CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 6 februari 2019[1]

Zaak C-716/18

CT
tegen
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

[verzoek van de Curte de Apel Timișoara (rechter in tweede aanleg Timișoara, Roemenië) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 287 en 288 van de btw-richtlijn – Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen – Vrijstelling bij niet-overschrijding van bepaalde omzetdrempels – Berekening van deze vrijstellingsdrempel in het geval van meerdere economische activiteiten – Begrip ‚mee te rekenen handelingen met betrekking tot onroerende goederen' die niet kunnen worden aangemerkt als louter incidenteel ‚met andere handelingen samenhangende handelingen'"

I. Inleiding

1. De onderhavige zaak heeft betrekking op de zogeheten btw-vrijstelling voor kleine ondernemingen volgens welke belastingplichtigen van wie de jaaromzet een bepaald bedrag niet overschrijdt, door de lidstaat van btw worden vrijgesteld. In Roemenië is dit bedrag vastgesteld op 65 000 EUR. De vraag die in casu rijst, is hoe dit bedrag moet worden berekend wanneer de belastingplichtige verschillende activiteiten verricht. In het onderhavige geval had de belastingplichtige in 2012 inkomsten verkregen uit adviesdiensten in de hoedanigheid van accountant, belastingconsulent en advocaat, als faillissementscurator, als schrijver en uit de verhuur van een onroerend goed.

2. Aangezien Roemenië de inkomsten/handelingen in de hoedanigheid van advocaat niet in deze berekening opneemt, zou de omzetlimiet van 65 000 EUR alleen worden overschreden wanneer de handelingen van verhuur mee in aanmerking worden genomen. Volgens artikel 288, eerste volzin, punt 4), van de btw-richtlijn mogen „handelingen met betrekking tot onroerende goederen" echter alleen worden meegerekend wanneer die handelingen, gelet op hun samenhang met andere handelingen, niet als louter bijkomstige handelingen kunnen worden aangemerkt. Het Hof moet zich nu voor het eerst buigen over de vraag of de verhuur van een onroerend goed als een „handeling met betrekking tot onroerende goederen" moet worden gekwalificeerd en wanneer sprake is van een „met andere handelingen samenhangende handeling" die als onbeduidend kan gelden.

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. Het Unierechtelijke kader van deze zaak wordt gevormd door de artikelen 287 en 288 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”). [2]

4. Artikel 287, punt 18, van de btw-richtlijn bepaalt:

„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; [...]”

5. Volgens artikel 1 van het uitvoeringsbesluit van de Raad van 26 maart 2012 [3] is Roemenië gemachtigd om, in afwijking van artikel 287, punt 18, van richtlijn 2006/112, 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 zijn toetreding tot de Unie geldende omrekeningskoers, van de btw te mogen blijven vrijstellen.

6. Artikel 288 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de in deze afdeling vastgestelde regeling, wordt gevormd door de volgende bedragen, de 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 [louter incidenteel] met ander[e] 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.”

2 PB 2006, L 347, blz. 1, zoals van toepassing in 2012.

3 Uitvoeringsbesluit 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/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (2012/181/EU) – PB 2012, L 92, blz. 26.

7. Daarnaast bevat artikel 174, lid 2, van de btw-richtlijn de volgende regeling met betrekking tot de uitsplitsing van het aftrekbare gedeelte:

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

[...]

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."

B. Roemeens recht

8. De overeenkomstige bepalingen van Roemeens recht zijn te vinden in Lege nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571 van 22 december 2003 houdende het belastingwetboek), zoals nadien gewijzigd en aangevuld (hierna: „belastingwetboek"). Artikel 152 van het belastingwetboek bepaalt dienaangaande:

„(1) De overeenkomstig artikel 125[1], lid 2, onder a), in Roemenië gevestigde belastingplichtige met een aangegeven of verwezenlijkte jaaromzet die 65 000 EUR [...] respectievelijk 220 000 RON niet overschrijdt, kan btw-vrijstelling toepassen [...] voor handelingen waarop artikel 126, lid 1, ziet [...]

