CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. COSMAS

van 28 maart 1996 *

Het Bundesfinanzhof stelt het Hof een reeks prejudiciële vragen over de uitlegging van een aantal bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [1] (hierna: „Zesde richtlijn"). De eerste drie vragen betreffen de werkingssfeer van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, en in het bijzonder de uitlegging van het begrip „economische activiteit", zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn. Met zijn laatste vraag wenst de verwijzende rechter te worden ingelicht over de precieze betekenis van artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, betreffende de vaststelling van de maatstaf van heffing voor bepaalde handelingen die ingevolge artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn worden gelijkgesteld met diensten verricht onder bezwarende titel (en die dus binnen de werkingssfeer van het gemeenschappelijk BTW-stelsel vallen).

I — De feiten en de prejudiciële vragen

1. R. Enkler (hierna: „verzoekster") is als commercieel bediende werkzaam bij het belastingadviesbureau van haar echtgenoot. Op 15 september 1984 liet zij zich bij de gemeente waar zij woonde, en bij het Finanzamt Homburg registreren als bedrijfsmatig verhuurder van kampeerwagens. Enkele dagen later, op 28 september 1984, kocht zij een kampeerwagen, waarvoor zij 46 249 DM plus 6 474,89 DM omzetbelasting betaalde.

2. In haar aangifte omzetbelasting voor 1984 trok zij 7 270,77 DM voorbelasting af, terwijl zij de kampeerwagen uitsluitend voor privé-doeleinden had gebruikt. Voor de twee daaropvolgende jaren gaf zij de volgende omzet uit de verhuur van het voertuig aan:

— 1985: in totaal 2 535 DM, waarvan 2 205 DM als vergoeding voor de verhuur van de kampeerwagen aan haar echtgenoot;

* Oorspronkelijke taal: Grieks.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

— 1986: in totaal 1 728 DM, waarvan 868 DM als vergoeding voor de verhuur van de kampeerwagen aan haar echtgenoot.

3. Met betrekking tot de omstandigheden waarin het voertuig is gekocht en gebruikt, bevat de verwijzingsbeschikking de volgende gegevens [2]:

Verzoeksters echtgenoot droeg bij in de kosten van aanschaf en onderhoud van de kampeerwagen met de volgende bedragen: 42 321 DM in 1984, 8 270 DM in 1985 en 8 751 DM in 1986. Voor de periode dat hij het voertuig huurde, betaalde hij zijn echtgenote een forfaitaire huur van 90 DM per dag.

De eerste reis met de kampeerwagen, waarvan het kentekenbewijs op naam van verzoekster stond, werd door het echtpaar gezamenlijk ondernomen. Bij die gelegenheid merkten zij, dat er vocht binnenkwam. Daarop verzochten zij de verkoper dit probleem te verhelpen. Terwijl de verkoper daarmee doende was, had het echtpaar de wagen in privé-gebruik. Na de reparatie verhuurde verzoekster de kampeerwagen tweemaal aan derden, waarbij het voertuig beschadigd raakte door een aanrijding.

Op basis van de verklaringen van verzoekster zelf vat de verwijzende rechter het gebruik van de kampeerwagen samen als volgt:

Totaal gebruik: 250 dagen, aantal gereden kilometers: 25 781,

Privé-gebruik: 79 dagen, aantal gereden kilometers: 13 100,

Gebruik door echtgenoot: 40 dagen, aantal gereden kilometers: 5 239,

Verhuur aan derden: 18 dagen, aantal gereden kilometers: 3 236,

Ritten naar garage: 113 dagen, aantal gereden kilometers: 4 206.

