ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

10 november 2011 *

In zaak C-444/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 14 juli 2010, ingekomen bij het Hof op 15 september 2010, in de procedure

Finanzamt Lüdenscheid

tegen

Christel Schriever,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, U. Lõhmus (rapporteur), A. Rosas, A. Ó Caoimh en A. Arabadjiev, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— het Finanzamt Lüdenscheid, vertegenwoordigd door H. Selle als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en B.-R. Killmann als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5, lid 8, 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 Dit verzoek is ingediend in het kader van een procedure in „Revision" tussen het Finanzamt Lüdenscheid (belastingdienst; hierna: „Finanzamt") en C. Schriever over een gewijzigde aanslag waarbij het Finanzamt de overdracht door Schriever van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting heeft gekwalificeerd als een aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") onderworpen handeling.

Toepasselijke bepalingen

Zesde richtlijn

3 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de btw.

4 Volgens artikel 5, lid 1, van deze richtlijn wordt als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

5 Artikel 5, lid 8, van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de

plaats treedt van de overdrager. De lidstaten kunnen in voorkomend geval de nodige maatregelen treffen om concurrentievervalsing te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan niet volledig belastingplichtig is."

6 Overeenkomstig artikel 6, lid 5, van de Zesde richtlijn is het bepaalde in artikel 5, lid 8, ervan „op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten".

Nationaal recht

7 Volgens § 1, lid 1, punt 1, eerste volzin, Umsatzsteuergesetz 1993 (wet van 1993 betreffende de omzetbelasting; BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG") zijn de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht, onderworpen aan de btw.

8 § 1, lid 1a, UStG, tot omzetting in nationaal recht van de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn, luidt:

„Handelingen verricht in het kader van de overdracht van een onderneming aan een andere ondernemer ten behoeve van diens onderneming, zijn niet aan de omzetbelasting onderworpen. Van de overdracht van een onderneming is sprake wanneer een onderneming of een binnen de onderneming afzonderlijk beheerd bedrijf als geheel, onder bezwarende titel of om niet, wordt overgedragen of in een vennootschap wordt ingebracht. De overnemende ondernemer treedt in de plaats van de overdrager."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Tot en met 30 juni 1996 heeft Schriever een detailhandelszaak in sportartikelen geëxploiteerd in de winkelruimte waarvan zij eigenares was. Per die datum heeft zij de goederenvoorraad en de winkeluitrusting aan de vennootschap Sport S. GmbH (hierna: „Sport S.") verkocht tegen een totale prijs van 455000 DEM, zonder btw op de daarvoor opgestelde factuur in rekening te brengen.

10 Terzelfder tijd heeft Schriever vanaf 1 augustus 1996 de winkelruimte waarin de handelsactiviteit werd uitgeoefend voor onbepaalde tijd aan Sport S. verhuurd. In de huurovereenkomst was echter bepaald dat zij uiterlijk op de derde werkdag van een kalenderkwartaal door elk van de partijen kon worden opgezegd, met ingang van het verstrijken van het volgende kwartaal.

11 Sport S. heeft de sportwinkel geëxploiteerd tot en met 31 mei 1998.

12 Schriever heeft de overdracht van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting aangemerkt als een niet-belastbare overdracht van een onderneming overeenkomstig § 1, lid 1a, UStG. Bijgevolg heeft zij de opbrengst van deze verkoop niet opgenomen in haar btw-aangifte voor 1996.

13 Het Finanzamt was daarentegen van mening dat niet was voldaan aan de voorwaarden voor een overdracht van een onderneming als geheel, aangezien het onroerend goed, als essentieel onderdeel van de onderneming, niet behoorde tot de aan Sport S. overgedragen onderdelen. Het Finanzamt heeft de overdracht in de gewijzigde belastingaanslag voor 1996 als belastbare handeling aangemerkt en heeft dienovereenkomstig de btw vastgesteld.

14 Het Finanzgericht heeft het beroep van Schriever tegen de beslissing van het Finanzamt toegewezen en geoordeeld dat, alle omstandigheden van de zaak in aanmerking genomen, de litigieuze handeling wel degelijk een overdracht van een onderneming als geheel in de zin van § 1, lid 1a, UStG vormde, aangezien Sport S. de ondernemingsactiviteit van Schriever daadwerkelijk had voortgezet en de louter theoretische mogelijkheid om de huurovereenkomst op elk ogenblik op te zeggen daaraan niet afdeed.

