ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

9 juli 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 288, eerste alinea, punt 4 – Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen – Methode voor de berekening van de jaaromzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen – Begrip ‚met andere handelingen samenhangende handelingen die betrekking hebben op onroerende goederen' – Verhuur van een onroerend goed door een natuurlijke persoon die meerdere vrije beroepen uitoefent"

In zaak C-716/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Timişoara (rechter in tweede aanleg Timişoara, Roemenië) bij beslissing van 1 november 2018, ingekomen bij het Hof op 14 november 2018, in de procedure

CT

tegen

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, I. Jarukaitis, E. Juhász (rapporteur), M. Ilešič en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– CT, vertegenwoordigd door N. Şvidchi, avocat,

– de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim en C.-R. Canțăr, vervolgens door E. Gane, L. Lițu en O.-C. Ichim als gemachtigden,

* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat generaal ter terechtzitting van 6 februari 2020,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 288, eerste alinea, punt 4, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 14) (hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen CT enerzijds en de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (dienst openbare financiën van het district Caraș-Severin – belastingcontroledienst voor natuurlijke personen; hierna: „AJFP Caraș-Severin") en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (regionaal directoraat-generaal openbare financiën Timișoara – dienst geschillenbehandeling nr. 1) anderzijds over de methode voor de berekening van de jaaromzet van CT voor de toepassing op hem van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen waarin de btw-richtlijn voorziet.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 9 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, 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 in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[…]"

4 In artikel 135, lid 1, onder l), en lid 2, van deze richtlijn is bepaald:

„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:

a) het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiekampen of op kampeerterreinen;

b) verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

c) verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

d) verhuur van safeloketten.

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

5 Artikel 174, lid 2, van die richtlijn luidt:

„In afwijking van lid 1 worden voor de berekening van het aftrekbare gedeelte de volgende bedragen buiten beschouwing gelaten:

a) de omzet met betrekking tot de levering van investeringsgoederen die door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt;

b) de omzet met betrekking tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen;

c) de omzet met betrekking tot de in artikel 135, lid 1, punten b) tot en met g), bedoelde handelingen die bijkomstig zijn."

6 Titel XII van de btw-richtlijn („Bijzondere regelingen") bevat een hoofdstuk I, met als opschrift „Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen". Afdeling 2 van dit hoofdstuk, die op haar beurt als opschrift „Vrijstellingen of degressieve verminderingen" draagt, omvat de artikelen 282 tot en met 292 van die richtlijn.

7 Volgens artikel 282 van deze richtlijn zijn de in deze afdeling vastgestelde vrijstellingen en verminderingen van toepassing op door kleine ondernemingen verrichte goederenleveringen en diensten.

8 In artikel 287 van de btw-richtlijn is bepaald:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[…]

18) Roemenië: 35 000 EUR;

[…]"

9 Artikel 288 van de btw-richtlijn luidt:

„De omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de in deze afdeling vastgestelde regeling, wordt gevormd door de volgende bedragen, de [belasting over de toegevoegde waarde (btw)] niet inbegrepen:

1) het bedrag van de goederenleveringen en de diensten, voor zover deze belast zijn;

2) het bedrag van de handelingen die krachtens de artikelen 110 en 111, artikel 125, lid 1, artikel 127 en artikel 128, lid 1, zijn vrijgesteld met recht op aftrek van voorbelasting;

3) het bedrag van de krachtens de artikelen 146 tot en met 149 en de artikelen 151, 152 en 153 vrijgestelde handelingen;

4) het bedrag van handelingen met betrekking tot onroerende goederen, financiële handelingen als bedoeld in artikel 135, lid 1, punten b) tot en met g), en verzekeringsdiensten, tenzij die handelingen met andere handelingen samenhangende handelingen zijn.

De overdracht van lichamelijke of onlichamelijke investeringsgoederen van de onderneming wordt evenwel niet in aanmerking genomen voor de vaststelling van de omzet."

10 In artikel 1 van uitvoeringsbesluit 2012/181/EU van de Raad van 26 maart 2012 waarbij Roemenië wordt gemachtigd een bijzondere maatregel te treffen die afwijkt van artikel 287 van richtlijn 2006/112 (PB 2012, L 92, blz. 26), staat te lezen dat Roemenië „[i]n afwijking van artikel 287, punt 18, van [de btw-richtlijn] wordt […] gemachtigd btw-vrijstelling toe te kennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde van 65 000 EUR in de nationale munteenheid tegen de op de dag van toetreding tot de Europese Unie geldende omrekeningskoers".