2 — Het feit dat verzoekster in haar bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen (zonder echter de relevantie van de prejudiciële vragen in twijfel te trekken) de juistheid betwist van de door het Bundesfinanzhof gegeven voorstelling van de omstandigheden waarin het litigieuze voertuig is aangekocht en gebruikt, is voor de onderhavige procedure van geen belang. Het Hof heeft immers herhaaldelijk geoordeeld, dat het krachtens artikel 177 van het Verdrag niet bevoegd is, de feiten van het bodemgeding te beoordelen of zich over een desbetreffende betwisting tussen partijen uit te spreken. Het staat immers aan de nationale rechter, te beslissen over de vragen die met de feiten verband houden. Bij de beantwoording van een prejudiciële vraag mag het Hof dus enkel uitgaan van de feiten die in de verwijzingsbeschikking zelf zijn weergegeven [zie bij voorbeeld arresten van 23 januari 1975 (zaak 51/74, Hulst, Jurispr. 1975, blz. 79, r. o. 12); 15 november 1979 (zaak 36/79, Denkavit Futtermittel, Jurispr. 1979, blz. 3439, r. o. 12); 29 april 1982 (zaak 17/81, Pabst & Richarz, Jurispr. 1982, blz. 1331, r. o. 12); 3 juli 1985 (zaak 243/83, Binon, Jurispr. 1985, blz. 2015, r. o. 24); 31 mei 1988 (zaak 74/87, Goerrig, Jurispr. 1988, blz. 2771, r. o. 10), en 2 juni 1994 (zaak C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, Jurispr. 1994, blz. I-2305, r. o. 16 en 17)].

4. De verwijzende rechter voegt daaraan toe:

a) de kampeerwagen was als particulier voertuig tegen wettelijke aansprakelijkheid verzekerd. Alleen wanneer het voertuig aan een derde werd verhuurd, sloot verzoekster een verzekering voor huurauto's; ingevolge een overeenkomst met de verzekeraar mocht verzoeksters echtgenoot het voertuig zonder extra verzekeringsdekking gebruiken;

b) verzoekster maakte voor de verhuur van de kampeerwagen geen reclame in de dagbladen;

c) wanneer het voertuig niet verhuurd was, stond het in een overdekte stalling nabij het woonhuis van het echtpaar Enkler.

5. In 1986 verklaarde verzoekster, dat zij het voertuig (kennelijk vanaf de datum van de aangifte) uitsluitend voor privé-doeleinden ging gebruiken. Zij bepaalde de maatstaf van heffing voor de door haar verschuldigde omzetbelasting op 19 000 DM en stelde, dat zij als kleine ondernemer krachtens § 19, lid 3, Umsatzsteuergesetz 1980 (hierna: „UStG") recht had op een belastingvermindering van 80 %.

6. Aanvankelijk had het Finanzamt de door verzoekster voor de betwiste jaren (1984 tot en met 1986) verschuldigde omzetbelasting op basis van haar aangiften vastgesteld. In een gewijzigde aanslag van 3 april 1989 hield het Finanzamt bij de berekening van de door verzoekster verschuldigde belasting echter alleen nog rekening met de door haar aan de huurders afzonderlijk in rekening gebrachte omzetbelasting. Bij deze gewijzigde aanslag stelde het Finanzamt zich op het standpunt, dat verzoekster ingevolge § 14, lid 3, UStG de belasting verschuldigd was, omdat zij de huurders omzetbelasting had aangerekend zonder ondernemer te zijn.

7. Verzoeksters bezwaarschrift tegen de gewijzigde aanslag bleef zonder succes. Ook haar bij het bevoegde Finanzgericht ingestelde beroep werd afgewezen, op grond dat verzoekster, toen zij de kampeerwagen verhuurde, niet als ondernemer handelde. Blijkens de verwijzingsbeschikking was het Finanzgericht van mening, dat de voor de hoedanigheid van ondernemer vereiste duurzame activiteit op het verkrijgen van opbrengst gericht moet zijn; dit laatste moet

aan de hand van objectief controleerbare criteria aantoonbaar zijn. Na onderzoek of in de onderhavige zaak aan die voorwaarden was voldaan, stelde het Finanzgericht vast, dat verzoeksters activiteit niet bestond in de bedrijfsmatige verhuur van kampeerwagens, nu