15 Het Finanzamt heeft bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision" tegen dit vonnis ingesteld op grond dat een duurzame voortzetting van de onderneming in het geval van een huurovereenkomst die kan worden opgezegd met inachtneming van de wettelijke termijn niet gewaarborgd was aangezien de detailhandelszaak niet kon worden geëxploiteerd zonder de winkelruimte.

16 In zijn beslissing herinnert het Bundesfinanzhof eraan dat volgens zijn vaste rechtspraak een overdracht kan worden beschouwd als overdracht van een onderneming, ook al zijn bepaalde essentiële onderdelen van deze onderneming buiten de transactie gebleven, mits de ondernemer deze essentiële onderdelen voor een lange periode mag gebruiken om de onderneming duurzaam voort te zetten. Deze rechterlijke instantie merkt op dat zij een voor een duur van tien jaar gesloten huurovereenkomst voldoende heeft geacht om het gebruik van deze essentiële onderdelen voor een lange periode mogelijk te maken, terwijl het Finanzgericht Baden-Württemberg in een in kracht van gewijsde gegaan vonnis de verhuur voor een periode van vijf jaar van een onroerend goed van de onderneming dat eigendom van de overdrager was, onvoldoende heeft geacht opdat sprake kon zijn van een „voortzetting" van de onderneming.

17 Volgens het Bundesfinanzhof zijn de omstandigheden van het hoofdgeding echter bijzonder, aangezien de huurovereenkomst met onbeperkte looptijd door beide partijen op korte termijn kon worden opgezegd.

18 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is er sprake van ‚overgang' van het geheel van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn [...], wanneer een ondernemer de goederenvoorraad en de uitrusting van zijn detailhandelszaak aan een verkrijger overdraagt, doch de winkelruimte zelf, waarvan hij eigenaar is, enkel verhuurt aan hem?

2) Is hierbij van belang of het gebruik van de winkelruimte berust op een langlopende huurovereenkomst, dan wel of de huurovereenkomst voor onbepaalde tijd is afgesloten en door beide partijen op korte termijn kan worden opgezegd?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

19 Met zijn prejudiciële vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat als een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen is te beschouwen, de eigendomsoverdracht van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting van een detailhandelszaak tegelijk met de verhuur voor onbepaalde tijd van de winkelruimte aan de verkrijger, maar waarbij de huurovereenkomst door beide partijen op korte termijn kan worden opgezegd.

20 Allereerst zij eraan herinnerd dat artikel 5, lid 8, eerste volzin, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, zich op het standpunt kunnen stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in

de plaats treedt van de overdrager. Hieruit volgt dat, wanneer een lidstaat van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt, de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen niet wordt beschouwd als een levering van goederen voor de toepassing van de Zesde richtlijn en dus niet aan btw is onderworpen overeenkomstig artikel 2 van deze richtlijn (zie in die zin arresten van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 30; 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, Jurispr. blz. I-14393, punt 29, en 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 36).

21 Op grond van artikel 5, lid 8, tweede volzin, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten de toepassing van het niet-leveringsbeginsel uitsluiten wanneer een algemeenheid van goederen overgaat op een begunstigde die geen belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is of slechts voor een deel van zijn activiteiten belastingplichtig is, indien dat nodig is om concurrentieverstoringen te voorkomen. Deze bepaling moet worden opgevat als een exhaustieve precisering van de voorwaarden waaronder een lidstaat die gebruikmaakt van de in de eerste volzin van dit lid geboden mogelijkheid, de toepassing van het niet-leveringsbeginsel kan beperken (arrest Zita Modes, reeds aangehaald, punt 30).

22 Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap" in artikel 5, lid 8, eerste volzin, van de Zesde richtlijn een autonoom Unierechtelijk begrip vormt dat in de gehele Unie eenvormig moet worden uitgelegd. Aangezien de Zesde richtlijn noch dit begrip omschrijft noch uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, moeten de betekenis en de draagwijdte ervan worden onderzocht rekening houdend met de context van de bepaling en het doel van de betrokken regeling (zie in die zin arrest Zita Modes, reeds aangehaald, punten 32-35).

