

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

4 mei 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c) – Uitzonderingen op de in artikel 135, lid 1, onder I), genoemde vrijstelling – Verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines in het kader van de verpachting van een agrarische bedrijfsruimte”

In zaak C-516/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 26 mei 2021, ingekomen bij het Hof op 20 augustus 2021, in de procedure

Finanzamt X

tegen

Y,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: M. C. Lycourgos, kamerpresident, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin en O. Spineanu-Matei (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Pitruzzella,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en A. Hoesch als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Pethke en V. Uher als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 december 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), 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 het Finanzamt X (belastingdienst X, Duitsland; hierna: „belastingdienst”) en Y over de onderwerping aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) van het ter beschikking stellen van werktuigen en machines in het kader van de verpachting van een agrarische bedrijfsruimte.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Titel IX van de btw-richtlijn bevat een hoofdstuk 3 („Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”), waarin artikel 135 is opgenomen, dat luidt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

2. De volgende handelingen zijn van de in lid 1, punt l), geregelde vrijstelling uitgesloten:

[...]

b) verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

c) verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

[...]

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van de in lid 1, punt l), geregelde vrijstelling uitsluiten.”

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

4 Artikel 13 ter, onder d), van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de btw-richtlijn (PB 2011, L 77, blz. 1), zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 (PB 2013, L 284, blz. 1) (hierna: „uitvoeringsverordening nr. 282/2011”), luidt als volgt:

„Voor de toepassing van [de btw-richtlijn] wordt het volgende als ‚onroerend goed’ aangemerkt:

[...]

d) ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.”

5 Volgens artikel 3, derde alinea, van verordening nr. 1042/2013 is artikel 13 ter van

uitvoeringsverordening nr. 282/2011 in werking getreden op 1 januari 2017.

Duits recht

6 § 4, punt 12, laatste volzin, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386) bepaalt in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie:

„Zijn van de onder § 1, lid 1, punt 1, vallende handelingen vrijgesteld:

[...]

12. a) de verhuur en verpachting van onroerende goederen, [...].”

7 § 4, punt 12, tweede volzin, van het Umsatzsteuergesetz preciseert in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie dat „[d]e vrijstelling [...] niet [geldt] voor [...] de verhuur en verpachting van machines en andere werktuigen van enigerlei aard die deel uitmaken van een bedrijfsinstallatie, zelfs wanneer zij een wezenlijk bestanddeel van een onroerend goed vormen”.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Y heeft van 2010 tot en met 2014 een stal verpacht voor het opfokken van kalkoenen. Daarin bevonden zich blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines. Volgens de verwijzende rechter ging het daarbij onder andere om een industriële spiraaltransporteur, die diende om de kalkoenen te voederen, en een verwarmings-, ventilatie- en verlichtingssysteem met een aan de groeifase van de dieren aangepaste temperatuur en lichtsterkte, dit om de voor het bereiken van de slachtrijpheid vereiste opfokomstandigheden te waarborgen. Die werktuigen en machines waren speciaal afgestemd op het overeengekomen gebruik van het gebouw als opfokvoorziening voor dit pluimvee.

9 Volgens de bepalingen van de pachtovereenkomst ontving Y één enkele vergoeding voor de terbeschikkingstelling van het bedrijfsgebouw en de terbeschikkingstelling van de werktuigen en machines. Y was van mening dat de pachtprijs in zijn geheel was vrijgesteld van btw.

10 De belastingdienst was daarentegen van mening dat de verpachting van de betrokken werktuigen en machines niet was vrijgesteld van btw en dat de overeengekomen vergoeding, die voor 20 % aan de verpachting van de machines en werktuigen kon worden toegerekend, in die mate aan de btw moest worden onderworpen. Zij heeft voor de litigieuze jaren naheffingsaanslagen opgelegd.