(2) De omzet die als maatstaf voor de toepassing van lid 1 dient, bestaat uit de volledige waarde, btw niet inbegrepen, in het geval van belastingplichtigen die verzoeken uitgeschreven te worden uit het register van voor btw-doeleinden ingeschreven personen, ten eerste, van de leveringen van goederen en de verlening van diensten die door de belastingplichtige in de loop van een kalenderjaar zijn uitgevoerd en die met btw belastbaar zijn dan wel met btw belastbaar zouden zijn als ze niet zouden zijn verricht door een kleine onderneming, ten tweede, van de handelingen die voortkomen uit economische activiteiten waarvoor de plaats van levering/dienstverlening wordt geacht in het buitenland te zijn gelegen, indien de btw overeenkomstig artikel 145, lid 2, onder b), aftrekbaar zou zijn ingeval deze handelingen in Roemenië zouden zijn verricht en, ten derde, van vrijgestelde handelingen met recht op aftrek en van vrijgestelde handelingen zonder recht op aftrek, zoals deze in artikel 141, lid 2, onder a), b), e) en f), worden vermeld, indien die handelingen geen aan de hoofdactiviteit bijkomstige handelingen zijn [...]"

9. Punt 47, lid 3, van Hotărâre Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (besluit nr. 44 van de regering van Roemenië van 22 januari 2004 tot goedkeuring van de regeling voor de toepassing van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), zoals gewijzigd en aangevuld bij besluit nr. 670 van 4 juli 2012, luidt als volgt:

„Een handeling is een aan de hoofdactiviteit bijkomstige handeling indien cumulatief wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

a) het verrichten van de betrokken activiteit vergt 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 btw betreffende die handeling zijn onbeduidend."

III. Feiten en prejudiciële procedure

10. Zoals reeds gezegd, oefent appellant in het hoofdgeding (hierna: „appellant") naast zijn werkzaamheden als hoogleraar diverse vrije beroepen uit, namelijk dat van accountant, belastingconsulent, faillissementscurator en advocaat. Tevens ontvangt hij af en toe inkomsten uit royalty's.

11. Krachtens de Roemeense wetgeving heeft appellant één enkel fiscaal registratienummer gekregen voor „accountancy en fiscale audit, belastingconsulent", behorend bij de beroepen belastingconsulent en accountant. Voor het uitoefenen van deze beroepen heeft appellant verschillende bedrijfszetels opgegeven. Zijn eigen kantoor als faillissementscurator is ingeschreven op het adres van een pand waarvan appellant de eigenaar is.

12. Sinds 2007 ontvangt appellant ook inkomsten uit de verhuur van het genoemde pand. Het goed is verhuurd aan een handelsvennootschap waarvan appellant aandeelhouder en bestuurder is. Deze vennootschap heeft opgegeven dat haar statutaire zetel zich bevindt in het gehuurde pand en dat zij daarin onder andere activiteiten van consultancy, accountancy en financiële audit en belastingconsultancy verricht, met als voornaamste opgegeven activiteit „consultancyactiviteiten voor zaken en management".

13. In 2016 werd appellant onderworpen aan een belastinginspectie ter zake van de btw verschuldigd over de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2016. In het kader van deze inspectie stelde de belastingadministratie (Administrația Județeană a Finanțelor Publice; hierna: „AJFP") vast dat appellant in de loop van 2012 de maximale omzet van 220 000 Roemeense leu (RON) (65 000 EUR) had overschreden die was ingesteld voor de toepassing van de bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, zodat hij zich als btw-plichtige had moeten laten inschrijven. Bijgevolg heeft de AJFP de btw vastgesteld die appellant had moeten betalen, zijnde het bedrag van 95 184 RON.

14. Om genoemde omzet vast te stellen, heeft de AJFP zowel de inkomsten verkregen uit de vrije beroepen van belastingconsulent, accountant en faillissementscurator als die uit royalty's, alsook die welke resulteren uit de verhuur van het pand waarvan hij mede-eigenaar is, in aanmerking genomen. In de berekening zijn noch het door hem als hoogleraar ontvangen salaris meegenomen, noch de inkomsten van zijn werkzaamheden als advocaat, welke onderworpen zijn aan een specifieke belastingheffing.

