

61989C0186

Conclusie van advocaat-generaal Van Gerven van 25 september 1990. - W. M. VAN TIEM
TEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE
BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - NAHEFFINGSAANSLAG OMZETBELASTING -
ZESDE BTW-RICHTLIJN. - ZAAK C-186/89.

Jurisprudentie 1990 bladzijde I-04363

Conclusie van de advocaat generaal

++++

Mijnheer de President,

mijne heren Rechters,

1 . De rechtsvraag die U door de Hoge Raad der Nederlanden wordt voorgelegd betreft de artikelen 4 en 5 van de zesde BTW-richtlijn . (1) U dient te oordelen of het verlenen van een zakelijk recht (in casu een recht van opstal) op een onroerend goed gedurende een bepaald tijdvak en tegen een periodiek te betalen vergoeding kan worden aangezien als een economische activiteit, zodat degene die het zakelijk recht verleent, is te beschouwen als een belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de richtlijn, zelfs wanneer deze transactie als een levering in de zin van artikel 5 van de richtlijn moet worden beschouwd .

Achtergrond

2 . Ik begin mijn uiteenzetting met een kort overzicht van de feiten waarvan de verwijzende rechter uitgaat . De heer W . van Tiem (hierna "van Tiem ") kocht op 29 september 1980 een bouwterrein . Naar aanleiding van de levering werd hem 10 677,97 HFL aan omzetbelasting in rekening gebracht . Onmiddellijk na de aankoop stond van Tiem aan de BV "Tiem' s Electro Technisch Installatiebureau" een recht van opstal op de grond toe voor een tijdvak van achttien jaar en tegen een jaarlijkse vergoeding van 3 000 HFL (inclusief omzetbelasting). Op 20 oktober 1980 verzocht van Tiem de Nederlandse belastingadministratie om hem met ingang van 29 september 1980 uit te zonderen van de vrijstelling die krachtens de Nederlandse wetgeving gold voor het verlenen van een recht van opstal . (2) Van Tiem' s verzoek werd ingewilligd met de overweging dat zijn verzoek betrekking had op de verhuur van het onroerend goed . Enige tijd later diende van Tiem een aangifte-omzetbelasting in waarin hij het bij de aankoop betaalde bedrag verrekende . Het bodemgeschil draait rond de weigering van deze verrekening door de Nederlandse belastingadministratie .

Volgens de Nederlandse Wet op de omzetbelasting van 1968, in 1978 gewijzigd met het oog op de omzetting van de Zesde richtlijn, kan van Tiem aanspraak maken op verrekening wanneer hij

zowel voor wat betreft de aankoop van het terrein als voor wat betreft de vestiging van het recht van opstal heeft gehandeld in de hoedanigheid van "ondernemer". De belastingadministratie verdedigt in het bodemgeschil het standpunt dat zulks niet het geval is. Voor alle duidelijkheid moet ik hier nog aan toevoegen dat van Tiem enkel kan verwijzen naar de hiervoor vernoemde rechtshandelingen, en niet naar enige andere activiteit, om zijn hoedanigheid van "ondernemer" aan te tonen.

3. De betwisting tussen de partijen in het bodemgeschil betreft niet (zozeer) de vraag of van Tiem uit hoofde van de aankoop van het terrein als een ondernemer is te beschouwen, maar wel of hij uit hoofde van de vestiging van het recht van opstal als ondernemer kan worden aangemerkt. Het cassatiemiddel dat door van Tiem in het bodemgeschil wordt voorgedragen is gebaseerd op artikel 7, lid 2, sub b, van de Wet op de omzetbelasting, dat als volgt luidt:

"Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan:

a) ...

b) exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

Meer bepaald betoogt van Tiem dat het verlenen van het hiervoor beschreven recht van opstal moet worden beschouwd als de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, zodat hij als ondernemer is te beschouwen en aanspraak kan maken op verrekening.

