ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

16 januari 2003 *

In zaak C-315/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Rudolf Maierhofer

en

Finanzamt Augsburg-Land,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13, B, sub b, 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),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet, kamerpresident, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann en S. von Bahr (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— R. Maierhofer, vertegenwoordigd door C. Theil, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en B. Muttelsee-Schön als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van R. Maierhofer, vertegenwoordigd door C. Theil; de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Muttelsee-Schön en

F. Huschens als gemachtigde; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door P. Whipple, barrister, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, bijgestaan door A. Böhlke, ter terechtzitting van 7 februari 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 juni 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 25 mei 2000, ingekomen bij het Hof op 21 augustus daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een geding tussen R. Maierhofer en het Finanzamt Augsburg-Land (hierna: „Finanzamt"), betreffende de vraag of Maierhofer voor de verhuur van prefabgebouwen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") is onderworpen.

De gemeenschapswetgeving

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht."

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de

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

3. De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein' bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van uiteindelijke levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;

[...]"

5 Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. 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;

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

4. verhuur van safeloketten.

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten."

De nationale wetgeving

6 Het Umsatzsteuergesetz 1993 (BGBl. I, 1993, blz. 565; hierna: „UStG") bepaalt in de versie die van toepassing is in het hoofdgeding, in § 1, dat de leveringen en andere prestaties die een ondernemer onder bezwarende titel in het kader van zijn onderneming binnen het belastinggebied verricht, aan omzetbelasting zijn onderworpen.

7 § 4 UStG voorziet in een aantal vrijstellingen. Krachtens § 4, lid 12, eerste volzin, sub a, UStG zijn onder andere de verhuur en verpachting van onroerende goederen vrijgesteld.

8 In § 4, lid 12, tweede volzin, UStG wordt een aantal handelingen van deze vrijstelling uitgesloten:

„De vrijstelling geldt niet voor verhuur van woon- en slaapruimte die een ondernemer bestemt voor de tijdelijke huisvesting van buitenlanders, de verhuur van parkeerplaatsen voor voertuigen, de tijdelijke verhuur van plaatsen in campings en 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 gronderf vormen."

9 § 94, lid 1, van het Bürgerliche Gesetzbuch („hierna: BGB") bepaalt:

„Tot de wezenlijke bestanddelen van een gronderf behoren de vast met het erf of de grond verbonden zaken, in het bijzonder de gebouwen [...]"

10 § 95, lid 1, BGB bepaalt:

„Tot de bestanddelen van een gronderf behoren niet die zaken die slechts tijdelijk met de grond of het erf zijn verbonden. [...]"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

11 Maierhofer verhuurde in de Freistaat Bayern gemeenschapshuizen „met de benodigde grond" voor tijdelijk onderdak van asielzoekers. Het huurcontract werd gesloten voor een duur van vijf jaar, met mogelijkheid van verlenging.

12 Een aantal van de betrokken gebouwen bevond zich op grond die Maierhofer van een gemeente had gehuurd, en andere op grond die de Freistaat Bayern zelf had gehuurd. In beide gevallen diende de grond na het verstrijken van de overeenkomst in de oorspronkelijke staat te worden teruggeven.

13 Op deze stukken grond heeft Maierhofer uit prefabelementen gebouwen met één of twee verdiepingen gebouwd die vergelijkbaar waren met prefabhuizen. De gebouwen rustten op betonsokkels die waren geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. De muren, bestaande uit platen, waren in de fundering verankerd door schroefbouten. De getimmerde dakconstructies waren met dakpannen bedekt. De bodem en de muren van de sanitaire ruimtes en de keukens waren betegeld. Deze gebouwen konden op elk ogenblik door 8 personen binnen 10 dagen worden gedemonteerd om later weer te worden opgetrokken.

14 Maierhofer heeft geen voorbelasting voor de bouw van de gebouwen in 1992 in mindering gebracht. Voor de jaren 1993 tot en met 1995 heeft hij krachtens § 4, lid 12, eerste volzin, sub a, UStG vrijgestelde inkomsten uit de verhuur van onroerend goed aangegeven.

15 Het Finanzamt hief over de inkomsten uit de verhuur door Maierhofer evenwel belasting tegen het normale tarief, op grond dat het hier niet om de verhuur van onroerend goed ging, doch enkel om de verhuur van gebouwen die niet echt een bestanddeel van een gronderf waren in de zin van § 95 BGB. Bij de bepaling van de belasting heeft het Finanzamt rekening gehouden met de voorbelasting.

16 Het Finanzgericht (Duitsland) verwierp het beroep van Maierhofer tegen de betrokken belastingaanslagen.

17 Maierhofer heeft vervolgens „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Hij stelt onjuiste toepassing van § 4, lid 12, eerste volzin, sub a, UStG, gelezen in samenhang met de Zesde richtlijn.