23 Juist gelet op de context van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn en de doelstelling van deze richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat deze bepaling ertoe strekt, de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te

vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de voorbelasting (arrest Zita Modes, reeds aangehaald, punt 39).

24 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat, gelet op deze doelstelling, het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" aldus moet worden uitgelegd dat daaronder valt de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten (zie reeds aangehaalde arresten Zita Modes, punt 40, en SKF, punt 37).

25 Bijgevolg is er slechts sprake van een overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, indien het geheel van de overgedragen onderdelen volstaat om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten.

26 De vraag of dit geheel met name zowel roerende als onroerende goederen moet bevatten, moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de aard van de betrokken economische activiteit.

27 Indien de uitoefening van een economische activiteit niet het gebruik vereist van een speciale ruimte of een ruimte die is uitgerust met voor de voortzetting van de economische activiteit noodzakelijke vaste installaties, kan er zelfs sprake zijn van een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn zonder een overdracht van de eigendomsrechten op een onroerend goed.

28 Daarentegen kan niet worden aangenomen dat er sprake is van een dergelijke overgang in de zin van deze bepaling, zonder dat de verkrijger in het bezit wordt gesteld van de winkelruimte wanneer de betrokken economische activiteit bestaat in de exploitatie van een onafscheidelijk geheel van roerende en onroerende goederen. Indien de winkelruimte is uitgerust met voor de voortzetting van de economische activiteit noodzakelijke vaste installaties, is er slechts sprake van een overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van de Zesde richtlijn op voorwaarde dat dit onroerend goed tot de overgedragen onderdelen behoort.

29 Er kan eveneens sprake zijn van een overdracht van goederen indien de winkelruimte ter beschikking van de verkrijger wordt gesteld door middel van een huurovereenkomst of indien de verkrijger zelf over een geschikt onroerend goed beschikt waarnaar het geheel van de overgedragen goederen kan worden verplaatst en waar hij de betrokken economische activiteit kan voortzetten.

30 Iedere andere uitlegging zou leiden tot een willekeurig onderscheid tussen overdrachten door overdragers die eigenaar zijn van de ruimte waarin de handelszaak of het bedrijfsonderdeel is gevestigd waarvan zij de overdracht overwegen, en overdrachten door overdragers die slechts huurder zijn van deze ruimte. Noch de tekst van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, noch het doel ervan geeft immers aanleiding te veronderstellen dat laatstgenoemde overdragers niet de overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van deze bepaling zouden kunnen realiseren.

31 Bovendien kan het btw-bedrag dat over de overdracht van een onderneming of een onderdeel daarvan moet worden betaald, voor de verkrijger een bijzonder grote last vormen in vergelijking met de middelen van de betrokken zaak, zelfs indien de overgedragen algemeenheid van goederen geen onroerende goederen bevat. Het is bijgevolg in overeenstemming met het doel van de betrokken bepaling, zoals in punt 23 van het onderhavige arrest uiteengezet, om ook een bijzondere behandeling te geven aan de overgang van een algemeenheid van goederen wanneer tegelijk voor de

winkelruimte een huurovereenkomst wordt afgesloten (zie in die arrest Zita Modes, reeds aangehaald, punt 41).

32 Uit bovenstaande overwegingen volgt dat om te bepalen of de betrokken transactie onder het begrip „overgang van een algemeenheid van goederen" in de zin van de Zesde richtlijn valt, een globale beoordeling moet worden uitgevoerd van de feitelijke omstandigheden die deze transactie kenmerken. In dit verband moet bijzonder belang worden gehecht aan de aard van de economische activiteit waarvan de voortzetting wordt overwogen.

33 De overdracht van de goederenvoorraad en de uitrusting van een detailhandelszaak gebeurt met name in het algemeen om de verkrijger in staat te stellen de exploitatie van die zaak voort te zetten.

34 Om de voortzetting van de overgedragen detailhandelszaak te waarborgen hoeft de eigenaar van de zaak in de regel niet eveneens de eigenaar te zijn van het onroerend goed waarin deze zaak is gevestigd, ook al is voor de uitoefening van een economische activiteit een winkelruimte noodzakelijk.

35 Voor zover de overdracht van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting volstaat om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten, is de overdracht van de onroerende goederen niet beslissend om de transactie als overgang van een algemeenheid van goederen aan te merken.