11 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) heeft op basis van zowel de rechtspraak van het Hof als die van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) het door Y tegen deze aanslagen ingestelde beroep toegewezen op grond dat de betrokken pachtprestatie volledig moest worden vrijgesteld. Volgens het Finanzgericht vormde de terbeschikkingstelling van de werktuigen en machines namelijk een bijkomende prestatie bij de terbeschikkingstelling van de opfokstal, en moest eerstgenoemde terbeschikkingstelling op dezelfde grond worden vrijgesteld.

12 De belastingdienst heeft tegen dit vonnis beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof, de verwijzende rechter.

13 Die rechter twijfelt over de uitlegging van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn.

14 Hij merkt ten eerste onder verwijzing naar het arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), op dat de verpachting van de industriële spiraaltransporteur en het verwarmings-, ventilatie- en verlichtingssysteem krachtens artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn is vrijgesteld van btw. Deze uitlegging wordt volgens hem bevestigd door artikel 13 ter, onder d), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en ook door het Duits burgerlijk recht, dat bepaalt dat voorwerpen die duurzaam in een opfokstal zijn bevestigd, essentiële bestanddelen vormen van het onroerend goed waarvan zij deel uitmaken.

15 Ten tweede is de verwijzende rechter van mening dat, niettegenstaande het redactionele verschil tussen artikel 135, lid 1, onder l), en artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn, en los van de verschillen tussen de taalversies van deze richtlijn, verpachting en verhuur voor de uitlegging van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn op dezelfde wijze moeten worden behandeld.

16 Ten derde wijst de verwijzende rechter erop dat uit het arrest van 4 maart 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), blijkt dat wanneer een economische handeling uit een reeks handelingen bestaat, rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden om uit te maken of daaruit een of meerdere prestaties naar voren komen, met dien verstande dat elke prestatie normaal gesproken voor de toepassing van de btw als een onderscheiden en zelfstandige prestatie moet worden beschouwd, dan wel of zij een ondeelbaar geheel vormen, dat niet kunstmatig kan worden opgesplitst.

17 Hij verduidelijkt dat het Finanzgericht op basis van deze jurisprudentiële beginselen heeft geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van de werktuigen en machines – specifiek aangepaste uitrustingselementen die enkel tot doel hadden om onder optimale omstandigheden gebruik te maken van de kalkoenstal – een bijkomstige prestatie was bij de hoofdprestatie, namelijk de terbeschikkingstelling van het gebouw. Volgens de verwijzende rechter, die het arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), citeert, strookt deze beoordeling, die erop neerkomt dat de verrichte prestatie één geheel vormt, met de rechtspraak van het Hof.

18 Volgens de verwijzende rechter zijn in deze context twee uitleggingen van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn mogelijk.

19 Volgens een eerste uitlegging kan op grond van de beginselen die het Hof heeft ontwikkeld om te bepalen of er sprake is van één enkele economische prestatie, een prestatie die volgens artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn in beginsel aan btw moet worden onderworpen, van btw worden vrijgesteld wanneer het een nevenprestatie is van een vrijgestelde prestatie. Deze uitlegging vindt steun in de rechtspraak van het Hof en met name in het arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punten 17 en 18), het arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), dat onder meer ging over de overdracht van voorraden in het kader van de verhuur van een restaurant, en het arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), waarin is geoordeeld dat één enkele prestatie moet worden onderworpen aan het btw-tarief dat geldt voor het hoofdelement.

20 Hieruit volgt volgens de verwijzende rechter dat artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn enkel van toepassing is wanneer de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines losstaat van de terbeschikkingstelling van een gebouw of terrein.

21 Volgens een tweede uitlegging houdt artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn in dat één enkele economische handeling wordt opgesplitst, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen de krachtens artikel 135, lid 1, onder l), van deze richtlijn van btw

vrijgestelde handeling en de handeling die krachtens artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), ervan wel aan btw is onderworpen.

