



Datum van inontvangstneming : 27/12/2021

Zaak C-516/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

20 augustus 2021

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 mei 2021

Verweerder en verzoeker tot Revision:

Finanzamt X

Verzoeker en verweerder in Revision:

Y

Voorwerp van het hoofdeding

Richtlijn 2006/112 – Artikel 135 – Toepassing van de belastingvrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen op de verhuur en verpachting van een gebouw met alle daarin blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Heeft de verplichting om belasting te betalen op de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines als bedoeld in artikel 135, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 betrekking op

- enkel de afzonderlijke (op zichzelf staande) verhuur van dergelijke werktuigen en machines of ook op
- de verhuur (verpachting) van dergelijke werktuigen en machines, die op grond van een verpachting van een gebouw tussen dezelfde partijen (en als bijkomende prestatie) volgens artikel 135, lid 1, onder l), van richtlijn 2006/112 van belasting is vrijgesteld?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”), meer in het bijzonder artikel 135

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst (hierna: „uitvoeringsverordening 282/2011”), meer in het bijzonder artikel 13 ter, onder d)

Aangevoerde nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), meer in het bijzonder § 4, punt 12

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoeker heeft in de jaren 2010 tot en met 2014 (relevante jaren) stallen verpacht voor het opfokken van kalkoenen. In die stallen waren werktuigen en machines voor voeding, verwarming, ventilatie en verlichting blijvend geïnstalleerd. Hij is ervan uitgegaan dat zijn prestatie, waarvoor één pachtprijs werd betaald, als geheel was vrijgesteld van omzetbelasting (btw).
- 2 Het Finanzamt (belastingdienst, Duitsland) was daarentegen van mening dat, op basis van de door verzoeker gemaakte kosten, 20 % van de pachtprijs betrekking heeft op de werktuigen en machines en dat daarover dus btw moet worden betaald. Derhalve heeft het Finanzamt overeenkomstige belastingaanslagen vastgesteld.
- 3 Het tegen die aanslagen ingediende bezwaar bleef zonder succes. Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) heeft het vervolgens ingestelde beroep gegrond verklaard. Tegen dat arrest heeft het Finanzamt beroep in Revision ingesteld dat thans door de verwijzende rechter wordt behandeld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Rechtskader

- 4 Volgens artikel 135, lid 1, onder l), van richtlijn 2006/112 wordt vrijstelling verleend voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen. Op grond van artikel 135, lid 2, eerste volzin, onder c), van die richtlijn is onder meer de „verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines” van deze vrijstelling uitgesloten. Artikel 135, lid 2, tweede volzin regelt dat de lidstaten nog andere handelingen van de vrijstelling kunnen uitsluiten.
- 5 Het nationale recht bepaalt in overeenstemming met richtlijn 2006/112 dat de verhuur en verpachting van onroerende goederen van belasting vrijgesteld zijn (§ 4, punt 12, eerste volzin, UStG). Niet vrijgesteld zijn onder meer de verhuur en verpachting van machines en andere werktuigen van enigerlei aard die onderdeel van een installatie zijn (§ 4, punt 12, tweede volzin, UStG).

Prejudiciële vraag

- 6 De aan het Europees Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) voorgelegde vraag betreffende de uitlegging van artikel 135, lid 2, eerste volzin, onder c), van richtlijn 2006/112 rijst indien aan de volgende drie voorwaarden is voldaan.
- 7 In de eerste plaats moet de verpachting van het gebouw met de daarin blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines als geheel voldoen aan de voorwaarden voor vrijstelling als bedoeld in artikel 135, lid 1, onder l), van richtlijn 2006/112.
- 8 Deze vrijstelling betreft enerzijds de verhuur en verpachting van een gebouw zoals in casu de stal (arrest van 16 januari 2003, ██████████ C-315/00, EU:C:2003:23, punten 35 en 40).
- 9 Anderzijds is volgens artikel 135, lid 1, onder l), van richtlijn 2006/112 ook de verpachting van de geïnstalleerde werktuigen en machines vrijgesteld. Dit volgt uit het arrest van 19 december 2018, ██████████ (C-17/18, EU:C:2018:1038, punten 39 en 41; hierna: „arrest ██████████”). Op basis van dit arrest moet artikel 135, lid 1, onder l), van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd „dat een huurovereenkomst die betrekking heeft op een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt, alsook op de vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk zijn, één enkele dienst vormt, waarbij de verhuur van het onroerend goed de hoofddienst is”. Deze uitlegging wordt bevestigd door artikel 13 ter, onder d), van uitvoeringsverordening 282/2011 (welk artikel echter pas na de relevante jaren in werking is getreden). Volgens dit artikel wordt ook „ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder [...] wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst” als onroerend goed beschouwd. Ten slotte moet in aanmerking

worden genomen dat goederen die blijvend in de stallen zijn geïnstalleerd naar nationaal civiel recht essentiële elementen van het onroerend goed zijn.

