfsmiddelen gebruiken en hun eigen werknemers in dienst hebben, dat zij jegens hun

leveranciers, jegens overheidsinstanties en tot op zekere hoogte jegens hun klanten als zodanig autonoom naar buiten treden, getuigt van het feit dat elke maatschap een activiteit in eigen naam, voor eigen rekening en onder haar eigen verantwoordelijkheid verricht.

31 In die context volstaat een zekere samenwerking tussen dergelijke maatschappen en een kapitaalvennootschap bij met name het in de handel brengen van hun producten onder een gemeenschappelijke merknaam niet om de zelfstandigheid van deze maatschappen tegenover de kapitaalvennootschap in twijfel te trekken.

32 De omstandigheid dat dergelijke maatschappen een deel van hun activiteiten gezamenlijk aan een derde vennootschap toevertrouwen is een keuze bij de organisatie van deze activiteiten. Op grond daarvan kan niet worden geconcludeerd dat deze maatschappen hun activiteiten niet zelfstandig verrichten of dat zij niet het aan hun economische activiteit verbonden economische risico dragen.

33 De bepalende rol die een van de maten van een van de maatschappen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, speelt bij de bereiding van de wijn van deze maatschappen en bij de vertegenwoordiging ervan, kan evenmin afdoen aan de vaststelling dat deze maatschappen hun activiteiten zelfstandig verrichten, daar zij elk in eigen naam, voor eigen rekening en onder hun eigen verantwoordelijkheid handelen.

34 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 9, lid 1, eerste alinea, en artikel 10 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat maatschappen zoals in het hoofdgeding aan de orde, die jegens hun leveranciers, jegens overheidsinstanties en tot op zekere hoogte jegens hun klanten als zodanig autonoom naar buiten treden, die elk een eigen product vervaardigen met gebruik van hoofdzakelijk hun eigen bedrijfsmiddelen, maar hun producten grotendeels onder een gemeenschappelijke merknaam in de handel brengen via een kapitaalvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van de maten van die maatschappen en van andere leden van de betrokken familie, moeten worden beschouwd als zelfstandige btw-plichtige ondernemingen.

35 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Vierde vraag

36 Met zijn vierde vraag tracht de verwijzende rechter in wezen te bepalen of artikel 25 van de Zesde richtlijn en artikel 296 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen de mogelijkheid om de toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten die in die artikelen is neergelegd te weigeren in geval van maatschappen zoals in het hoofdgeding aan de orde, die worden beschouwd als zelfstandige, btw-plichtige ondernemingen en met elkaar samenwerken, op grond dat een kapitaalvennootschap, een vereniging van personen bestaande uit de maten van deze maatschappen of een vereniging van personen bestaande uit deze kapitaalvennootschap en de maten van deze maatschappen vanwege de omvang of de rechtsvorm ervan niet in aanmerking komt voor deze regeling.

37 Er zij aan herinnerd dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten een afwijkende regeling is die een uitzondering vormt op de algemene regeling van de Zesde richtlijn en de btw-richtlijn, die bijgevolg slechts mag worden toegepast voor zover dit voor het bereiken van haar doelstelling noodzakelijk is (arresten van 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punt 27; 26 mei 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punt 27, en 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 49).

38 Een van de twee doelstellingen van deze regeling is vereenvoudiging, die moet worden verzoend met de doelstelling van compensatie van de btw-voordruk die op de betrokken landbouwers rust (zie in die zin arresten van 26 mei 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punt 28, en 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 50).

39 Ook verdient vermelding dat de lidstaten overeenkomstig artikel 25, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 296, lid 1, van de btw-richtlijn een forfaitaire regeling „kunnen" toepassen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of de vereenvoudigde regeling op moeilijkheden – met name van administratieve aard – zou stuiten.

40 Bovendien blijkt uit de bewoordingen van artikel 25, lid 9, van de Zesde richtlijn en van artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn dat de lidstaten bepaalde categorieën landbouwproducenten van de forfaitaire regeling „kunnen uitsluiten".