22 Volgens de verwijzende rechter vindt ook deze uitlegging steun in de rechtspraak van het Hof, in het bijzonder in het arrest van 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 43), waarin is geoordeeld dat de wegens het passieve karakter van de verhuur verleende vrijstelling voor de verhuur van een gebouw niet langer gerechtvaardigd is wanneer die verhuur gepaard gaat met andere commerciële activiteiten, zoals het voortdurende toezicht, beheer en onderhoud door de eigenaar van het gebouw, alsmede de terbeschikkingstelling van andere faciliteiten, zodat, bij gebreke van zeer specifieke omstandigheden, die verhuur niet meer de overwegende prestatie kan zijn. Volgens de verwijzende rechter zou hieruit kunnen volgen dat de in artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn bedoelde terbeschikkingstelling van werktuigen en machines niet passief is, maar hoofdzakelijk wordt gekenmerkt door de handhaving van de goede werking van die werktuigen en machines.

23 In deze context heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Heeft de verplichting om belasting te betalen op de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines als bedoeld in artikel 135, lid 2, [eerste alinea,] onder c), van [de btw-richtlijn] 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 I), van de btw-richtlijn van belasting is vrijgesteld?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet geldt voor de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines wanneer deze verhuur een bijkomende prestatie vormt bij de hoofdprestatie van verpachting van een gebouw die wordt verricht in het kader van een tussen dezelfde partijen gesloten pachtovereenkomst en vrijgesteld is krachtens artikel 135, lid 1, onder I), van die richtlijn, en deze prestaties één enkele economische prestatie vormen.

25 Artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt dat de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines is uitgesloten van de vrijstelling van btw waarin artikel 135, lid 1, onder I), van deze richtlijn voorziet voor de verpachting en de verhuur van onroerende goederen.

26 In dit verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verwijzende rechter niet twijfelt aan de toepasselijkheid van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn wanneer de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines losstaat van enige verhuur of verpachting van een gebouw.

27 De verwijzende rechter is evenwel van mening dat de terbeschikkingstelling van dergelijke werktuigen en machines in het hoofdgeding een bijkomende prestatie vormt bij de hoofdprestatie die de terbeschikkingstelling van het gebouw is, en dat de bijkomende prestatie daar niet los van

kan worden gezien, zodat beide terbeschikkingstellingen voor de toepassing van de btw één enkele prestatie vormen.

28 Wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, moet volgens de rechtspraak van het Hof rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het voor de toepassing van de btw om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat [arrest van 25 maart 2021, Q-GmbH (Verzekering bij bijzondere risico's), C-907/19, EU:C:2021:237, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

29 Hoewel elke handeling voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, mag een handeling die economisch gezien in één enkele prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald omdat anders de functionaliteit van het btw-stelsel zou worden aangetast. Daarom is er sprake van één enkele prestatie wanneer verschillende 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 [zie in die zin arrest van 25 maart 2021, Q-GmbH (Verzekering bij bijzondere risico's), C-907/19, EU:C:2021:237, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

30 Dat is met name het geval wanneer een of meer 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. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter [arrest van 25 maart 2021, Q-GmbH (Verzekering bij bijzondere risico's), C-907/19, EU:C:2021:237, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

31 Bij een dergelijke enkele economische prestatie deelt de bijkomende prestatie, wat btw betreft, het fiscale lot van de hoofdprestatie (zie in die zin arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 32, en 21 juni 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, punt 20).

32 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de verhuur van onroerende goederen als bedoeld in artikel 135, lid 1, onder I), van de btw-richtlijn en de met deze verhuur samenhangende prestaties, ten behoeve van de btw één dienst van verhuur van onroerende goederen kunnen vormen (zie in die zin arrest van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 28). Bovendien was het Hof in het arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punten 39-41), van oordeel dat artikel 135, lid 1, onder I), van de btw-richtlijn aldus moest worden uitgelegd dat een huurovereenkomst die betrekking had op een onroerend goed dat voor de commerciële exploitatie van een restaurant werd gebruikt alsook op de vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk waren, één enkele dienst vormde, waarbij de verhuur van het onroerend goed de hoofdprestatie was.