a) zij slechts één, naar zijn aard voor vrijetijdsbesteding bestemd voertuig had aangeschaft, dat zij hoofdzakelijk voor privédoeleinden had gebruikt;

b) de verhuur niet haar hoofdberoep was;

c) zij niet over een kantoor en evenmin over inrichtingen voor stalling en onderhoud van het voertuig beschikte;

d) de aanschaf en het onderhoud van de kampeerwagen hoofdzakelijk door haar echtgenoot waren bekostigd;

e) het voertuig alleen voor de tijd dat het daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt, als huurauto werd verzekerd, en

f) zij het voertuig had behouden, ofschoon de exploitatie ervan zeer verlieslatend was.

8. Tegen het vonnis van het Finanzgericht stelde verzoekster beroep in Revision in bij het Bundesfinanzhof. Van oordeel dat de relevante bepalingen van het Duitse recht (§ 1, lid 1, nr. 1 en § 2, lid 1, UStG) in het licht van de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn (artikel 2, lid 1, en artikel 4, leden 1 en 2) moeten worden uitgelegd, heeft het Bundesfinanzhof het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de navolgende vragen:

„1) Moet de verhuur van lichamelijke zaken worden aangemerkt

a) als de activiteit van een dienstverrichter in de zin van artikel 4, lid 2, eerste zin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), of

b) uitsluitend als de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, in de zin van artikel 4, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)?

2) Is iedere terbeschikkingstelling onder bezwarende titel een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), of kan van een dergelijke economische activiteit slechts worden gesproken wanneer deze van een privé-activiteit kan worden onderscheiden?

Moet dit onderscheid ten opzichte van een privé-activiteit worden gemaakt

— aan de hand van bepaalde kenmerken (zoals het economisch belang, de duur van de terbeschikkingstelling, het bedrag van de vergoeding), of

— door vergelijking met typische vormen van de overeenkomstige economische activiteit (in casu: bedrijfsmatige verhuur van kampeerwagens)?

3) Kan de verhuur van een kampeerwagen als economische activiteit ter duurzame verkrijging van opbrengsten worden aangemerkt, wanneer die kampeerwagen in een periode van meer dan twee jaar slechts enkele dagen aan twee vreemde huurders is verhuurd en ongeveer zes weken aan de echtgenoot van de verhuurster tegen een totale vergoeding van ongeveer 4 300 DM?

4) Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten dan in de maatstaf van heffing [artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)] ter zake van dienstverrichtingen in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) ook de uitgaven worden opgenomen die ontstaan in de tijd waarin het object de verhuurder voor privé-gebruik ter beschikking staat (zogenoemde leegstandperioden)?"

II — De toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn

9. De werkingssfeer van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk BTW-stelsel is omschreven in artikel 2 van die richtlijn, dat luidt als volgt:

„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;

2. de invoer van goederen."

10. Artikel 4 van de richtlijn, dat tot hoofdstuk IV „Belastingplichtigen" behoort, 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. [3]

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 Lid-Staten kunnen eveneens als belastingplichtigen aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten (...)

4. (...)

5. (...)"

3 — Voetnoot uitsluitend relevant voor de Griekse tekst.

11. Ten slotte luidt artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn als volgt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan.

b) (...)",

terwijl volgens artikel 11, A, lid 1, sub c, de maatstaf van heffing

„voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen (...) de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven" is.

III — De beantwoording van de prejudiciële vragen

A — *De eerste vraag*

12. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of voor de beantwoording van de vraag of de verhuur van lichamelijke zaken een „economische activiteit" is die, indien zelfstandig uitgeoefend, de verhuurder de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige verleent, moet worden uitgegaan van artikel 4, lid 2, eerste zin, van de Zesde richtlijn (naar luid waarvan de activiteit van onder meer een dienstverrichter een „economische activiteit" is), dan wel van de tweede zin van die bepaling [volgens welke „als economische activiteit wordt (...) beschouwd de exploitatie van een lichamelijke (...) zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen"].

