

61998J0023

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 27 januari 2000. - Staatssecretaris van Financiën tegen J. Heerma. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Hoge Raad - Nederland. - Zesde BTW-richtlijn - Handelingen tussen maat en maatschap. - Zaak C-23/98.

Jurisprudentie 2000 bladzijde I-00419

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Economische activiteiten in zin van artikel 4 van Zesde richtlijn - Zelfstandig verrichte activiteiten - Begrip - Verhuur van lichamelijke zaak aan maatschap waarvan verhuurder deel uitmaakt - Daaronder begrepen - Economische activiteit van verhuurder beperkt tot deze verhuur - Geen invloed

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, leden 1 en 4)

Samenvatting

\$\$Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd dat, indien een persoon als enige economische activiteit in de zin van deze bepaling heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een vennootschap waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te worden verricht in de zin van die bepaling.

Wat de onderhavige activiteit betreft, bestaan er immers tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid zoals die bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de richtlijn, die zouden betekenen dat niet is voldaan aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt. Integendeel, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook al beheert hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt. Deze verhuur valt immers niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap. Het doet er in dit verband weinig toe dat de maat de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, als enige activiteit heeft. Deze omstandigheid is immers niet van belang voor de beoordeling van de zelfstandigheid

van de maat bij het verrichten van de betrokken economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn en kan hooguit van invloed zijn voor de vraag, of er wel sprake is van een economische activiteit in de zin van dit artikel.

(cf. punten 18-19, 22 en dictum)

Partijen

In zaak C-23/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

Staatssecretaris van Financiën

en

J. Heerma,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, lid 1, 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Zesde kamer),

samengesteld als volgt: P. J. G. Kapteyn, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, G. Hirsch (rapporteur) en H. Ragnemalm, rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. van Vliet, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, bijgestaan door L. Vandenberghe, advocaat te Brussel,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van J. Heerma, vertegenwoordigd door J. Boele, belastingconsulent bij Accountants en bedrijfsadviseurs ALFA BEAG; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. van Vliet, ter terechtzitting van 18 maart 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 mei 1999,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 12 november 1997, ingekomen bij het Hof op 28 januari 1998, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 4, lid 1, 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; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geschil tussen J. Heerma en de Nederlandse belastingdienst ter zake van de vraag, of het verhuren van een onroerende zaak waarvan Heerma eigenaar is aan een maatschap naar Nederlands recht waarvan hij deel uitmaakt, aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW") onderworpen is.

Rechtskader

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn luidt:

"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.

3. (...)

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.

5. (...)''

5 Artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat de lidstaten in beginsel vrijstelling verlenen voor de verhuur en verpachting van onroerende zaken. Ingevolge artikel 13 C, sub a, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten hun belastingplichtigen evenwel het recht verlenen om voor dat soort verrichtingen voor belastingheffing te kiezen.

6 Overeenkomstig deze bepalingen biedt de Nederlandse wetgeving de mogelijkheid, in geval van verhuur en verpachting voor belastingheffing te kiezen.

Het hoofdgeding

7 Heerma, die een agrarisch bedrijf uitoefende, ging per 1 januari 1994 met zijn echtgenote een maatschap aan (hierna: "maatschap Heerma"), waarin hij de roerende bedrijfsmiddelen van dat bedrijf inbracht.

8 De maatschap naar Nederlands recht bezit geen rechtspersoonlijkheid, maar wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid, en verricht zelfstandig economische activiteiten. Uit dien hoofde is als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn te beschouwen de maatschap, en niet de beherende maat of maten.

9 In 1994 begon Heerma met de bouw van een ligboxenstal, die hij met ingang van 1 november 1994 voor zes jaar tegen een jaarlijkse pacht prijs van 12 000 NLG aan de maatschap Heerma verpachtte.

10 Heerma en de maatschap Heerma verzochten, voor deze pacht te worden uitgezonderd van de vrijstelling van BTW. De Inspecteur wees dit verzoek af, evenals het tegen deze afwijzing ingediende bezwaar. Heerma ging daarop in beroep bij het Gerechtshof te Leeuwarden, dat de afwijzing door de Inspecteur van het verzoek en van het bezwaar vernietigde en bepaalde, dat de verpachting van de ligboxenstal door Heerma niet was vrijgesteld van BTW.