Roemeens recht

11 Artikel 127 („Belastingplichtigen en economische activiteit") van lege nr. 571 privind Codul fiscal (wet nr. 571 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), zoals gewijzigd bij lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (wet nr. 343 tot wijziging en aanvulling van wet nr. 571 houdende het belastingwetboek) van 17 juli 2006 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 662 van 1 augustus 2006) (hierna: „belastingwetboek"), luidt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een onder lid 2 vallende economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. Voor de toepassing van deze titel omvatten economische activiteiten de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

12 Artikel 141 van dit wetboek, met als opschrift „Vrijstellingen voor in het binnenland verrichte handelingen", bepaalt in lid 2:

„De volgende handelingen zijn eveneens vrijgesteld van belasting:

[…]

e) pachtovereenkomsten, concessies alsook de verhuur en de lease van onroerende goederen […]".

13 Artikel 152, lid 1, van dat wetboek, met als opschrift „Bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen", luidt:

„Een in Roemenië gevestigde belastingplichtige als bedoeld in artikel 125 bis, lid 2, onder a), met een aangegeven of verwezenlijkte jaaromzet onder de bovengrens van de tegenwaarde van 65 000 EUR in [Roemeense lei (RON)] die is vastgesteld volgens de wisselkoers van de Bancă Națională a României [(Nationale Bank van Roemenië)] op de datum van toetreding en die is afgerond op het volgende duizendtal, te weten 220 000 RON, kan de btw-vrijstelling toepassen […] voor de in artikel 126, lid 1, bedoelde handelingen, met uitzondering van intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 143, lid 2, onder b)."

14 Artikel 152, lid 2, van het belastingwetboek bepaalt van welke handelingen het totaalbedrag, btw niet inbegrepen, als maatstaf dient voor de toepassing van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, en stelt de voorwaarde dat deze handelingen geen met de hoofdactiviteit van de belastingplichtige samenhangende handelingen zijn.

15 In artikel 153 van dat wetboek, met als opschrift „Btw-identificatie", is bepaald:

„1. Een belastingplichtige van wie de economische activiteit wordt uitgeoefend in Roemenië en die een economische activiteit uitoefent of voornemens is uit te oefenen waarbij handelingen worden verricht die aan btw onderworpen zijn en/of handelingen die van btw vrijgesteld zijn met recht van aftrek van voorbelasting, is gehouden om als volgt bij de bevoegde belastingautoriteit […] een verzoek tot registratie voor btw-doeleinden in te dienen:

b) indien hij in de loop van een kalenderjaar de in artikel 152, lid 1, vastgestelde bovengrens voor vrijstelling bereikt of overschrijdt, binnen tien dagen na het einde van de maand waarin hij die bovengrens heeft bereikt of overschreden;

[…]"

16 In punt 47, lid 3, van de norme metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (bepalingen tot uitvoering van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), goedgekeurd bij hotărârea nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbesluit nr..44 tot goedkeuring van de bepalingen tot uitvoering van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) van 22 januari 2004 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 112 van 6 februari 2004), zoals gewijzigd bij hotărârea nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (regeringsbesluit nr. 670 tot wijziging en aanvulling van de bepalingen tot uitvoering van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, goedgekeurd bij regeringsbesluit nr. 44/2004), van 4 juli 2012 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 481 van 13 juli 2012), was bepaald:

„Een handeling is een met de hoofdactiviteit van de belastingplichtige samenhangende handeling wanneer de volgende voorwaarden cumulatief zijn vervuld:

a) het verrichten van de activiteit vereist slechts beperkte technische middelen wat het gebruik van werktuigen en de inzet van personeel betreft;

b) de handeling houdt geen rechtstreeks verband met de hoofdactiviteit van de belastingplichtige, en

c) het bedrag van de voor de handeling gedane aankopen en het bedrag van de aftrekbare belasting betreffende die handeling zijn onbeduidend."