18 Het Bundesfinanzhof verklaart dat bij § 4 UStG, waarbij uitvoering wordt gegeven aan artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, handelingen als door Maierhofer zijn verricht, waarbij tijdelijk opgetrokken gebouwen worden verhuurd, niet uitdrukkelijk van de vrijstelling van de omzetbelasting zijn uitgesloten. Volgens de nationale rechtspraak dient § 4, lid 12, eerste volzin, sub a, UStG te worden uitgelegd in overeenstemming met de bepalingen van het Duitse burgerlijk recht, in het bijzonder § 95, lid 1, eerste en tweede volzin, BGB, volgens hetwelk de bestanddelen, met inbegrip van de gebouwen, die slechts tijdelijk met de grond zijn verbonden, geen wezenlijk bestanddeel van een gronderf zijn. Zo gezien zou de verhuur van dergelijke gebouwen een belastbare handeling zijn.

19 Het Bundesfinanzhof betwijfelt evenwel of de Duitse rechtspraak in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht en voelde zich derhalve verplicht, het Hof de twee navolgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Valt het onder bezwarende titel ter beschikking stellen van een uit prefabelementen opgetrokken gebouw, dat na beëindiging van de overeenkomst moet worden verwijderd en opnieuw kan worden gebruikt op een ander stuk grond, onder het begrip ‚verhuur van onroerende goederen' van artikel 13, B, sub b, van richtlijn 77/388/EEG?

2) Is het in dat opzicht relevant, of de verhuurder aan de huurder de grond en het gebouw ter beschikking stelt, dan wel enkel het gebouw dat hij op de grond van de huurder heeft opgericht?"

De eerste vraag

20 Met zijn eerste vraag vraagt de verwijzende rechter het Hof, welke strekking het begrip verhuur van onroerend goed in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn heeft.

21 Volgens de Duitse regering behoeft dit begrip niet specifiek te worden gedefinieerd, aangezien de lidstaten op grond van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn de mogelijkheid hebben om naast de in deze bepaling bedoelde handelingen nog andere handelingen van de vrijstelling uit te sluiten, van welke mogelijkheid de Duitse wetgever gebruik heeft gemaakt. Uit door de Bundesrat goedgekeurde administratieve instructies blijkt namelijk dat de verhuur van uit prefabelementen opgetrokken gebouwen die tijdelijk met de grond verbonden zijn, niet als een verhuur van onroerend goed in de zin van het BGB wordt aangemerkt en derhalve van de vrijstelling van de omzetbelasting voor de verhuur van onroerende goederen is uitgesloten.

22 Opgemerkt zij evenwel dat § 4 UStG, waarbij artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn wordt omgezet, bepaalt dat de verhuur van onroerend goed in beginsel is vrijgesteld, en slechts een aantal specifieke verhuurhandelingen, die globaal overeenkomen met de handelingen bedoeld in artikel 13, B, sub b, eerste alinea, punten 1 tot en met 4, van deze richtlijn, van de vrijstelling uitsluit. De bepalingen van § 4 UStG bevatten geen extra uitsluiting en in het bijzonder worden daarin niet de uit prefabelementen opgetrokken gebouwen met zoveel woorden uitgesloten.

23 Anderzijds moet met betrekking tot de door de Duitse regering ter sprake gebrachte administratieve instructies worden opgemerkt, dat het Bundesfinanzhof deze nergens in zijn verwijzingsbeschikking vermeldt. Overigens gaat het — zoals tijdens de terechtzitting is gebleken — bij deze instructies, ook al zijn zij door de Bundesrat goedgekeurd, slechts om aanwijzingen en kunnen zij niet worden aangemerkt als een wettelijke bepaling van hetzelfde niveau als § 4 UStG. Zij kunnen dus geen extra uitsluiting in de zin van artikel 13, B, sub b, tweede alinea, van de Zesde richtlijn invoeren.

24 Bijgevolg heeft de Bondsrepubliek Duitsland bij de omzetting van de Zesde richtlijn geen gebruikgemaakt van de bij artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn geboden mogelijkheid om nog andere dan de uitdrukkelijk in deze bepaling vermelde handelingen van de vrijstelling uit te sluiten.

25 Ook is het vaste rechtspraak dat de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen zijn en derhalve een communautaire definitie dienen te krijgen (zie arrest van 12 september 2000, Commissie/Ierland, C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 51).

26 De uitlegging van het begrip verhuur van onroerend goed in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn kan dus niet afhankelijk zijn van de uitlegging die in het burgerlijk recht van een lidstaat daaraan wordt gegeven. Anders dan de Bondsregering stelt, dient derhalve te worden onderzocht, wat de strekking is van het begrip verhuur van onroerend goed.

27 Voor de uitlegging van een gemeenschapsrechtelijke bepaling moet rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, alsook met de context en de doelstellingen die de regeling waarvan zij deel uitmaakt, nastreeft (zie arresten van 14 oktober 1999, Adidas, C-223/98, Jurispr. blz. I-7081, punt 23, en 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, Jurispr. blz. I-4447, punt 30).

28 In artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn wordt het begrip verhuur van onroerend goed niet gedefinieerd. Bijgevolg moeten de context en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt, worden onderzocht.