De prejudiciële vragen

4. Het hiervoor aangehaalde artikel 7, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting werd vastgesteld ter omzetting van de Zesde richtlijn, meer bepaald artikel 4, lid 2 van de richtlijn. Daarom heeft de Hoge Raad drie vragen betreffende de interpretatie van de Zesde richtlijn aan het Hof voorgelegd. Zij luiden als volgt:

"1) Moet het bepaalde in artikel 4, lid 2, slotzin, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het door de eigenaar van een onroerend goed ten gebruike afstaan van dat goed aan een ander, gedurende een bepaald tijdvak en tegen een periodiek te betalen vergoeding, door aan deze ander voor dat tijdvak en tegen die vergoeding een zakelijk gebruiksrecht, zoals het recht van opstal op het onroerend goed te verlenen, oplevert de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, een en ander in de zin van die richtlijnbevestiging?

2) Moet, voor zover een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om de in deze bepaling bedoelde zakelijke gebruiksrechten te beschouwen als lichamelijke zaken, het eerste lid van dat artikel worden uitgelegd in die zin dat het aldaar gebezigde begrip overdracht of overgang mede de vestiging omvat van zulk een recht?

3) Luidt het antwoord op vraag 1 anders indien en voor zover vraag 2 bevestigend wordt beantwoord?"

5. De prejudiciële vragen houden verband met de werkingssfeer van de BTW, zoals die wordt omschreven in de Zesde richtlijn. Volgens artikel 2, lid 1 van de richtlijn zijn aan de BTW onderworpen: de "leveringen van goederen en diensten, welke ... door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". Uit deze bepaling blijkt dat belastingplichtigheid een belastingplichtige persoon en een belastbare handeling veronderstelt. Het eerste begrip wordt nader gedefinieerd in artikel 4 van de Zesde richtlijn, het tweede in de artikelen 5 tot en met 7. In de eerste prejudiciële vraag gaat het om de interpretatie van het begrip "belastingplichtige", dat correspondeert met het in de Nederlandse wet op de omzetbelasting

gebruikte begrip "ondernemer". In de tweede en de derde prejudiciële vraag wordt gevraagd of de omschrijving van het begrip "levering van een goed" (één van de door de richtlijn genoemde belastbare handelingen) een invloed kan uitoefenen op de beoordeling van de hoedanigheid van "belastingplichtige".

De eerste vraag

6 . Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit . Het begrip "economische activiteit" wordt gedefinieerd in het tweede lid van datzelfde artikel 4 waarmee, zoals gezegd, artikel 7, lid 2, van de wet op de omzetbelasting correspondeert . Het begrip omvat

"alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter ... Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen".

Dat van Tiem met de hiervoor beschreven transacties een zelfstandige activiteit verrichtte en op grond van die transacties als een handelaar of een dienstverrichter is te beschouwen vormt geen twistpunt tussen de partijen in het bodemgeschil . De te beantwoorden vraag is dan of de aankoop van het terrein en de vestiging van het recht van opstal samen of afzonderlijk als een "economische activiteit" zijn te beschouwen .

7 . Wat zijn de aanknopingspunten ter zake in de rechtspraak? Op de eerste plaats heeft het Hof meermaals benadrukt, dat artikel 4 van de Zesde richtlijn ertoe strekt de BTW een zeer ruime werkingssfeer toe te kennen . (3) Inderdaad, de bedoeling van het BTW-stelsel is om een volstreekte neutraliteit te garanderen door zo algemeen mogelijk belasting te heffen op alle fasen van productie, distributie en dienstverlening; het begrip "economische activiteit" moet met het oog op dit neutraliteitsprincipe dan ook ruim worden geïnterpreteerd . (4)

Tegen deze achtergrond moet ook de slotzin van artikel 4, lid 2, worden gelezen, die als voorbeeld van economische activiteit noemt "de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen". Het arrest Rompelman (5), gewezen in verband met een feitelijke situatie die een zekere gelijkenis vertoont met deze van het bodemgeschil in voorliggende zaak, houdt enkele interessante aanduidingen in voor de interpretatie van deze uitdrukking .

8 . In Rompelman ging het om de verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht in een nog op te richten gebouw, met het oogmerk om het gekochte later te verhuren . Net als in het bodemgeschil van onderhavige zaak werd omzetbelasting betaald op de levering van het onroerend goed, en werd vervolgens de verrekening van de belasting geweigerd door de belastingadministratie . Het Hof diende uit te maken of de verkrijging van een dergelijke vordering kon worden beschouwd als een economische activiteit (meer bepaald de exploitatie van een onroerend goed) in de zin van artikel 4, lid 1 van de Zesde richtlijn, zodat er recht op aftrek (en op verrekening) bestond . Het Hof beantwoordde deze vraag bevestigend, op grond van een analyse van de basiskkenmerken van het BTW-stelsel .