13. Blijkens de verwijzingsbeschikking gaat het Bundesfinanzhof er bij zijn eerste vraag van uit, dat volgens de eerste zin van voormelde bepaling de dienstverrichting ook onder het begrip „economische activiteit" valt, zonder dat aan andere criteria voldaan is, terwijl er volgens de tweede zin slechts van een „economische activiteit" sprake is, indien — afgezien van het feit dat het om de exploitatie van een lichamelijke zaak gaat — de exploitatie met een bepaald doel geschiedt, namelijk „om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen". Deze opvatting van het Bundesfinanzhof berust kennelijk op twee overwegingen:

a) Krachtens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als BTW-belastingplichtige beschouwd ieder die een „economische activiteit" verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

b) De Duitse versie van artikel 4, lid 2, tweede zin, volgens welke *ook* (auch) als „economische activiteit" wordt beschouwd de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, zou erop kunnen wijzen, dat deze bepaling een uitzondering op de (niet alleen in lid 1, maar ook in de eerste zin van lid 2 van dat artikel neergelegde) regel inhoudt, namelijk dat het doel van een bepaalde activiteit niet van belang is voor de kwalificatie ervan als „economische activiteit".

14. Deze opvatting is echter niet correct. Ik wil erop wijzen, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn als belastingplichtige kunnen aanmerken ieder die *incidenteel* een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten. Deze bepaling leidt onvermijdelijk tot de volgende conclusie: ook wanneer een

bepaalde activiteit de kenmerken van een der in artikel 4, lid 2, genoemde activiteiten vertoont, is zij niet als een — verplicht aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel onderworpen — „economische activiteit" te beschouwen indien zij incidenteel, dus zonder een zekere bestendigheid en continuïteit, wordt verricht. Slechts indien de bevoegde Lid-Staat van die mogelijkheid gebruik maakt en een bijzondere regeling in die zin vaststelt, is een dergelijke activiteit als een „economische activiteit" aan te merken. Artikel 4, lid 2, tweede zin, lijkt dus veeleer een variante van artikel 4, lid 2, eerste zin, te zijn dan een uitzondering op de in deze laatste bepaling neergelegde regeling. [4] In dit verband is het veelzeggend, dat de exploitatie van een lichamelijke zaak met het oog op het duurzaam verkrijgen van opbrengst in de Duitse (en in de Engelse, de Griekse, de Finse, de Portugese en de Zweedse) versie van de betrokken tweede zin *auch* (also, επίσης, myös, igualmente, likaså) als een economische activiteit wordt beschouwd, terwijl zij in de andere taalversies *in het bijzonder* of *onder andere* als een economische activiteit wordt beschouwd. [5]

15. Deze overwegingen brengen mij tot de conclusie, dat om vast te stellen of de activiteit bestaande in de verhuur van lichamelijke zaken een „economische activiteit" is, in ieder afzonderlijk geval moet worden onderzocht, of zij met een zekere bestendigheid en continuïteit wordt verricht. Aangezien de verhuur van een lichamelijke zaak kennelijk een vorm (en wellicht de meest gebruikelijke) van exploitatie van de verhuurde zaak is [6], moet uit dit onderzoek het voorhanden zijn blijken van elementen die aan het verrichten van de betrokken activiteit een bestendig en continu karakter verlenen in de zin van artikel 4, lid 2, tweede zin. Nagegaan moet dus worden, of deze activiteit wordt verricht „om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen".

16. Op de eerste prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof moet dus worden geantwoord:

„De verhuur van een lichamelijke zaak is een vorm van exploitatie van die zaak. Om deze exploitatie als een ‚economische activiteit' te kunnen aanmerken, waardoor hij die ze verricht, onder het gemeenschappelijk BTW-stelsel valt, moet ingevolge artikel 4, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) worden nagegaan, of deze activiteit wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

4 — Zie, in die zin, punt 12 van de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven bij het arrest van 4 december 1990 (zaak C-186/89, Van Tiem, Jurispr. 1990, blz. I-4363), en de conclusie van advocaat-generaal Sir Gordon Slynn bij het arrest van 14 februari 1985 (zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655).