17 In punt 61, lid 1, van die uitvoeringsbepalingen stond met betrekking tot artikel 152 van het belastingwetboek het volgende te lezen:

„Overeenkomstig artikel 152, lid 2, van het belastingwetboek is een handeling een met de hoofdactiviteit van de belastingplichtige samenhangende handeling wanneer cumulatief is voldaan aan de voorwaarden van punt 47, lid 3."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 Verzoeker in het hoofdgeding is universitair docent en oefent zelfstandig meerdere beroepen uit, namelijk dat van accountant, belastingconsulent, faillissementscurator en advocaat. Daarnaast ontvangt hij inkomsten als auteur van artikelen en werken. In 2008 heeft hij als natuurlijke persoon een fiscaal registratienummer gekregen voor „boekhouding", daaronder begrepen accountancy en belastingadvies.

19 Verzoeker in het hoofdgeding heeft de meerderheid van zijn werkzaamheden ingeschreven op zijn woonadres, maar voor de uitoefening van zijn beroep als faillissementscurator heeft hij het adres opgegeven van een pand waarvan hij samen met een andere persoon mede-eigenaar is en dat gedeeltelijk wordt verhuurd aan een handelsvennootschap waarvan hij beherend vennoot is. Deze voor btw-doeleinden geregistreerde vennootschap heeft haar statutaire zetel in dat pand, waarin zij onder meer activiteiten op het gebied van bedrijfsconsultancy, managementconsultancy, accountancy, fiscale auditing en belastingconsultancy verricht. De opgegeven hoofdactiviteit van die vennootschap is „Consultancyactiviteiten voor zaken en management".

20 In 2016 is bij verzoeker in het hoofdgeding een btw-controle uitgevoerd die betrekking had op de door hem als natuurlijke persoon verrichte economische activiteiten. Naar aanleiding van deze controle heeft de AJFP Caraș-Severin vastgesteld dat zijn omzet in 2012 hoger was dan 220 000 RON (ongeveer 65 000 EUR), wat toen de referentiedrempel was voor de toepassing van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen in Roemenië. Derhalve heeft die belastingautoriteit verzoeker in het hoofdgeding door middel van een belastingaanslag het bedrag in rekening gebracht dat hij had moeten betalen met ingang van de datum waarop hij zich voor btw-doeleinden moest registreren, te weten 1 september 2012.

21 Om te bepalen of de jaaromzet van verzoeker in het hoofdgeding bovengenoemde referentiedrempel in 2012 had overschreden, heeft de AJFP Caraș-Severin niet alleen rekening gehouden met zijn inkomsten uit de uitoefening van zijn verschillende vrije beroepen en uit zijn auteursrechten, maar ook met zijn inkomsten uit de verhuur van het genoemde pand. Bij de door die autoriteit gemaakte berekening werden zijn als universitair docent ontvangen salarisinkomsten en de inkomsten uit zijn werkzaamheden als advocaat niet in aanmerking genomen, wat deze laatste inkomsten betreft omdat zij reeds aan de btw waren onderworpen in het kader van de professionele burgerlijke vennootschap van advocaten waarvan verzoeker vennoot was.

22 Met name heeft de AJFP Caraș-Severin zich op het standpunt gesteld dat de hoofdactiviteit van verzoeker in het hoofdgeding in 2012 bestond in de uitoefening van de activiteit van faillissementscurator, nadat die autoriteit had geconstateerd dat het voor de toepassing van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen relevante totaalbedrag aan inkomsten van de betrokkene in dat jaar voor 69 % resulteerde uit de activiteit van faillissementscurator, voor 17 % uit de verhuur van het pand waarvan hij mede-eigenaar was, en voor 14 % uit de activiteit als accountant en belastingconsulent. De AJFP Caraș-Severin heeft gepreciseerd dat de verhuur van het pand niet kon worden aangemerkt als een met die hoofdactiviteit „samenhangende handeling" in de zin van artikel 152, lid 2, van het belastingwetboek, zodat de uit die verhuur verkregen inkomsten niet buiten beschouwing konden worden gelaten bij de berekening van de omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen.

23 Verzoeker in het hoofdgeding heeft bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslag en tegen het verslag van de door de AJFP Caraș-Severin uitgevoerde belastingcontrole. Bij besluit van 22 augustus 2017 heeft het regionaal directoraat-generaal openbare financiën Timișoara – dienst geschillenbehandeling nr. 1, dit bezwaar afgewezen.

24 Tegen dit besluit heeft verzoeker in het hoofdgeding administratief beroep ingesteld. Bij vonnis van 26 maart 2018 heeft de Tribunal Timiș (rechter in eerste aanleg Timiș, Roemenië) dit administratieve beroep verworpen.