In het arrest werd eraan herinnerd dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te bevrijden van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW; aldus wordt een volstrekte neutrale fiscale behandeling van alle economische activiteiten gewaarborgd, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten . (6) Specifiek wat betreft de vraag op welk moment de exploitatie van een onroerend goed een aanvang neemt, werd erop gewezen dat de in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde economische activiteiten kunnen bestaan in verscheidene opeenvolgende handelingen, zoals de aankoop van een onroerend goed; dergelijke voorbereidende handelingen moeten reeds tot de economische activiteiten worden gerekend . (7) Deze stellingname werd als volgt verduidelijkt :

"... Het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale behandeling van de ondernemer vereist ..., dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt . Het zou in strijd zijn met dat beginsel, indien die activiteiten werden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop het goed daadwerkelijk wordt geëxploiteerd, dat wil zeggen wanneer de belastbare inkomsten ontstaan . Iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van BTW, zonder dat hij die ... zou kunnen aftrekken, en zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed . Ook in gevallen waarin de ter zake van de voorbereidende handelingen betaalde voorbelasting na de aanvang van daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed wordt teruggegeven, heeft het goed gedurende de soms lange tijd tussen de eerste investeringsuitgaven en de daadwerkelijke exploitatie een geldelijke last te dragen . Eenieder die dergelijke investeringshandelingen verricht, welke ten nauwste verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie van een onroerend goed, is derhalve te beschouwen als belastingplichtige in de zin van artikel 4 " . (8)

9 . Uit Rompelman valt voor de thans voorliggende zaak het volgende te onthouden . Ten eerste : de aankoop van een onroerend goed met het oogmerk dit goed later (b.v . door middel van verhuring) te exploiteren is reeds te beschouwen als een economische activiteit, zodat de koper reeds dan de hoedanigheid van belastingplichtige verwerft en een recht op aftrek verkrijgt voor de bij de levering van het goed betaalde belasting . Ten tweede : het beginsel van de neutraliteit van de BTW impliceert dat de in artikel 4, lid 1 van de Zesde richtlijn bedoelde economische activiteiten kunnen bestaan in verscheidene opeenvolgende handelingen . Daaruit volgt, dat de investeringshandeling (aankoop van het goed) en de latere exploitatie niet los van elkaar kunnen worden gezien, zodat bij de exploitatie aanspraak kan worden gemaakt op verrekening van de uit hoofde van de investeringshandeling betaalde belasting .

10 . Het arrest Rompelman heeft het niet uitdrukkelijk over de definitie van "exploitatie" van een onroerend goed . Toch laat het er geen twijfel over bestaan dat het verhuren van een onroerend goed te beschouwen is als de exploitatie van dat goed . Het dictum van het arrest stelt immers dat de verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht, met het oogmerk het gekochte te zijner tijd te verhuren, als een economische activiteit in de zin artikel 4, lid 1 is te beschouwen, en wel reeds vanaf het moment van de aankoop van het goed . Dat verhuur impliciet maar zeker als exploitatie wordt beschouwd blijkt ook uit de passage van het arrest waar ingegaan wordt op de in artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn vervatte principiële vrijstelling van BTW voor verhuring . Het arrest stipt aan dat de verhuurder in Rompelman gebruik had gemaakt van de door artikel 13 C, geboden mogelijkheid om te kiezen voor belasting van de verhuur, en concludeert dat de koper van een onroerend goed die dat goed later verhuurt is te aanzien als een belastingplichtige vanaf het moment van de aankoop . (9)