11 De Staatssecretaris van Financiën stelde beroep tot cassatie van deze uitspraak in bij de Hoge Raad der Nederlanden. Deze merkt op, dat niet wordt bestreden dat de in geding zijnde verhuur door Heerma erop gericht is duurzaam opbrengst te verkrijgen, zodat zij is aan te merken als economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn. Gezien de gelieerdheid van de verhuurder en de huurster rijst echter de vraag, of artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat deze verhuur van een onroerende zaak moet worden aangemerkt als een zelfstandig verrichte economische activiteit, dan wel moet worden gezegd dat de in die bepaling bedoelde zelfstandigheid ontbreekt. Dit laatste zou volgens de verwijzende rechter kunnen meebrengen, dat de verhurende maat moet worden vereenzelvigd met de hurende maatschap, zodat sprake is van slechts één belastingplichtige in de zin van die bepaling.

12 De Hoge Raad heeft daarop de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

"Dient artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat, indien een persoon als enige economische activiteit heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur, hoewel een economische activiteit, geacht moet worden niet zelfstandig te worden verricht, omdat de maat tezamen met de maatschap als één belastingplichtige in de zin van genoemd artikel 4, lid 1, dient te worden beschouwd?"

De prejudiciële vraag

13 Om te beginnen moet erop worden gewezen, dat Heerma, die de ligboxenstal niet aan de maatschap Heerma ter beschikking heeft gesteld in de vorm van inbreng in de maatschap tegen

deelneming in winst en verlies van deze maatschap, maar in de vorm van verhuur, tegen betaling van huur, deze handeling heeft verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.

14 In de tweede plaats heeft de verwijzende rechter op grond van het arrest van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517), vastgesteld, dat Heerma een economische activiteit verrichtte in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, aangezien hij zijn stal had verhuurd om daaruit duurzaam opbrengst te verkrijgen.

15 De Nederlandse regering stelt, dat economische zelfstandigheid in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn ontbreekt, wanneer de verhuur van een lichamelijke zaak zich beperkt tot handelen binnen een besloten kring, zoals het geval is wanneer een maat in een maatschap naar Nederlands recht aan die maatschap een zaak verhuurt. De verhuurder tevens maat is immers medeaansprakelijk voor de nakoming van de voor de hurende maatschap uit de huurovereenkomst voortvloeiende verbintenissen.

16 De Duitse regering en de Commissie zijn daarentegen van mening, dat een maat die een zaak verhuurt aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, dit in de omstandigheden van het onderhavige geval zelfstandig doet. In dit verband beklemtoont de Commissie, dat de omstandigheid dat de contracterende partijen, te weten de maat en de maatschap, geen tegengestelde belangen hebben, maar belangen die in dezelfde richting gaan, niet volstaat om hen als één belastingplichtige te beschouwen.

17 Vastgesteld moet worden, dat de maat die, zoals Heerma in het hoofdgeding, een onroerende zaak verhuurt aan de belastingplichtige maatschap waarvan hij deel uitmaakt, zelfstandig handelt in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

18 Wat de onderhavige activiteit betreft, bestaan er immers tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid zoals die bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, die zouden betekenen dat aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt, niet is voldaan. Integendeel, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. Deze verhuur valt immers niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap.

19 Anders dan de Nederlandse regering betoogt, doet het er in dit verband weinig toe, dat de maat de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, als enige activiteit heeft. Deze omstandigheid is immers niet van belang voor de beoordeling van de zelfstandigheid van de maat bij het verrichten van de betrokken economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, en kan hooguit van invloed zijn op de vraag, of er wel sprake is van een economische activiteit in de zin van dit artikel. Zoals de verwijzende rechter opmerkt, volgt echter uit punt 22 van het arrest Enkler, reeds aangehaald, dat de verhuur van een lichamelijke zaak een exploitatie van die zaak is, die is aan te merken als economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, wanneer zij erop gericht is duurzaam opbrengst te verkrijgen.

20 Volgens artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, 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.

21 Zoals de advocaat-generaal evenwel in punt 22 van zijn conclusie heeft uiteengezet, is er in casu geen aanleiding op deze bepaling in te gaan, daar de Staatssecretaris van Financiën in het hoofdgeding het begrip fiscale eenheid in de zin van deze bepaling niet ter sprake heeft gebracht.

22 Derhalve moet op de vraag worden geantwoord, dat artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, indien een persoon als enige economische activiteit in de zin van deze bepaling heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een vennootschap als een maatschap naar Nederlands recht, waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te worden verricht in de zin van die bepaling.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

23 De kosten door de Nederlandse en de Duitse regering en door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 12 november 1997 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 4, lid 1, 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, moet aldus worden uitgelegd dat, indien een persoon als enige economische activiteit in de zin van deze bepaling heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een vennootschap als een maatschap naar Nederlands recht, waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te worden verricht in de zin van die bepaling.