5 — In de Deense versie „blandt andet", in de Franse „notamment", in de Italiaanse „in particolare", in de Nederlandse „onder andere" en in de Spaanse „en especial".

6 — Zie het in voetnoot 4 aangehaalde arrest Rompelman (in het bijzonder r. o. 20), alsmede de conclusie van advocaat-generaal Sir Gordon Slynn in die zaak. Zie voorts het eveneens in voetnoot 4 aangehaalde arrest Van Tiem (r. o. 18) en punt 10 van de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven in die zaak.

B — *De tweede en de derde prejudiciële vraag*

17. De door mij voorgestelde beantwoording van de eerste vraag is mede bepalend voor het antwoord op de tweede vraag. Zoals uit het voorgaande blijkt, is niet iedere activiteit die zelfstandig wordt verricht en die in de exploitatie van een lichamelijke zaak (of, zoals in de verwijzingsbeschikking wordt gezegd, de „terbeschikkingstelling onder bezwarende titel van een zaak") bestaat, als een „economische activiteit" in de zin van de Zesde richtlijn aan te merken, maar alleen de activiteit die wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Om uit te maken of een activiteit die de bedoelde kenmerken vertoont, binnen de werkingssfeer van het gemeenschappelijk BTW-stelsel valt, is dit dus het noodzakelijke (en voldoende) criterium, en niet het in de tweede prejudiciële vraag aangevoerde criterium, namelijk of de betrokken activiteit van een privé-activiteit kan worden onderscheiden.

18. De zuiver feitelijke vraag, of een bepaalde activiteit met dat doel wordt verricht (dan wel of een bepaalde zaak is verworven om voor een activiteit met dat doel te worden gebruikt [7]), mag zeker niet uitsluitend op basis van een intentieverklaring van de belastingplichtige worden beantwoord. De geadieerde administratieve of rechterlijke instantie moet alle feitelijke omstandigheden op zodanige wijze beoordelen, dat de vaststelling of een bepaalde activiteit op het duurzaam verkrijgen van opbrengsten is gericht, zoveel mogelijk op objectief te controleren of te toetsen criteria is gebaseerd. [8] Tot de objectieve criteria op basis waarvan dat onderzoek moet geschieden, behoort in de eerste plaats de aard van de zaak [9], maar daarnaast is ook het geheel van de exploitatieomstandigheden van belang. Zo is het duidelijk, dat wanneer een zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is, dit objectieve criterium in de regel volstaat om te kunnen aannemen dat de eigenaar ze ter duurzame verkrijging van opbrengsten exploiteert. Indien daarentegen de zaak naar haar aard ook voor privé-doeleinden kan worden gebruikt, is een grondig onderzoek van alle exploitatieomstandigheden noodzakelijk om te kunnen uitmaken of de eigenaar ervan ze, los van haar aard, werkelijk gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. [10] In het kader van die toetsing kan de in de tweede prejudiciële vraag bedoelde vergelijking van de omstandigheden waarin de betrokkene de zaak exploiteert met die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht, een methode zijn om vast te stellen, of voldaan is aan het in casu beslissende, in punt 17 hierboven vermelde criterium, name-

7 — Volgens de rechtspraak is als „economische activiteit" in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn ook aan te merken de verwerving van een zaak met het oog op het verrichten van een economische activiteit [zie het in voetnoot 4 aangehaalde arrest Rompelman (r. o. 22), en arresten van 11 juli 1991 (zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795, r. o. 13) en 29 februari 1996 (zaak C-110/94, Inzo, Jurispr. 1996, blz. I-857, r. o. 15)].