In het bodemgeschied van voorliggende zaak gaat het niet om de verhuring van het goed, maar om het erop verlenen van een recht van opstal . Er is evenwel geen enkele reden om het verlenen van

een dergelijk gebruiksrecht niet eveneens te beschouwen als een exploitatie van het goed . Net als dat bij de verhuur van een zaak het geval is, beoogt de eigenaar met het verlenen van een recht van opstal opbrengst te verkrijgen uit het goed . Het zou dan ook strijdig zijn met het beginsel van de neutraliteit van de belastingheffing om het begrip "exploitatie" van een goed te beperken tot het verhuren van dat goed, en op die manier een bepaalde juridische constructie te bevoordelen ten opzichte van andere rechtshandelingen . (10) Zoals de regeringen van Nederland en van het Verenigd Koninkrijk terecht hebben opgemerkt, moet het begrip "exploitatie" daarom geacht worden te verwijzen naar alle handelingen, ongeacht hun juridische vormgeving, die ertoe strekken inkomsten te verwerven uit het bewuste goed . Met het verlenen van een recht van opstal op een bouwterrein voor een tijdvak van achttien jaar wordt zonder twijfel ook beoogd om "duurzaam" opbrengst te verkrijgen uit dat terrein in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn .

11 . De bij de Hoge Raad door van Tiem bestreden uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem had nochtans gesteld dat er in geval van een recht van opstal geen sprake kan zijn van een "exploitatie" van het goed door de eigenaar, omdat degene aan wie het opstalrecht wordt verleend, naar Nederlands recht de beschikkingsmacht verkrijgt over het goed, zodat het de opstalhouder en niet de eigenaar is die het goed exploiteert . Deze stelling lijkt me naar gemeenschapsrecht onjuist . De omstandigheid dat de opstalhouder (naar nationaal recht) over het onroerend goed mag "beschikken", bij voorbeeld door er gebouwen op te zetten, verhindert niet dat de eigenaar van het onroerend goed dit goed door middel van het verlenen van een opstalrecht exploiteert in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn : de eigenaar staat immers voor een zekere tijd zijn gebruiksrecht op het goed af middels een periodiek te betalen vergoeding . In die zin "exploiteert" hij het goed . De term "exploitatie" is met andere woorden een communautair begrip, wat impliceert dat het nationaal (burgerlijk) recht er voor de toepassing van de BTW niet mag toe leiden de ene vorm van exploitatie wèl en de andere vorm nièt als een economische activiteit te beschouwen naargelang de aard van de beschikkingsmacht die de houder van het gebruiksrecht volgens nationaal recht verkrijgt . De stelling van het Gerechtshof zou er precies toe leiden het communautaire begrip "exploitatie" aan een naar doel en inhoud verschillend begrip van nationaal recht te verbinden en aldus het beginsel van neutraliteit van de BTW in het gedrang te brengen . (11)

12 . Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag moet tenslotte nog worden ingegaan op een door de Commissie opgeworpen punt : is het voor de hoedanigheid van belastingplichtige noodzakelijk dat de economische activiteit regelmatig wordt uitgeoefend? Dit vereiste was vervat in de Tweede richtlijn (12), maar ontbreekt in artikel 4, lid 1 van de Zesde richtlijn . Nochtans, zo merkt de Commissie terecht op, moet worden aanvaard dat deze voorwaarde in het algemeen nog van toepassing is . Immers, artikel 4, lid 3 geeft de Lid-Staten de mogelijkheid om als belastingplichtige aan te merken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in het tweede lid bedoelde economische activiteiten . Een dergelijke bepaling zou geen zin hebben wanneer de regel van lid 1 reeds van toepassing zou zijn op incidenteel verrichte economische activiteiten .

De Commissie heeft verder ook terecht aangestipt dat de communautaire regelgever met artikel 4, lid 3 beoogt, een betere belastingneutraliteit te bereiken door het begrip belastingplichtige uit te breiden tot personen die economische activiteiten op incidentele wijze verrichten . Dezelfde bedoeling zit ook voor aan de slotzin van artikel 4, lid 2 : de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen is te beschouwen als een "economische activiteit" die de hoedanigheid van belastingplichtige verleent . Ik ben het met de Commissie eens dat in een dergelijk geval het element van regelmatigheid kan worden afgeleid uit de bedoeling om op duurzame wijze opbrengst uit de zaak te verkrijgen, met andere woorden dat in de duurzaamheid ook het regelmatigheidselement besloten ligt .

De tweede en de derde vraag

13 . Zoals reeds vermeld wordt het begrip "belastbare handeling" nader omschreven in de artikelen 5 tot en met 7 van de Zesde richtlijn . De eerste soort belastbare handeling is de levering van een goed, een uitdrukking die in artikel 5, lid 1 wordt omschreven als :

"de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken ".