15. De AJFP heeft vastgesteld dat 69 % van de totale inkomsten van appellant in 2012 waren verkregen uit werkzaamheden als faillissementscurator, 17 % uit de verhuur van het onroerend goed en 14 % uit werkzaamheden als accountant en belastingconsulent. Derhalve heeft de AJFP zich op het standpunt gesteld dat de hoofdactiviteit van appellant in het desbetreffende jaar die van faillissementscurator was, gezien het aandeel van de hiermee verworven inkomsten in verhouding tot de totale inkomsten verkregen uit zijn gehele economische activiteit, alsmede dat de verhuur van het vastgoed niet als een louter op bijkomstige wijze met deze activiteit „samenhangende handeling" kon worden aangemerkt teneinde aldus buiten de berekening van de omzet in dat jaar te worden gehouden.

16. Het administratieve bezwaar dat tegen de heffingsaanslag is ingediend, is afgewezen bij beslissing van 22 augustus 2017. Het tegen deze beslissing ingestelde administratieve beroep werd door de Tribunal Timiș (rechter in eerste aanleg Timiș, Roemenië) verworpen bij vonnis van 26 maart 2018. Tegen dit vonnis heeft appellant hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. De Curte de Apel Timişoara (rechter in tweede aanleg Timişoara, Roemenië) heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende drie vragen:

„1) Vereist artikel 288, [lid 1,] punt 4), van de btw-richtlijn in omstandigheden zoals die in het onderhavige geding, waarin een natuurlijke persoon een economische activiteit verricht door het uitoefenen van meerdere vrije beroepen, alsmede door het verhuren van vastgoed, en aldus vaste inkomsten verwerft, dat een bepaalde beroepsactiviteit wordt aangemerkt als de hoofdactiviteit, zodat de verhuur kan worden beschouwd als een louter incidenteel daarmee samenhangende handeling, en zo ja, aan de hand van welke criteria zou deze hoofdactiviteit kunnen worden vastgesteld, of moet die bepaling aldus worden uitgelegd dat het samenstel van beroepsactiviteiten door middel waarvan de economische activiteiten van deze natuurlijke persoon worden verricht, diens „hoofdactiviteit” vormen?

2) Ingeval het vastgoed dat door een natuurlijke persoon aan een derde wordt verhuurd, niet is bestemd en niet wordt gebruikt voor het verrichten van de overige economische activiteiten van die natuurlijke persoon en het dus niet mogelijk is een verband vast te stellen tussen dat goed en het uitoefenen van de verschillende beroepen van deze persoon, staan de bepalingen van artikel 288, [lid 1,] punt 4), van de btw-richtlijn dan toe dat de verhuur wordt aangemerkt als een louter incidenteel „met andere handelingen samenhangende handeling”, met als gevolg dat deze buiten de berekening wordt gehouden van de omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de speciale vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen?

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

17. In de procedure voor het Hof hebben appellant, Roemenië en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Juridische beoordeling

18. Met zijn drie vragen die – zoals Roemenië terecht aangeeft – gezamenlijk kunnen worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen welke uitlegging moet worden gegeven aan artikel 288, eerste volzin, punt 4), van de btw-richtlijn. Meer concreet wenst hij te vernemen hoe hij moet beoordelen of sprake is van „handelingen met betrekking tot onroerende goederen” die niet aan te merken zijn als louter incidenteel „met andere handelingen samenhangende handelingen”.

19. Dit hangt in beslissende mate af van de strekking en het doel van de btw-vrijstelling op grond van artikel 287 van de btw-richtlijn (daarover onder A). In dat verband moet worden uitgemaakt of de verhuur van een pand „een handeling met betrekking tot onroerende goederen” is (daarover onder B), en aan de hand van welke criteria deze handeling moet worden beoordeeld als een louter incidenteel „met andere handelingen samenhangende handeling” in de zin van artikel 288, eerste volzin, punt 4)

(daarover onder C). Wanneer op basis van deze criteria blijkt dat de verhuur in het onderhavige geval als een dergelijke handeling is aan te merken (daarover onder D), zou appellant naar de opvatting van de verwijzende rechter de omzetdrempel voor de btw-vrijstelling overeenkomstig artikel 287 van de btw-richtlijn niet hebben overschreden.

20. Aangezien het Hof de verwijzende rechter echter ook een bruikbaar antwoord moet geven voor de beslechting van het hoofdgeding, moet samen met de Commissie worden gewezen op het volgende: uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat noch het als hoogleraar ontvangen salaris, noch de inkomsten van werkzaamheden als advocaat zijn meegenomen in de berekening van de vrijstellingsdrempel voor kleine ondernemingen. De reden daarvoor is blijkbaar dat deze inkomsten aan een specifieke belastingheffing zijn onderworpen.