25 Daarom heeft verzoeker in het hoofdgeding bij de verwijzende rechter beroep ingesteld, waarbij hij aanvoert dat de verhuur van het onroerend goed waarvan hij mede-eigenaar is, een met andere handelingen samenhangende handeling is in de zin van artikel 152, lid 2, van het belastingwetboek, en dat de daaruit verkregen inkomsten niet in aanmerking behoren te worden genomen bij de berekening van de omzet voor de toepassing van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen. Daar de Curte de Apel Timișoara (rechter in tweede aanleg Timișoara, Roemenië) het voor de beslechting van het aldaar aanhangige geding nodig acht dat de bepalingen van de btw-richtlijn worden uitgelegd, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Vereist artikel 288, [eerste alinea,] punt 4, van de btw-richtlijn in omstandigheden als die van het onderhavige geding – waarin een natuurlijke persoon vaste inkomsten verwerft doordat hij een economische activiteit verricht die bestaat in de uitoefening van meerdere vrije beroepen en in de verhuur van een onroerend goed – dat een bepaalde beroepsactiviteit wordt aangewezen als hoofdactiviteit opdat kan worden nagegaan of die verhuur kan worden aangemerkt als een met deze hoofdactiviteit samenhangende handeling, en – zo ja – aan de hand van welke criteria zou die hoofdactiviteit kunnen worden aangewezen, of moet die bepaling aldus worden uitgelegd dat elk van de beroepsactiviteiten door middel waarvan de economische activiteiten van die natuurlijke persoon worden verricht, een „hoofdactiviteit” vormt?

2) Ingeval het onroerend goed dat door een natuurlijke persoon aan een derde wordt verhuurd, niet is bestemd en niet wordt gebruikt voor de uitoefening van de overige economische activiteiten van die natuurlijke persoon, zodat het niet mogelijk is een verband te leggen tussen dat onroerend goed en de uitoefening van zijn verschillende beroepen, staat artikel 288, [eerste alinea,] punt 4, van de btw-richtlijn dan toe dat de verhuur wordt aangemerkt als een ‚met andere handelingen samenhangende handeling’, met als gevolg dat deze buiten beschouwing wordt gelaten bij de berekening van de omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen?

3) Is het, in het in de tweede vraag beschreven geval, voor de kwalificatie van de verhuur als een „met andere handelingen samenhangende handeling” relevant dat deze verhuur geschiedde ten behoeve van een derde, een rechtspersoon waarvan de natuurlijke persoon beherend vennoot is, die zijn zetel heeft in dat pand en die beroepsactiviteiten verricht die van dezelfde aard zijn als die van de betrokken natuurlijke persoon?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

26 Met zijn vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, in het geval van een belastingplichtige natuurlijke persoon van wie de economische activiteit bestaat in de uitoefening van meerdere vrije beroepen en in de verhuur van een onroerend goed, deze verhuur voor de toepassing van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen een „met andere handelingen samenhangende handeling” in de zin van die bepaling vormt.

27 Vooraf zij ten eerste opgemerkt dat de in de artikelen 281 tot en met 294 van de btw-richtlijn neergelegde bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, als uitzondering op het gemeenschappelijk stelsel van deze richtlijn, strikt moet worden uitgelegd en enkel mag worden toegepast voor zover dit noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling van die richtlijn (zie in die zin arrest van 2 mei 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Ten tweede heeft het Hof geoordeeld dat de verhuur van onroerende goederen een economische activiteit is die binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn valt voor zover zij erop gericht is duurzaam opbrengst te verkrijgen in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn (zie in die zin arrest van 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Ten derde kan de verhuur van onroerende goederen – zoals de advocaat-generaal in de punten 30 en 31 van haar conclusie heeft opgemerkt – slechts een „handeling met betrekking tot onroerende goederen" in de zin van artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn vormen voor zover het gaat om een vrijgestelde handeling, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan in het licht van artikel 135, lid 1, onder l), en lid 2, laatste alinea, van die richtlijn.