Het derde lid (sub b) van hetzelfde artikel laat de Lid-Staten toe als lichamelijke zaken te beschouwen :

"de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken ".

Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruikt gemaakt in artikel 3, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting . In dit verband wenst de Hoge Raad met de tweede vraag te vernemen of artikel 5, lid 1 aldus is te interpreteren dat het begrip "levering van een goed" mede de vestiging van een zakelijk gebruiksrecht op dat goed omvat .

14 . Het begrip "levering" was aan de orde in het recente arrest Safe (13), waar het Hof verduidelijkt dat het niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak . (14) Of er sprake is van overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken (het gaat daarbij om de feitelijke macht, wat ruimer kan zijn dan het juridische eigendomsbegrip) moet door de nationale rechter van geval tot geval aan de hand van de concrete omstandigheden worden uitgemaakt . (15)

In het geval van de vestiging van een zakelijk gebruiksrecht op een onroerend goed liggen de zaken enigszins verschillend wanneer een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 3, sub b geboden keuzemogelijkheid . De (facultatieve) gelijkstelling van zakelijke gebruiksrechten op onroerende goederen met lichamelijke zaken beoogt naar keuze van de Lid-Staten, handelingen (nl . de vestiging van een zakelijk gebruiksrecht op een onroerend goed) die in economisch opzicht gelijkwaardig zijn aan de levering van een onroerend goed, daarmee gelijk te stellen voor wat betreft de heffing van omzetbelasting . Daarbij wordt in artikel 5 geen onderscheid gemaakt volgens de aard van het gebruiksrecht (als het maar een zakelijk gebruiksrecht is) of volgens de omvang van zeggenschap die het recht over het onroerend goed geeft . Met andere woorden, vestiging van het zakelijk gebruiksrecht wordt ingevolge de (facultatieve) gelijkstelling meteen als levering gekwalificeerd zonder dat het nodig is, met toepassing van de in het arrest Safe gegeven leidraad, de prerogatieven in aanmerking te nemen die het gebruiksrecht verleent ten opzichte van het onderliggende goed .

Volledigheidshalve wil ik eraan toevoegen dat de leidraad van het arrest Safe wèl dient te worden gebruikt wanneer het gevestigde zakelijk recht een zakelijk recht op een zakelijk recht zou zijn, bij voorbeeld een vruchtgebruik of hypotheek op een opstalrecht, krachtens hetwelk de houder van het recht niet als een eigenaar over het tweedens genoemde recht zou kunnen beschikken . Zou een dergelijk geval voorliggen - wat in het bodemgeschil niet het geval blijkt te zijn - dan zou de rechthebbende immers niet, in de woorden van artikel 5 van de richtlijn, als een eigenaar kunnen beschikken over een met een lichamelijke zaak gelijkgesteld zakelijk gebruiksrecht .

15 . De derde vraag strekt er toe te vernemen of, gesteld dat de vestiging van een recht van opstal, in antwoord op de tweede vraag, te beschouwen is als een levering, de eigenaar van het goed nog steeds geacht kan worden het bewuste onroerend goed te exploiteren en dus als een

belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt . De Commissie en de Nederlandse regering betogen dat de vraag of de vestiging van een recht van opstal al dan niet als een "levering" in de zin van artikel 5 is te beschouwen, los staat van de vraag of een persoon met toepassing van de in artikel 4 opgesomde criteria als een belastingplichtige is te aanzien . Ook ik ben van oordeel dat beide vragen afzonderlijk van elkaar moeten worden beantwoord, en wel om de volgende redenen .