21. Dat inkomsten uit arbeid (hier in de hoedanigheid van hoogleraar) buiten deze berekening worden gehouden, is begrijpelijk vanuit btw-rechtelijk oogpunt, aangezien dat geen belastbare handelingen zijn. Werkzaamheden als zelfstandig advocaat zijn daarentegen ontegensprekelijk aan te merken als een zelfstandige economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn en bijgevolg ook als belastbare handelingen die in beginsel in de berekening moeten worden meegenomen. Of deze handelingen al dan niet aan een andere belastingheffing zijn onderworpen, is ter zake irrelevant. Dit zou anders zijn wanneer appellant inkomsten als advocaat in dienstverband (dus niet als zelfstandig advocaat) had verkregen of wanneer de handelingen niet door hemzelf maar door de vennootschap waren verricht. Aangezien het verzoek om een prejudiciële beslissing op dit punt niet eenduidig is, staat het aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

A. Strekking en doel van de btw-vrijstelling van artikel 287 van de btw-richtlijn

22. Teneinde te beoordelen of appellant ondanks de handelingen van verhuur alsnog in aanmerking kan komen voor de btw-vrijstelling voor zogeheten kleine ondernemingen[4] volgens artikel 287 van de btw-richtlijn, moeten allereerst de strekking en het doel van deze bijzondere btw-vrijstelling worden onderzocht. Aangezien deze vrijstelling niet objectief aanknoopt bij de aard van de economische activiteit maar alleen bij het feit dat de belastingplichtige met zijn economische activiteit een welbepaalde omzetdrempel niet overschrijdt, betreft artikel 287 van de btw-richtlijn een subjectieve vrijstelling.

23. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld[5] en zoals ik elders heb uiteengezet[6], beoogt deze subjectieve vrijstelling voornamelijk een administratieve vereenvoudiging.

24. Zonder een dergelijke omzetdrempel zou de belastingadministratie elke persoon, hoe gering ook de economische activiteit die deze in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn uitoefent, vanaf de eerste euro als belastingplichtige moeten behandelen. Dit zou leiden tot administratieve lasten, niet alleen voor de belastingplichtige maar ook voor de belastingautoriteit, zonder dat daar navenante belastingopbrengsten tegenover zouden staan.[7] Deze controlewerkzaamheden en de daarmee verbonden financiële lasten zonder navenante belastingopbrengsten moeten worden voorkomen door de vaststelling van een de-minimisdrempel. Dit blijkt ook duidelijk uit het voorstel van de Commissie

4 Zie ook het opschrift van hoofdstuk 1 in titel XII (bijzondere regeling voor kleine ondernemingen).

5 Arresten van 2 mei 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punt 37, in fine), en 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 63).

6 Conclusie in de zaak Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punt 33, in fine).

7 Zoals ook uitdrukkelijk is geoordeeld in het arrest van 2 mei 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punt 38).

voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting uit 1973, waarin reeds nadrukkelijk werd gewezen op de moeilijkheden waarop de toepassing van de normale regeling van de belasting ten aanzien van kleine ondernemingen zou stuiten. [8]

25. De daarmee gepaard gaande bevoordeling van kleine ondernemingen, bijvoorbeeld in de vorm van ondersteuning van startende ondernemers [9], moet daarbij veeleer als een nevenresultaat en niet zozeer als het doel en de strekking van deze regeling worden beschouwd. Dit blijkt met name duidelijk uit het in casu relevante artikel 288 van de btw-richtlijn. Hierin wordt immers duidelijk gesteld dat de de-minimisbovengrens van artikel 287 van de btw-richtlijn (die de lidstaten zelf mogen vaststellen) niet slaat op de omvang van de onderneming of op de duur van haar aanwezigheid op de markt, maar uitsluitend verband houdt met het bedrag van de te verwachten belastinginkomsten.