30 Gelet op deze inleidende overwegingen zij opgemerkt dat artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn geen enkele verwijzing naar het recht van de lidstaten bevat, zodat het begrip „met andere handelingen samenhangende handeling" in de zin van deze bepaling een autonoom begrip van het Unierecht vormt dat op het grondgebied van de Unie uniform moet worden uitgelegd, los van de kwalificaties die de lidstaten eraan geven en rekening houdend met zowel de bewoordingen van die bepaling als de context ervan en de doelstelling die ermee wordt nagestreefd [zie in die zin arrest van 5 februari 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Aanmonstering van zeelieden in de haven van Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

31 Met betrekking tot de bewoordingen van artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn zij opgemerkt dat in die bepaling niet wordt gepreciseerd wat moet worden verstaan onder een „met andere handelingen samenhangende handeling". Dit begrip wordt overigens in geen enkele andere bepaling van die richtlijn gedefinieerd.

32 Wat de context van artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn betreft, dient melding te worden gemaakt van artikel 174, lid 2, onder b), dat deel uitmaakt van hoofdstuk 2 („Evenredige aftrek") van titel X („Aftrek") van die richtlijn. In deze bepaling staat te lezen dat bij de berekening van het aftrekbare gedeelte de omzet die verband houdt met „bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen", buiten beschouwing wordt gelaten.

33 Artikel 174, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn komt in wezen overeen met artikel 19, lid 2, 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), waarmee de Uniewetgever de omzet die verband houdt met handelingen die ongebruikelijk zijn vergeleken met de gewone activiteit van de betrokken belastingplichtige, heeft willen uitsluiten van de berekening van het aftrekbare gedeelte (zie in die zin arrest van 6 maart 2008, Nordania Finans en BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, punt 24).

34 Met name heeft het Hof voor de uitlegging van het begrip „met andere handelingen samenhangende handeling" in de zin van laatstgenoemde bepaling verwezen naar de toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, dat de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad van de Europese Gemeenschappen heeft ingediend [COM(73) 950 def.] (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 20)

(hierna: „voorstel voor de Zesde richtlijn"). In deze toelichting wordt verklaard dat „de in [artikel 19, lid 2, van dit voorstel] bedoelde elementen voor de berekening van het [aftrekbare gedeelte] buiten beschouwing [moeten] worden gelaten, opdat deze elementen de werkelijke betekenis van de bedrijfsuitoefening niet verkeerd weerspiegelen, te weten voor zover dergelijke elementen geen uitvloeisel zijn van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige". Volgens die toelichting is dit „het geval bij de verkoop van investeringsgoederen en van de slechts incidenteel uitgevoerde handelingen met betrekking tot onroerende goederen of [financiële handelingen]; met andere woorden de handelingen die ten opzichte van de totale omzet van het bedrijf slechts van secundaire of toevallige betekenis zijn. In diezelfde toelichting wordt verduidelijkt dat „[d]eze handelingen […] overigens slechts buiten beschouwing [worden] gelaten indien zij niet tot de gebruikelijke bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige behoren" (arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 30).

35 Opgemerkt dient te worden dat artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn aan deze overwegingen beantwoordt. Deze bepaling komt namelijk overeen met artikel 25, lid 2, van het voorstel voor de Zesde richtlijn, thans artikel 24, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388). In de toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn staat te lezen dat „deze bepaling [voorschrijft] hoe de omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van vrijstelling en reductiefactoren wordt bepaald". In die toelichting wordt verklaard dat de „min of meer incidenteel verrichte handelingen waardoor het omzetvolume van het ene jaar op het andere kunstmatig wordt opgeblazen en handelingen die geen getrouw beeld geven van de omvang van de onderneming, zoals de cessie van vorderingen, […] buiten beschouwing [moeten] worden gelaten."

36 Het is juist dat er taalversies van de btw-richtlijn zijn – met name de Bulgaarse, de Duitse, de Engelse, de Kroatische, de Nederlandse en de Sloveense versie – die niet de identieke formulering „met andere handelingen samenhangende handeling" bevatten in artikel 174, lid 2, en artikel 288, eerste alinea, punt 4, van die richtlijn.

37 Gelet op hetgeen in de punten 34 en 35 van dit arrest is overwogen, moet evenwel worden geoordeeld dat de in die bepalingen gebezigde begrippen dezelfde inhoud hebben, ook al worden zij in verschillende contexten gebruikt.

38 Het begrip „met ander handelingen samenhangende handeling" verwijst dus naar bepaalde handelingen die niet tot de gebruikelijke bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige behoren.