De hoedanigheid van "belastingplichtige" moet uitsluitend worden beoordeeld aan de hand van de in artikel 4 gegeven criteria . Uit de behandeling van de eerste vraag is gebleken, dat in het geval van het verlenen van een recht van opstal zeer wel sprake kan zijn van een in artikel 4 bedoelde economische activiteit (en m.a.w . van de hoedanigheid van belastingplichtige). Aan dit besluit kan niet worden afgedaan, wel integendeel, door de omstandigheid dat een Lid-Staat gebruik zou hebben gemaakt van de door artikel 5, lid 3 geboden mogelijkheid om de vestiging van bepaalde zakelijke rechten te beschouwen als lichamelijke zaken (wat er dus toe zal leiden dat de vestiging van een recht van opstal te beschouwen is als de levering van een zaak in de zin van artikel 5, lid 1). Deze keuzemogelijkheid is weliswaar van belang voor de omschrijving van het begrip "belastbare handeling" en kan ook belang hebben voor de belasting van de transactie, omdat de regels die gelden voor de levering van goederen afwijken van deze die gelden voor het verrichten van diensten (16), maar zij is niet bedoeld om de omschrijving van het begrip "belastingplichtige" te beïnvloeden . Immers, de met de Zesde richtlijn nagestreefde harmonisatie zou in het gedrang komen wanneer het toepassingsgebied van artikel 4 van Lid-Staat tot Lid-Staat zou kunnen verschillen volgens het gebruik dat van de keuzemogelijkheid van artikel 5, lid 3, wordt gemaakt .

Besluit

16 . Op grond van voorgaande beschouwingen stel ik U voor de prejudiciële vragen van de Hoge Raad als volgt te beantwoorden :

"1) Het door de eigenaar van een onroerend goed ten gebruike afstaan van dat goed aan een ander, gedurende een tijdvak van achttien jaar en tegen een periodiek te betalen vergoeding is te beschouwen als de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 4, lid 2, slotzin, van de Zesde richtlijn .

2) Wanneer een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geboden keuzemogelijkheid om zakelijke gebruiksrechten op onroerende goederen als een lichamelijke zaak te beschouwen, moet de vestiging van een dergelijk gebruiksrecht worden belast als de levering van een onroerend goed .

3) Het antwoord op vraag 2 is zonder invloed op het antwoord op vraag 1 ."

() Oorspronkelijke taal : Nederlands .*

(1) Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz . 1), (hierna : "de Zesde richtlijn ").

(2) Dit verzoek werd klaarblijkelijk ingediend om uit hoofde van de genoemde transactie de hoedanigheid van "belastingplichtige" (daarover verder meer) en dus het recht op verrekening van de bij de aankoop betaalde omzetbelasting te verkrijgen .

(3) Zie bij voorbeeld het arrest van 26 maart 1987, zaak 235/85, Commissie / Nederland, Jurispr . 1987, blz . 1471, r.o . 6 tot en met 8 .

(4) Zie het in de vorige voetnoot vermelde arrest en de conclusie van advocaat-generaal C . O . Lenz in deze zaak, in het bijzonder de nrs . 19 tot en met 21 . Zie ook het arrest van 15 juni 1989, zaak 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Jurispr . 1989, blz . 1737, r.o . 10 tot en met 13 .

(5) Arrest van 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman / Minister van Financiën, Jurispr . 1985, blz . 655 .

(6) Rechtsoverweging 19 .

(7) Rechtsoverweging 22 .

(8) Rechtsoverweging 23 .

(9) Rechtsoverweging 21 .

(10) Er valt trouwens op te merken dat de Nederlandse belastingadministratie van Tiem' s verzoek om te worden uitgezonderd van de vrijstelling van omzetbelasting voor het verlenen van een recht van opstal inwilligde met de overweging dat het verzoek betrekking had op de verhuur van een onroerend goed (hiervoor, nr . 2).

(11) Eenzelfde redenering werd door het Hof gevolgd in verband met het begrip "werk in roerende staat" in de tekst van de artikelen 5 van de Tweede en de Zesde richtlijn (zie het arrest van 14 mei 1985, zaak 139/84, Van Dijk' s Boekhuis, Jurispr . 1985, blz . 1405, in het bijzonder r.o . 15-17), en met betrekking tot het begrip "levering" in artikel 5, lid 1 van de Zesde richtlijn (arrest van 8 februari 1990, zaak C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Jurispr . 1990, in het bijzonder r.o . 6-9), waarover meer in nr . 14 .

(12) Zie artikel 4 van Richtlijn 67/228/EEG van 11 april 1967 (PB 1967, blz . 1303).

(13) Arrest van 8 februari 1990, reeds aangehaald in noot 11 .

(14) Rechtsoverweging 7 .

(15) Rechtsoverwegingen 10 tot en met 12 .

(16) Zie bij voorbeeld de artikelen 8 en 9 (plaats van de belastbare handelingen) en artikel 11 (maatstaf van heffing).