26. De omzet die als maatstaf dient om te bepalen of sprake is van een zogeheten kleine onderneming, omvat namelijk uitsluitend het bedrag van de belaste goederenleveringen en diensten (artikel 288, eerste volzin, punt 1), van de btw-richtlijn) en van een aantal vrijgestelde handelingen (punten 2 tot en met 4) van de onderneming. Hoe hoog de omzet uit de overige vrijgestelde handelingen ook moge zijn, deze laat de vrijstelling van de overige belastbare handelingen onverlet. Op die manier vallen bijvoorbeeld ook grote ziekenhuizen onder de regeling, voor zover deze slechts in geringe mate belaste handelingen verrichten. Deze belastingplichtigen kunnen bijgevolg ook deze handelingen als vrijgesteld behandelen, zelfs wanneer zij wegens hun omvang in normaal taalgebruik nauwelijks als kleine onderneming of op grond van hun langdurige activiteit op de markt evenmin als startende onderneming kunnen worden omschreven.

27. Dat deze vrijstelling niet dient ter ondersteuning van startende ondernemingen blijkt ook uit de nationale aanknopingsfactor van de betrokken bepaling, die alleen in het binnenland verrichte belaste handelingen van btw vrijstelt. Bijgevolg vallen grote binnenlandse ondernemingen die in het buitenland een hoge omzet uit belaste handelingen en in het binnenland slechts een onbeduidende omzet uit belaste handelingen behalen, desalniettemin binnen de werkingssfeer van de vrijstelling. Bovendien voorziet de regeling van artikel 287 van de btw-richtlijn niet in een vrijgesteld bedrag maar in een vrijstellingsdrempel. Zodra deze drempel is overschreden, worden alle handelingen vanaf de eerste euro belast, daar waar een vrijgesteld bedrag behouden zou blijven. Dit alles-of-niets-beginsel leent zich niet voor steun aan startende ondernemingen, aangezien het zeer succesvolle starters benadeelt ten opzichte van minder succesvolle starters.

28. Al met al beoogt artikel 287 van de btw-richtlijn dus in hoofdzaak een administratieve vereenvoudiging ten gunste van de lidstaten.

B. Uitlegging van het begrip „handelingen met betrekking tot onroerende goederen”

29. Voor zover artikel 287 van de btw-richtlijn voorziet in een de-minimisregeling waarbij een geringe omzet uit belaste handelingen van btw wordt vrijgesteld met het oog op administratieve vereenvoudiging, moet deze regeling strikt worden uitgelegd. Een ruime uitlegging strookt niet met de aard van een de-minimisregeling. [10]

8 Zie de toelichting op artikel 25 („Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen”) op bladzijde 27 van het voorstel van de Commissie van 20 juni 1973, COM(73) 950 def.

9 Zie in dat verband arresten van 29 juli 2019, B (belastbare handelingen van een wederverkoper van gebruikte wagens) (C-388/18, EU:C:2019:642, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punten 63 en 70), alsook mijn conclusie in de zaak Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punten 33 en 54).

10 Arrest van 2 mei 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punt 27); zie in die zin ook het standpunt van het Hof dat een afwijking of uitzondering op een algemene regel strikt moet worden uitgelegd – zie onder meer arrest van 28 september 2006, Commissie/Oostenrijk (C-128/05, EU:C:2006:612, punt 22).

30. Voor de toepassing van deze regeling volgt bovendien uit artikel 288, eerste volzin, punt 1), van de btw-richtlijn dat het bedrag van de goederenleveringen en diensten, voor zover deze belast zijn, in de berekening van de omzet moet worden meegenomen. Deze bepaling stelt dan ook duidelijk en expliciet dat *alle* belaste handelingen in de berekening moeten worden opgenomen.

31. Hieruit volgt dat de overige – in de punten 2 tot en met 4 genoemde – mee te rekenen bedragen alleen betrekking kunnen hebben op vrijgestelde handelingen. Hun afzonderlijke opsomming zou in het tegengestelde geval immers geen zin hebben. In artikel 288, eerste volzin, punten 2) en 3), van de btw-richtlijn wordt overigens expliciet verwezen naar het vrijgestelde karakter van de betrokken handelingen.

32. Evenzo kunnen ook de in punt 4) gebruikte bewoordingen „handelingen met betrekking tot onroerende goederen" alleen maar doelen op de handelingen met betrekking tot onroerende goederen die overeenkomstig artikel 135, lid 1, onder j), k) en l), van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld. Dat de Uniewetgever – anders dan bij de eveneens in punt 4) genoemde financiële handelingen – deze bepalingen niet uitdrukkelijk vermeldt, doet dan ook niet ter zake.