33 Voorts heeft het Hof bij een uitlegging van bepalingen 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), die in wezen in dezelfde bewoordingen waren geformuleerd als artikel 135, lid 1, onder I), en lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn, geoordeeld dat, aangezien de „verhuur van onroerende goederen” noodzakelijkerwijs ook de verhuur omvatte van de goederen waarop de huurovereenkomst primair betrekking had en van alle bijbehorende goederen, de verhuur van parkeerplaatsen niet was uitgesloten van de vrijstelling van btw die gold voor de verhuur van onroerende goederen wanneer de verhuur van de parkeerplaatsen nauw verband hield met de verhuur van de onroerende goederen en beide verhuuren dus één enkele

economische handeling vormden (zie in die zin arrest van 13 juli 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, punten 14-17).

34 Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, werkt artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn dus niet als een bepaling die, zoals de Duitse regering stelt, in verplichte splitsing van één enkele economische handeling voorziet.

35 Stellig blijkt uit vaste rechtspraak dat de bewoordingen waarin de in artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arrest van 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg moeten uitzonderingen op dergelijke bepalingen die afwijken van de btw-toepassing, en die dus tot gevolg hebben dat de betrokken handelingen toch onderworpen zijn aan btw – de basisregel van die richtlijn – ruim worden uitgelegd (beschikking van 1 december 2021, Pils-tas zemes dienests, C-598/20, niet gepubliceerd, EU:C:2021:971, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Deze beginselen doen evenwel niet af aan de rechtspraak volgens welke de verschillende prestaties van één enkele economische prestatie moeten worden onderworpen aan een en hetzelfde btw-regime. Het Hof heeft immers geoordeeld dat indien de lidstaten de verschillende elementen van één enkele prestatie zouden mogen onderwerpen aan verschillende btw-tarieven, dit erop zou neerkomen dat zij die prestatie kunstmatig mogen opsplitsen en dat de functionaliteit van het btw-stelsel in het gedrang komt (zie in die zin arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 In deze zaak gaat het in het hoofdgeding over de verpachting van een opfokstal en van blijvend geïnstalleerde uitrusting in dit gebouw die specifiek aan het fokken is aangepast. De pachtovereenkomst is gesloten tussen dezelfde partijen en levert één enkele vergoeding op. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze prestaties, zoals hij lijkt te suggereren, één enkele economische prestatie vormen.

38 Indien dat het geval is, volgt uit de in de punten 31 tot en met 33 hierboven aangehaalde rechtspraak dat, bij één enkele economische prestatie die bestaat uit een hoofdprestatie die krachtens artikel 135, lid 1, onder I), van de btw-richtlijn is vrijgesteld van btw – de verpachting of verhuur van een onroerend goed – en een bijkomende prestatie die onlosmakelijk verbonden is met de hoofdprestatie en die in beginsel volgens artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van die richtlijn niet van die vrijstelling geniet, de bijkomende prestatie het fiscale lot deelt van de hoofdprestatie. Het staat eveneens aan de verwijzende rechter om te bepalen welke prestaties van een dergelijke enkele economische prestatie de hoofdprestatie betreft, en welke de bijkomende prestatie vormt.

39 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet geldt voor de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines wanneer deze verhuur een bijkomende prestatie vormt bij de hoofdprestatie van verpachting van een gebouw die wordt verricht in het kader van een tussen dezelfde partijen gesloten pachtovereenkomst en vrijgesteld is krachtens artikel 135, lid 1, onder I), van die richtlijn, en deze prestaties één enkele economische prestatie vormen.

Kosten

40 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), 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

het niet geldt voor de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines wanneer deze verhuur een bijkomende prestatie vormt bij de hoofdprestatie van verpachting van een gebouw die wordt verricht in het kader van een tussen dezelfde partijen gesloten pachtovereenkomst en vrijgesteld is krachtens artikel 135, lid 1, onder I), van die richtlijn, en deze prestaties één enkele economische prestatie vormen.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.