41 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de nationale wet geen algemene uitsluiting van een categorie landbouwproducenten van de forfaitaire regeling kent op grond dat deze producenten via een kapitaalvennootschap of een vereniging zoals genoemd in punt 36 van dit arrest door nauwe economische samenwerking met elkaar verweven zijn.

42 Daarnaast zijn landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling of de vereenvoudigde regeling geen administratieve moeilijkheden oplevert, volgens deze bepalingen van de forfaitaire regeling uitgesloten.

43 De door de verwijzende rechter genoemde omstandigheid dat noch een kapitaalvennootschap, noch een vereniging van personen bestaande uit de maten van meerdere maatschappen, noch een vereniging van personen bestaande uit deze kapitaalvennootschap en de maten van deze maatschappen vanwege de omvang of de rechtsvorm ervan voor de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten in aanmerking komt, kan niet van invloed zijn op de vraag of deze maatschappen in aanmerking komen voor de regeling, aangezien een dergelijke omstandigheid op zichzelf niet betekent dat de toepassing van de normale regeling of de vereenvoudigde regeling voor hen geen administratieve moeilijkheden oplevert.

44 Dat zou anders zijn als maatschappen als in het hoofdgeding vanwege hun banden met een kapitaalvennootschap of een vereniging zoals genoemd in punt 36 supra, materieel in staat waren de administratieve lasten te dragen die de taken in verband met de toepassing van de normale of de vereenvoudigde regeling met zich brengen, hetgeen de verwijzende rechter heeft na te gaan.

45 In een dergelijke hypothese mag het feit dat de administratieve kosten van de toepassing van de btw door toepassing van de forfaitaire regeling lager kunnen worden echter niet in aanmerking worden genomen, aangezien de wetgever van de Unie de forfaitaire regeling heeft ingevoerd ten behoeve van enkel die landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of de vereenvoudigde regeling op moeilijkheden – met name van administratieve aard – zou stuiten.

46 Gelet op het voorgaande moet op de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 25 van de Zesde richtlijn en artikel 296 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen de mogelijkheid om de toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten die in die artikelen is neergelegd te weigeren in geval van maatschappen zoals in het hoofdgeding aan de orde, die worden beschouwd als zelfstandige, btw-plichtige ondernemingen en met elkaar samenwerken, op grond dat noch een kapitaalvennootschap, noch een vereniging van personen bestaande uit de maten van deze maatschappen, noch een vereniging van personen bestaande uit deze kapitaalvennootschap en de maten van deze maatschappen vanwege de omvang of de rechtsvorm ervan voor deze regeling in aanmerking komt, zelfs niet als deze maatschappen geen deel uitmaken van een categorie producenten die van die forfaitaire regeling is uitgesloten, mits zij

dankzij hun banden met deze vennootschap of een van die verenigingen materieel in staat zijn de administratieve lasten te dragen die de taken in verband met de toepassing van de normale of de vereenvoudigde btw-regeling met zich brengen, hetgeen de verwijzende rechter heeft na te gaan.

Vijfde vraag

47 Met zijn vijfde vraag tracht de verwijzende rechter in wezen te bepalen of de uitsluiting van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, indien maatschappen als in het hoofdgeding in beginsel daarvan uitgesloten zijn, met terugwerkende kracht, enkel voor de toekomst of helemaal niet van toepassing is.

48 In herinnering zij gebracht dat het rechtszekerheidsbeginsel zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst vóór verstrijken van de verjaringstermijn de afgetrokken belasting of btw ter zake van al verstrekte diensten, waarover belasting geheven had moeten worden, naheft (zie in die zin arresten van 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punten 47 en 48, en 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 42).