33. Het is evenwel niet helemaal duidelijk of het begrip „handelingen met betrekking tot onroerende goederen" zich alleen uitstrekt tot de vrijgestelde handel in onroerende goederen [artikel 135, lid 1, onder j) en k), van de btw-richtlijn], of ook tot de vrijgestelde verhuur van onroerende goederen [artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn]. De bewoordingen suggereren veeleer het eerste, want de andere taalversies zijn eerder transactiegeoriënteerd geformuleerd (in het Frans „opérations immobilières"; in het Engels „real estate transactions"). Maar zelfs deze taalversies sluiten niet uit dat ook de verhuur van een onroerend goed mogelijkerwijs volgens het normale taalgebruik onder dit begrip valt.

34. In het licht van deze ruime formulering zijn de strekking en het doel van artikel 287 van de btw-richtlijn, namelijk het de-minimiskarakter van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, van doorslaggevend belang. Derhalve acht ik het noodzakelijk dat het begrip „mee te rekenen vrijgestelde handelingen met betrekking tot onroerende goederen" ruim wordt uitgelegd en dat – in overeenstemming met de opvatting van de Commissie – ook vrijgestelde handelingen van verhuur in de berekening worden meegenomen teneinde de werkingssfeer van artikel 287 van de btw-richtlijn scherper af te bakenen.

35. Bijgevolg moet het in casu gaan om een *vrijgestelde* handeling van verhuur van appellant. In het tegengestelde geval is de vraag of deze handeling als louter incidenteel „met andere handelingen samenhangende handeling" kan worden aangemerkt, niet langer aan de orde. Of dit het geval is, kan niet worden afgeleid uit het verzoek om een prejudiciële beslissing. Het staat bijgevolg aan de verwijzende rechter om dit na gaan.

C. Voorwaarden waaraan louter incidenteel „met andere handelingen samenhangende handelingen" moeten voldoen

36. Vervolgens moet worden uitgemaakt aan welke voorwaarden slechts op bijkomstige wijze „met andere handelingen samenhangende handelingen" in de zin van artikel 288, eerste volzin, punt 4), van de btw-richtlijn moeten voldoen. De aldaar genoemde vrijgestelde handelingen mogen alleen dan worden meegenomen in de berekening van de vrijstellingsdrempel wanneer ze niet aan te merken zijn als handelingen die louter incidenteel uit andere handelingen voortvloeien.

37. Hiermee heeft de Uniewetgever willen verhinderen dat de aldaar genoemde bedrijfstakken (banken, verzekeringen en vastgoedondernemingen), waarvan de activiteiten in beginsel van btw zijn vrijgesteld, op grond van hun belastbare handelingen die de vrijstellingsdrempel niet overschrijden aanspraak kunnen maken op de zogeheten vrijstelling voor kleine ondernemingen. De vrijgestelde handelingen van deze bedrijfstakken betreffen immers geen louter uit hun hoofdactiviteit voortvloeiende handelingen, maar hun hoofdactiviteit zelf.

38. Het Hof heeft zich tot dusver nog niet uitgesproken over de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om te kunnen spreken van louter incidenteel met andere handelingen samenhangende handelingen.

39. In artikel 174, lid 2, onder b) en c), van de btw-richtlijn betreffende de evenredige berekening van het aftrekbare gedeelte, wordt weliswaar het soortgelijke begrip „bijkomstige handelingen” [11] gehanteerd. Dit begrip houdt verband met de evenredige berekening van de voorbelasting die mag worden afgetrokken wanneer in een eerder stadium belaste handelingen in een later stadium zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt.

40. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld [12] dat een economische activiteit niet als bijkomstig kan worden aangemerkt wanneer zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van de belastbare activiteit van de onderneming of wanneer zij een aanmerkelijk gebruik van de goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is, impliceert.

41. Deze negatieve afbakening kan mutatis mutandis worden toegepast op de toekenning van een btw-vrijstelling overeenkomstig artikel 287 van de btw-richtlijn. Wanneer sprake is van een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de belastbare activiteit van de onderneming, valt deze activiteit immers onder de noemer van „hoofdactiviteit” en kan zij niet langer als bijkomstige handeling of zelfs nog maar als een louter incidenteel met andere handelingen samenhangende handeling worden aangemerkt. Er is dan eenvoudigweg geen objectieve reden om die activiteit afzonderlijk te behandelen.