8 — Zie in dit verband het in voetnoot 4 aangehaalde arrest Rompelman (r. o. 24) en het in de vorige voetnoot aangehaalde arrest Lennartz (r. o. 20).

9 — Zie in dit verband het in voetnoot 4 aangehaalde arrest Rompelman (r. o. 24) en het in voetnoot 7 aangehaalde arrest Lennartz (r. o. 20). Ingevolge laatstgenoemd arrest is een van de omstandigheden die bij het onderzoek van de vraag, of bepaalde goederen met het oog op een economische activiteit zijn verworven in aanmerking moeten worden genomen, het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.

10 — Zie punt 42 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Lennartz (t. a. p., voetnoot 7).

lijk of de activiteit duurzame verkrijging van opbrengsten wordt verricht.

19. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de verhuur van een kampeerwagen een activiteit ter duurzame verkrijging van opbrengsten is, wanneer

a) die kampeerwagen in een periode van meer dan twee jaar tweemaal en slechts gedurende enkele dagen aan derden is verhuurd;

b) hij tijdens dezelfde periode gedurende ongeveer zes weken aan de echtgenoot van de verhuurster is verhuurd, en

c) voor dit alles een vergoeding van ongeveer 4 300 DM is betaald.

20. Natuurlijk kan het Hof, dat in de onderhavige prejudiciële procedure alleen bevoegd is om de relevante bepalingen van gemeenschapsrecht uit te leggen, niet tegelijkertijd de door hem uit te leggen bepalingen van de Zesde richtlijn concreet op het hangende geding toepassen. [11] De derde prejudi-ciële vraag, waarin het Hof in wezen om dit laatste wordt verzocht, behoeft dus niet te worden beantwoord, te meer daar, zoals ik reeds heb gezegd, de vraag of een bepaalde activiteit met het oog op het duurzaam verkrijgen van opbrengsten wordt verricht, pas na beoordeling van alle feiten van de zaak kan worden beoordeeld. [12] Teneinde evenwel de taak van de nationale rechter te vergemakkelijken, dient het Hof er mijns inziens bij de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag op te wijzen, dat de in de derde vraag vermelde feitelijke elementen wegens hun objectief karakter behoren tot de gegevens die *te zamen met andere* (zoals bij voorbeeld het ontbreken van publiciteit) in aanmerking mogen worden genomen bij het onderzoek van de vraag, of de betrokken activiteit een „economische activiteit" in de zin van de Zesde richtlijn is. Het zal er echter eveneens op moeten wijzen, dat een beperkte clientèle, respectievelijke geringe of onbeduidende opbrengsten *op zich* niet de conclusie rechtvaardigen dat de betrokken activiteit niet is verricht met het oog op het duurzaam verkrijgen van opbrengsten. Die omstandigheden kunnen gewoon betekenen, dat het duurzaam verkrijgen van opbrengsten wel het beoogde doel was, doch dat dit doel niet kon worden bereikt, wat niet relevant is voor de toepasselijkheid van de in casu relevante bepalingen. Uit artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn blijkt immers ondubbelzinnig, dat bij de definitie van het begrip „economische activiteit" geen rekening wordt gehouden met het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

11 — Wat de desbetreffende rechtspraak betreft, zie bij voorbeeld arresten van 9 juli 1969 (zaak 5/69, Völk, Jurispr. 1969, blz. 295, r. o. 2); 12 juli 1973 (zaak 11/73, Getreide-Import, Jurispr. 1973, blz. 919, r. o. 2 e. v.); 15 december 1976 (zaak 35/76, Simmenthal, Jurispr. 1976, blz. 1871, r. o. 8); 18 december 1986 (zaak 10/86, VAG France, Jurispr. 1986, blz. 4071, r. o. 7); 8 februari 1990 (zaak C-320/88, Shipping and Forwarding Entreprise Safe, Jurispr. 1990, blz. I-285, r. o. 10 e. v.), en 8 juli 1992 (zaak C-102/91, Knoch, Jurispr. 1992, blz. I-4341, r. o. 18 e. v.).