39 In de context van de bijzondere regeling in kwestie is voor de kwalificatie van een handeling als „met andere handelingen samenhangende handeling" van de belastingplichtige niet vereist dat een bestanddeel van de economische activiteit van deze belastingplichtige als hoofdactiviteit wordt aangemerkt, noch dat die handeling verband houdt met een andere economische activiteit van die belastingplichtige. De uitdrukking „met andere handelingen samenhangende handeling" moet worden opgevat als een autonoom begrip.

40 Deze uitlegging van artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn wordt bevestigd door de doelstelling die wordt nagestreefd met de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen. In dit verband heeft het Hof opgemerkt dat deze regeling voorziet in administratieve vereenvoudigingen die ertoe strekken de oprichting van kleine ondernemingen te bevorderen, hun activiteit en hun concurrentievermogen te versterken, alsmede een redelijke verhouding te handhaven tussen de administratieve lasten in verband met de fiscale controle en de geringe belastinginkomsten die vallen te verwachten. Deze regeling beoogt dan ook zowel de kleine ondernemingen als de belastingdiensten dergelijke administratieve lasten te besparen (arresten van 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punten 63 en 68, en 2 mei 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punt 37).

41 Hieruit volgt dat de verwezenlijking van de met de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen nagestreefde doelstelling enkel kan worden gewaarborgd indien die administratieve lasten niet worden opgelegd ter zake van handelingen die niet tot de gebruikelijke bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige behoren.

42 In herinnering moet worden gebracht dat het Hof met betrekking tot de bepalingen die thans zijn opgenomen in artikel 174, lid 2, van de btw-richtlijn, heeft geoordeeld dat een economische activiteit niet kan worden aangemerkt als „bijkomstig" wanneer zij onder meer het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van de belastbare beroepsactiviteit die de betrokken onderneming gewoonlijk verricht (zie in die zin arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 31).

43 In andere dan de in het vorige punt genoemde situaties is van doorslaggevend belang of de handeling die betrekking heeft op onroerende goederen, al dan niet is verricht in het kader van de gebruikelijke beroepsactiviteit van de belastingplichtige, hetgeen door de belastingautoriteiten en, in voorkomend geval, door de nationale rechters moet worden onderzocht.

44 Daarbij moeten de belastingautoriteiten en de nationale rechters rekening houden met de hun verstrekte gegevens, waaronder de aard van het onroerend goed in kwestie, de oorsprong van de financiering van de aankoop van dat goed en het gebruik ervan.

45 Wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie betreft, blijkt – zoals de advocaat-generaal in de punten 51 en 52 van haar conclusie heeft opgemerkt – uit de verwijzingsbeslissing dat de bedrijfszetel van de door verzoeker in het hoofdgeding uitgeoefende activiteit als faillissementscurator is gevestigd op het adres van het verhuurde pand waarvan hij mede-eigenaar is. Daarnaast blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat dit pand, dat kantoorruimten bevat, door verzoeker in het hoofdgeding wordt verhuurd aan een rechtspersoon waarvan hij beherend vennoot is. Bovendien heeft deze rechtspersoon zijn bedrijfszetel in dat pand en oefent die rechtspersoon soortgelijke activiteiten uit als verzoeker in het hoofdgeding. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of deze omstandigheden aantonen dat de verhuur in kwestie tot de gebruikelijke beroepsactiviteit van de belastingplichtige behoort.

46 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 288, eerste alinea, punt 4, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, in het geval van een belastingplichtige natuurlijke persoon van wie de economische activiteit bestaat in de uitoefening van meerdere vrije beroepen en in de verhuur van een onroerend goed, deze verhuur geen „met andere handelingen samenhangende handeling" in de zin van die bepaling vormt wanneer deze handeling wordt verricht in het kader van een gebruikelijke beroepsactiviteit van de belastingplichtige.

Kosten

47 Ten aanzien van 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 288, eerste alinea, punt 4, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, moet aldus worden uitgelegd dat, in het geval van een belastingplichtige natuurlijke persoon van wie de economische activiteit bestaat in de uitoefening van meerdere vrije beroepen en in de verhuur

van een onroerend goed, deze verhuur geen „met andere handelingen samenhangende handeling” in de zin van die bepaling vormt wanneer deze handeling wordt verricht in het kader van een gebruikelijke beroepsactiviteit van de belastingplichtige.

ondertekeningen