42. In een arrest betreffende artikel 174, lid 2, van de btw-richtlijn heeft het Hof bovendien ook gesteld dat de omvang van de opbrengsten erop kan wijzen dat de betrokken handelingen niet als bijkomstig mogen worden aangemerkt. De omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken onderneming als hoofdactiviteit beschouwt, kan die handelingen evenwel als zodanig niet uitsluiten van de kwalificatie als „bijkomstige handelingen” in de zin van deze bepaling. [13]

43. Die benadering van het Hof kan wellicht voor artikel 174, lid 2, van de btw-richtlijn en voor de pro rata aftrek van voorbelasting gelden, maar niet voor een vrijstelling om redenen van administratieve vereenvoudiging (de-minimisregeling). In het eerste geval gaat het namelijk om de uitsplitsing van de voorbelasting die is betaald over in een eerder stadium verrichte handelingen naar rato van de handelingen die in een later stadium worden verricht (daarvoor wordt een pro rata percentage toegepast). In het tweede geval is echter de vraag aan de orde wanneer een vrijstelling moet wegvallen wegens het overschrijden van een omzetdrempel die louter een de-minimisdrempel vormt (over de strekking en het doel hiervan, zie de punten 22 en volgende hierboven).

11 In de Franse taalversie wordt voor beide begrippen zelfs één en dezelfde term gebruikt (charactère d’opérations accessoires). Hetzelfde geldt voor de Roemeense taalversie (operațiuni accesorii). In de Duitse (Nebenumsatz/Hilfsumsatz) en Engelse (ancillary transactions/incidental transactions) taalversies worden daarentegen twee begripsaanduidingen gehanteerd.

12 Arresten van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 31), onder verwijzing naar het arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 76), en 11 juli 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, punt 22).

13 Arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 77).

44. Voor een dergelijke vrijstelling is de omzet die met de beweerdelijk bijkomstige handelingen wordt behaald, van doorslaggevend belang. Vrijgestelde handelingen met betrekking tot onroerende goederen waarvan het bedrag op zich reeds de vrijstellingsdrempel van artikel 287 overschrijdt, kunnen mijns inziens nooit zo onbeduidend zijn dat ze als louter incidenteel uit andere handelingen voortvloeiende handelingen van een zogeheten kleine onderneming kunnen worden aangemerkt.

45. Volgens mij kan de onderliggende gedachte van artikel 288, eerste volzin, punt 4), van de btw-richtlijn als volgt worden samengevat: de vrijstelling van een onderneming om redenen van administratieve vereenvoudiging mag niet wegvallen door min of meer toevallige, inzonderheid eenmalige vrijgestelde handelingen met betrekking tot onroerende goederen die buiten het eigenlijke doel van de onderneming vallen en die geen invloed hebben op de hoogte van de belastingopbrengst.

46. In het voorstel van de Commissie uit 1973 staat onder meer te lezen dat „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", buiten beschouwing moeten worden gelaten.[14] Dit wordt bevestigd door artikel 288, tweede volzin, van de btw-richtlijn, dat uitdrukkelijk bepaalt dat de overdracht van investeringsgoederen van de onderneming niet in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de omzetdrempel.

47. Hiermee wordt vermoedelijk beoogd te voorkomen dat dergelijke „buitengewone" handelingen ertoe leiden dat vrijgestelde belastingplichtigen (de zogeheten kleine ondernemingen) onderling ongelijk worden behandeld vanuit het oogpunt van de btw (de ene blijft een vrijgestelde kleine onderneming, de andere verliest deze status).