- 10 In de tweede plaats moet de uitsluiting van de vrijstelling als bedoeld in artikel 135, lid 2, eerste volzin van richtlijn 2006/112 in beginsel op de verpachting van werktuigen en machines van toepassing zijn. De verwijzende rechter gaat ervan uit dat bij de uitlegging van deze bepaling niet moet worden onderscheiden tussen de verhuur en de verpachting van werktuigen en machines. Hij baseert zich hierbij op het arrest ██████ waarin het Hof de vrijstelling voor verpachting heeft bevestigd en niet heeft beperkt tot verhuur. Bovendien heeft het Hof de volgens artikel 135, lid 1, onder l), van richtlijn 2006/112 vrijgestelde verhuur zo omschreven dat de eigenaar van een onroerend goed de huurder, tegen betaling van huur en voor een overeengekomen duur, het recht verleent zijn goed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten (arrest van 22 januari 2015, Régie communale autonome ██████ C-55/14, EU:C:2015:29, punt 22). Het feit dat de verpachting naar nationaal recht tevens het vruchtgebruik ervan toestaat, doet niets af aan de vrijstelling, hetgeen bijvoorbeeld blijkt uit de belastingvrije verpachting van landbouwgrond.
- 11 Zelfs indien artikel 135, lid 2, eerste volzin, onder c), van richtlijn 2006/112 alleen betrekking zou hebben op de verhuur maar niet op de verpachting, zou een belastingplicht voor de verpachting van werktuigen en machines voor het overige uit het nationale recht voortvloeien (§ 4, punt 12, tweede volzin, UStG).
- 12 In de derde plaats moet er sprake zijn van één enkele handeling. Daarover heeft het Hof laatstelijk in het arrest van 4 maart 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punten 37 e.v.), met verwijzing naar eerdere rechtspraak, geoordeeld dat wanneer een economische handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betreffende handeling plaatsvindt teneinde na te gaan of daaruit één of meerdere prestaties naar voren komen, met dien verstande dat elke prestatie normaal gesproken als een onderscheiden en zelfstandige prestatie moet worden beschouwd.
- 13 Een handeling mag echter niet in afwijking van deze algemene regel kunstmatig worden opgesplitst. Daarom is er sprake van één enkele prestatie wanneer meerdere elementen of handelingen die de belastingplichtige verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.
- 14 Tevens is een economische handeling één enkele prestatie wanneer een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen.
- 15 De belastingrechter heeft op grond van de hierboven aangehaalde beginselen die ter zake in de rechtspraak zijn geformuleerd, geoordeeld dat de

terbeschikkingstelling van de werktuigen en machines een bijkomende prestatie bij de terbeschikkingstelling van het gebouw vormt. Als motivering heeft hij uiteengezet dat het bij deze werktuigen en machines om speciaal aangepaste elementen gaat die enkel tot doel hebben om in overeenstemming met het contract onder optimale omstandigheden van de kalkoenstal gebruik te maken.

- 16 De verwijzende rechter vraagt zich af of het standpunt dat sprake is van één enkele prestatie doorslaggevend is of dat uit artikel 135, lid 2, eerste volzin, onder c), van richtlijn 2006/112 moet worden afgeleid dat een eenheid van handelingen moet worden gesplitst in een belastingvrij en een belastingplichtig gedeelte.
- 17 Uit de rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 135, lid 2, eerste volzin, onder b), van richtlijn 2006/112 blijkt dat voorrang wordt gegeven aan de opvatting dat er sprake is van één enkele prestatie. Het Hof heeft dienaangaande geoordeeld dat de verhuur van oppervlakken voor het parkeren van voertuigen „niet kan worden uitgesloten van de vrijstelling voor ‚verhuur van onroerende goederen‘ indien hij nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed met een andere bestemming” (arrest van 13 juli 1989, ██████████ C-173/88, EU:C:1989:329, punt 17). In dit verband heeft het Hof tot uitgangspunt genomen dat de verhuur van het onroerend goed en de verhuur van de parkeerplaats „één enkele economische handeling” vormden.
- 18 Voorts blijkt uit de rechtspraak dat de vrijstelling in het geval van de verhuur of verpachting van een gebouw met inboedel die geen blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines betreft, ook betrekking heeft op deze inboedel (zie arrest ██████████).
- 19 Voor het standpunt dat er sprake is van één enkele prestatie zou ook het arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), kunnen pleiten. Volgens dat arrest moet één enkele prestatie, die bestaat uit twee onderscheiden elementen, waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt, waarvoor indien zij afzonderlijk werden verricht, verschillende btw-tarieven zouden gelden, moet worden belast tegen het enkele btw-tarief dat voor die enkele prestatie geldt.
- 20 Daarentegen zou voor een splitsing kunnen pleiten dat de verpachting van werktuigen en machines in tegenspraak is met het „passieve karakter” van verhuur. In dit verband leidt de verwijzende rechter uit de rechtspraak van het Hof af dat de verhuur van onroerend goed een „passief karakter” heeft en dat de vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerend goed niet van toepassing is op een terbeschikkingstelling van machines en werktuigen, die niet alleen een passieve terbeschikkingstelling van onroerend goed omvat, maar ook een aantal commerciële activiteiten, zoals het voortdurende toezicht, beheer en onderhoud door de eigenaar, alsmede de terbeschikkingstelling van andere faciliteiten, zodat, bij gebreke van zeer specifieke omstandigheden, de verhuur van dit goed niet de overwegende prestatie kan zijn (arrest van 2 juli 2020,

Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Colocatiediensten), C-215/19, EU:C:2020:518, punt 43).

- 21 Uit arrest ██████ volgt geen duidelijk antwoord op de prejudiciële vraag. Het is juist dat het Hof in dat arrest (punt 39) met betrekking tot roerende goederen, die echter elementen zijn die als integrerende onderdelen verband houden met het onroerend goed, is uitgegaan van een bijkomende prestatie bij een vrijgestelde verpachting van onroerend goed. Hoewel op basis daarvan de vraag kan rijzen naar de toepassing van artikel 135, lid 2, eerste volzin, onder c), van richtlijn 2006/112 en een daaruit voortvloeiende belastingplicht, heeft het Hof zich in dat arrest daarover niet uitgesproken.