49 Een dergelijke regel moet ook opgaan wanneer een regeling waarvan een btw-plichtige profiteert door de belastingdienst ter discussie wordt gesteld, waaronder begrepen voor een periode die voorafgaat aan de datum waarop deze beoordeling wordt afgegeven, op voorwaarde dat deze beoordeling plaatsvindt vóór verstrijken van de verjaringstermijn voor het optreden van de dienst, en dat de gevolgen ervan niet terugwerken tot een datum die voorafgaat aan die waarop de feitelijke en juridische gegevens zijn opgekomen waarop de beoordeling berust.

50 Onder deze omstandigheden kan de omstandigheid dat de belastingdienst in een eerder stadium had toegestaan dat de maatschappen van de forfaitaire regeling gebruikmaakten, niet van invloed zijn op het antwoord op de gestelde vraag. De feitelijke en juridische gegevens waarop de nieuwe beoordeling van deze dienst berust, dateren namelijk van na deze toestemming en zijn opgekomen vóór verstrijken van de verjaringstermijn van zijn optreden.

51 Gelet op het voorgaande moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat, indien maatschappen als in het hoofdgeding in beginsel uitgesloten zijn van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, deze uitsluiting van toepassing is op de periode die voorafgaat aan de datum van de beoordeling waarop zij berust, op voorwaarde dat deze beoordeling plaatsvindt vóór verstrijken van de verjaringstermijn voor het optreden van de belastingdienst en de gevolgen ervan niet terugwerken tot een datum die voorafgaat aan die waarop de feitelijke en juridische gegevens zijn opgekomen waarop de beoordeling berust.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 4, lid 1 en lid 4, eerste alinea, 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 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004, en artikel 9, lid 1, eerste alinea, en artikel 10 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van**

28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat maatschappen zoals in het hoofdgeding aan de orde, die jegens hun leveranciers, jegens overheidsinstanties en tot op zekere hoogte jegens hun klanten als zodanig autonoom naar buiten treden, die elk een eigen product vervaardigen met gebruik van hoofdzakelijk hun eigen bedrijfsmiddelen, maar hun producten grotendeels onder een gemeenschappelijke merknaam in de handel brengen via een kapitaalvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van de maten van die maatschappen en van andere leden van de betrokken familie, moeten worden beschouwd als zelfstandige belastingplichtige ondernemingen voor de belasting over de toegevoegde waarde.

2) **Artikel 25 van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66, en artikel 296 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen de mogelijkheid om de toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten die in die artikelen is neergelegd te weigeren in geval van maatschappen zoals in het hoofdgeding aan de orde, die worden beschouwd als zelfstandige, belastingplichtige ondernemingen voor de belasting over de toegevoegde waarde en met elkaar samenwerken, op grond dat noch een kapitaalvennootschap, noch een vereniging van personen bestaande uit de maten van deze maatschappen, noch een vereniging van personen bestaande uit deze kapitaalvennootschap en de maten van deze maatschappen vanwege de omvang of de rechtsvorm ervan voor deze regeling in aanmerking komt, zelfs niet als deze maatschappen geen deel uitmaken van een categorie producenten die van die forfaitaire regeling is uitgesloten, mits zij dankzij hun banden met deze vennootschap of een van die verenigingen materieel in staat zijn de administratieve lasten te dragen die de taken in verband met de toepassing van de normale of de vereenvoudigde regeling van de belasting over de toegevoegde waarde met zich brengen, hetgeen de verwijzende rechter heeft na te gaan.**

3) **Indien maatschappen als in het hoofdgeding in beginsel uitgesloten zijn van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, is deze uitsluiting van toepassing op de periode die voorafgaat aan de datum waarop de beoordeling is gedaan waarop zij berust, op voorwaarde dat deze beoordeling plaatsvindt vóór verstrijken van de verjaringstermijn voor het optreden van de belastingdienst en de gevolgen ervan niet terugwerken tot een datum die voorafgaat aan die waarop de feitelijke en juridische gegevens zijn opgekomen waarop de beoordeling berust.**

ondertekeningen