48. Als voorbeeld kan de verhuur worden aangehaald van een onroerend goed in privébezit om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Mocht artikel 288, eerste volzin, punt 4), van de btw-richtlijn deze handeling niet uit de berekening van de omzet hebben weggelaten, zou de betrokken onderneming btw verschuldigd zijn over alle handelingen die zij tijdens het desbetreffende jaar in het kader van haar overige activiteiten heeft verricht, terwijl een vergelijkbare onderneming die een dergelijk onroerend goed in privébezit niet verhuurt, belastingvrijstelling zou blijven genieten. De min of meer toevallige omstandigheden waarin andere vermogensbestanddelen worden gebruikt, hebben echter geen invloed op de fundamentele status van „kleine onderneming" wat de mededinging tussen dergelijke ondernemingen betreft. Er is geen sprake van een voldoende nauwe band met de eigenlijke economische activiteit van de zogeheten kleine onderneming. Uiteindelijk kan de vraag of moet worden aangenomen dat sprake is van een ten opzichte van andere handelingen accessoire handeling alleen worden beantwoord aan de hand van een waardebeoordeling.[15]

49. Mijns inziens omvat het begrip louter incidenteel „met andere handelingen samenhangende handelingen" dan ook uitsluitend handelingen die juist géén nauw verband houden met de (eigenlijke) belastbare activiteit van de belastingplichtige. Dit verband ontbreekt wanneer deze handelingen hetzij (1) eenmalige en buitengewone handelingen zijn die buiten het eigenlijke doel van de onderneming vallen, hetzij (2) geen aanmerkelijk gebruik van goederen en diensten in het kader van de onderneming impliceren maar los daarvan moeten worden beschouwd en slechts onbeduidend van aard zijn (denk bijvoorbeeld aan de minimale verhuur van een onroerend goed in privébezit, zie punt 44 hierboven).

14 Toelichting op artikel 25 („Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen") op bladzijde 29 van het voorstel van de Commissie van 20 juni 1973, COM(73) 950 def.

15 Zo ook Stadie, H. in Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 19, toelichting 112 (laatste bijwerking: 183e uitgave – juli 2019).

D. Toepassing op het geval dat hier aan de orde is

50. In deze zaak moet bijgevolg worden uitgemaakt of de verhuur van het pand, waarin appellant de economische activiteit van faillissementscurator uitoefent, geen nauwe band vertoont met de (eigenlijke) belastbare activiteit van appellant.

51. Mijns inziens valt dit te betwijfelen. In casu is de verhuur van het onroerend goed niet incidenteel en staat deze ook niet los van de eigenlijke belastbare (raadgevende) activiteit van appellant. Om te beginnen gebruikt appellant het gebouw zelf als bedrijfszetel voor zijn belastbare activiteit als faillissementscurator. Derhalve is geen sprake van een verhuur die losstaat van de bedrijfsactiviteit.

52. Bovendien verhuurt appellant het pand volgens de verwijzende rechter aan een handelsvennootschap waarvan appellant aandeelhouder en bestuurder is en voor rekening waarvan hij ook consultancyactiviteiten verricht. Deze verhuur vormt geen eenmalige handeling die een onjuist beeld van de jaarlijkse omzet zou kunnen opleveren (daarover punt 45 hierboven). Veeleer is sprake van een nauwe band (daarover punt 48 hierboven) met de eigenlijke belastbare (raadgevende) activiteit van appellant.

53. Bijgevolg kan, zoals de Commissie en Roemenië betogen, gelet op de nauwe materiële en persoonlijke verwevenheid van de betrokken handelingen, in casu niet langer sprake zijn van een bijkomstige activiteit die losstaat van de eigenlijke economische activiteit (adviesverlening) van appellant.

54. Het Hof is echter primair voor de uitlegging van het Unierecht bevoegd. Het staat aan de verwijzende rechter om de hierboven genoemde uitleggingsbeginselen toe te passen en de daarmee gepaard gaande waardebeoordeling te verrichten.

V. Conclusie

55. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Curte de Apel Timişoara te beantwoorden als volgt:

„Onder het begrip ‚handelingen met betrekking tot onroerende goederen' die als louter incidenteel ‚met andere handelingen samenhangende handelingen' kunnen worden beschouwd, vallen alle vrijgestelde handelingen in de zin van artikel 135, lid 1, onder j), k) en l), van richtlijn 2006/112/EG die geen nauwe band hebben met de (eigenlijke) belastbare activiteit van de onderneming en die bijkomstig van aard zijn, dat wil zeggen transacties die niet zelf de vrijstellingsdrempel overschrijden. De nauwe band ontbreekt wanneer het gaat om eenmalige handelingen die los van het eigenlijke doel van de onderneming worden verricht of die geen aanmerkelijk gebruik van de goederen en diensten van de onderneming impliceren."