36 Wanneer voorts blijkt dat het voor de voortzetting van de betrokken economische activiteit noodzakelijk is dat de verkrijger dezelfde ruimte gebruikt waarover de verkoper heeft beschikt, verzet niets in beginsel zich ertegen dat dit bezit wordt overgedragen via een huurovereenkomst die de partijen afsluiten.

37 Voor de toepassing van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, moet de verkrijger tevens de bedoeling hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen (zie in die zin arrest Zita Modes, reeds aangehaald, punt 44).

38 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie rekening kan of, in sommige gevallen, moet worden gehouden met het voornemen van de koper, mits dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens (zie in die zin arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24; 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 24; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 47, en 18 november 2010, X, C-84/09, Jurispr. blz. I-11645, punten 47 en 51).

39 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de overdracht van de goederenvoorraad en de uitrusting van de sportartikelenzaak tegelijk met de verhuur van de winkelruimte in het hoofdgeding de verkrijger in staat heeft gesteld om de voorheen door de verkoper uitgeoefende autonome economische activiteit voort te zetten. Dienaangaande staat vast dat deze overdracht niet kan worden aangemerkt als de loutere verkoop van een voorraad producten. Zowel de goederenvoorraad als de winkeluitrusting behoorde immers tot het geheel van de overgedragen goederen. Voorts bevestigt de omstandigheid dat de verkrijger de exploitatie van de sportwinkel gedurende bijna twee jaar heeft voortgezet, dat het niet in zijn bedoeling lag de betrokken activiteit onmiddellijk te vereffenen.

40 De omstandigheid dat de winkelruimte aan de verkrijger enkel werd verhuurd, en niet verkocht, heeft in het hoofdgeding bijgevolg niet in de weg gestaan aan de voortzetting van de activiteit van de verkoper door deze verkrijger.

41 Ten slotte vraagt de verwijzende rechter of met de duur van de huurovereenkomst en de voorwaarden voor de beëindiging ervan rekening moet worden gehouden bij de beoordeling of de overdracht van een handelszaak of een bedrijfsonderdeel kan worden aangemerkt als de overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn.

42 Dienaangaande zij opgemerkt dat bij de globale beoordeling van de overgang van goederen in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn rekening moet worden gehouden met factoren als de duur van de afgesloten huurovereenkomst en de voor de beëindiging ervan overeengekomen voorwaarden, aangezien die gevolgen kunnen hebben voor deze beoordeling of zij de duurzame voortzetting van de economische activiteit kunnen belemmeren.

43 De mogelijkheid om een huurovereenkomst voor onbepaalde tijd met een korte termijn op te zeggen is op zichzelf echter niet doorslaggevend voor het oordeel dat de verkrijger voornemens was om de overgedragen handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel onmiddellijk te vereffenen. Bijgevolg kan artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn niet op deze grond alleen buiten toepassing worden gelaten.

44 Deze uitlegging strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel verzet er zich immers tegen dat marktdeelnemers die dezelfde transacties verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing (zie met name arresten van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20, en 10 maart 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Jurispr. blz. I-1509, punt 36). Aan dit beginsel zou bijgevolg afbreuk worden gedaan wanneer de mogelijkheid om artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn toe te passen op de overgang van een algemeenheid van goederen als aan de orde in het hoofdgeding, afhing van de bepalingen van de huurovereenkomst, en in het bijzonder van de looptijd en de voorwaarden voor opzegging ervan.

45 Gelet op het voorgaande dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat als een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van deze bepaling moet worden aangemerkt de eigendomsoverdracht van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting van een detailhandelszaak tegelijk met de verhuur voor onbepaalde tijd van de winkelruimte aan de verkrijger, maar waarbij de huurovereenkomst door beide partijen op korte termijn kan worden opgezegd, op voorwaarde dat de overgedragen goederen volstaan opdat deze verkrijger een autonome economische activiteit duurzaam kan voortzetten.

Kosten

46 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 8, 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 als een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van deze bepaling moet worden aangemerkt de eigendomsoverdracht van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting van een detailhandelszaak tegelijk met de verhuur

voor onbepaalde tijd van de winkelruimte aan de verkrijger, maar waarbij de huurovereenkomst door beide partijen op korte termijn kan worden opgezegd, op voorwaarde dat de overgedragen goederen volstaan opdat deze verkrijger een autonome economische activiteit duurzaam kan voortzetten.

ondertekeningen