29 Blijkens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn heeft de gemeenschapswetgever de verhuur van roerende goederen aan belasting willen onderwerpen, zulks in tegenstelling tot de verhuur van onroerend goed, die in beginsel vrijgesteld dient te zijn.

30 Zo heeft het Hof een nationale bepaling waarbij de BTW-vrijstelling, die ingevolge artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn uitsluitend geldt voor de verhuur van onroerend goed, werd uitgebreid tot de verhuur van roerende goederen, in strijd verklaard met de bepalingen van deze richtlijn (zie arrest van 3 juli 1997, Commissie/Frankrijk, C-60/96, Jurispr. blz. I-3827, punt 16).

31 De goederen waarom het ging in de zaak waarin voornoemd arrest Commissie/Frankrijk is gewezen, waren caravans, tenten, stacaravans en chalets. Kenmerkend voor deze als roerend aangemerkte goederen was, dat het ofwel mobiele

goederen waren — caravans en stacaravans —, ofwel gemakkelijk te verplaatsen goederen — tenten en chalets.

32 De in de zaak in het hoofdgeding bedoelde gebouwen, welke in punt 13 van dit arrest worden beschreven, zijn daarentegen mobiel noch gemakkelijk verplaatsbaar. Het zijn gebouwen die rusten op betonsokkels die zijn geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. Zij kunnen na het verstrijken van de huurovereenkomst worden gedemonteerd voor later hergebruik, maar daarvoor zijn 80 mandagen (8 personen gedurende 10 dagen) nodig.

33 Dergelijk gebouwen, samengesteld uit vast met de grond verbonden constructies, moeten als onroerend worden aangemerkt. Wat dit aangaat is het van belang dat de constructies niet gemakkelijk zijn te demonteren en verplaatsen, doch is het, anders dan de Duitse regering stelt, niet nodig dat zij onlosmakelijk met de grond zijn verbonden. De duur van de huurovereenkomst is evenmin doorslaggevend om uit te maken of de betrokken gebouwen roerend dan wel onroerend zijn.

34 Aldus gedefinieerd komt het begrip gebouw overeen met de definitie hiervan in artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, betreffende de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw. Er is namelijk geen reden om aan dit begrip, wanneer het een verhuur als bedoeld in artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn betreft, een andere betekenis te geven dan wanneer het een levering als bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a, betreft.

35 Op de eerste vraag dient derhalve te worden geantwoord dat de verhuur van een uit prefabelementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden, zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden

verplaatst, moet worden aangemerkt als een verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, zelfs indien dit gebouw na het verstrijken van de huurovereenkomst moet worden verwijderd en opnieuw dient te worden gebruikt op een ander stuk grond.

De tweede vraag

36 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de omstandigheid dat de verhuurder de grond en het gebouw ter beschikking stelt, dan wel enkel het gebouw dat hij op grond van de huurder heeft opgericht, relevant is om uit te maken of een verhuur als een verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt.

37 Volgens Maierhofer en de Commissie is deze omstandigheid volstrekt niet van belang om uit te maken of er sprake is van een verhuur van onroerend goed.

38 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk is het daarentegen wel van belang dat de verhuurder niet alleen het gebouw zelf ter beschikking stelt, doch ook de grond waarop het is gebouwd. Anders zou het risico bestaan dat een levering van een belastbare dienst, zoals de bouw of reparatie van een gebouw, wordt voorgesteld als een vrijgestelde verhuur van onroerend goed.

39 Opmerkt zij dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn de vrijgestelde handelingen definieert op basis van de aard van de verrichte handelingen. Om uit te maken of een handeling als verhuur dan wel als bouw of reparatie moet worden aangemerkt, moet rekening worden gehouden met de kenmerkende elementen van de handeling (zie, met betrekking tot artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, arrest van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 29), ongeacht hoe deze handeling kunstmatig zou kunnen worden voorgesteld.

40 Overigens blijkt uit het antwoord op de eerste vraag, dat het mogelijk is dat de verhuur van onroerend goed enkel een gebouw betreft. Zij behoeft dus niet zowel het gebouw als de grond waarop het is opgetrokken te betreffen om als een verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn te kunnen worden aangemerkt.

41 Op de tweede vraag dient derhalve te worden geantwoord dat de omstandigheid dat de verhuurder de grond en het gebouw ter beschikking stelt, dan wel enkel het gebouw dat hij op grond van de huurder heeft opgericht, niet relevant is om uit te maken of een verhuur als een verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt.

Kosten

42 De kosten door de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 25 mei 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De verhuur van een uit prefabelementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden, zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaats, moet worden aangemerkt als een verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, 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, zelfs indien dit gebouw na het verstrijken van de huurovereenkomst moet worden verwijderd en opnieuw dient te worden gebruikt op een ander stuk grond.

2) De omstandigheid dat de verhuurder de grond en het gebouw ter beschikking stelt, dan wel enkel het gebouw dat hij op grond van de huurder heeft opgericht, is niet relevant om uit te maken of een verhuur als een verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 16 januari 2003.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

M. Wathelet