12 — Zie in het bijzonder r. o. 11 van het in de vorige voetnoot aangehaalde arrest Shipping and Forwarding Entreprise Safe.

21. Gelet op het voorgaande stel ik voor de derde prejudiciële vraag niet te beantwoorden, en de tweede prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„Om vast te stellen, of een zelfstandige activiteit, bestaande in de verhuur van een lichamelijke zaak, een ‚economische activiteit' in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) is, komt het er uitsluitend en alleen op aan, of die activiteit wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Dit is een vraag van louter feitelijke aard, die aan de hand van in wezen objectieve factoren moet worden beoordeeld, die bij voorbeeld betrekking kunnen hebben op de aard van de verhuurde zaak en op het geheel van omstandigheden waarin zij wordt geëxploiteerd. Voorts zijn de resultaten van die activiteit (de omvang van de clientèle, het bedrag van de opbrengst) geen criteria die op zich de betrokken beoordeling kunnen schragen; bij het onderzoek van de vraag, of aan voormeld doorslaggevend criterium voldaan is, mogen zij echter mee in aanmerking worden genomen."

C — *De vierde prejudiciële vraag*

22. De vierde en laatste prejudiciële vraag wordt gesteld voor het geval dat „de derde vraag bevestigend wordt beantwoord". Mijns inziens moet zij echter in ieder geval worden beantwoord. Aangezien — zoals zoëven vastgesteld — de vraag of een activiteit wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, door de nationale rechter met inaanmerkingneming van alle feiten van de voor hem aanhangige zaak moet worden beoordeeld, is het helemaal niet uitgesloten, dat het Bundesfinanzhof in het geding tussen verzoekster en het Finanzamt wordt geconfronteerd met de in de vierde prejudiciële vraag bedoelde situatie, namelijk dat verzoekster de litigieuze activiteit verrichte om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. [13]

23. In deze vierde vraag gaat het om de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling moet ongetwijfeld worden uitgelegd in samenhang met de bepaling waarop zij is gebaseerd, namelijk artikel 6, lid 2.

24. In artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt het begrip „dienst" gedefinieerd: wordt een dienst door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel verricht, dan is hij ingevolge artikel 2, sub 1, van de richtlijn aan de BTW onder-

13 — Zie arrest van 27 oktober 1993 (zaak C-127/92, Enderby, Jurispr. 1993, blz. I-5535), naar luid waarvan (zie met name r. o. 12) het Hof, wanneer het een verzoek om uitlegging van het gemeenschapsrecht ontvangt dat niet duidelijk zonder verband met de werkelijkheid of het voorwerp van het hoofdgeding is, daarop moet antwoorden zonder zich vragen te stellen over de geldigheid van de stelling waarop de vraag gebaseerd is. Volgens hetzelfde arrest staat het aan de nationale rechter om in voorkomend geval de geldigheid van vorenbedoelde stelling te onderzoeken.

worpen. In artikel 6, lid 1, wordt dit begrip op negatieve wijze omschreven: als „dienst" wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn is.

25. In artikel 6, lid 2, sub a en b, worden echter twee soorten verrichtingen die anders niet onder de BTW zouden vallen, gelijkgesteld met onder bezwarende titel verrichte, en dus aan de belasting onderworpen diensten. [14] In voormelde bepaling sub a (alleen dit onderdeel is in casu relevant) wordt meer in het bijzonder het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel.

26. Voorts bepaalt artikel 11, A, lid 1, sub c, waarnaar in de vierde prejudiciële vraag uitdrukkelijk wordt verwezen, de maatstaf van heffing voor de BTW voor handelingen die ingevolge artikel 6, lid 2, gelijkgesteld zijn met diensten verricht onder bezwarende titel. In dit geval is de maatstaf van heffing „de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven".

27. Het uitleggingsprobleem waarmee het Bundesfinanzhof worstelt is het volgende: omvat de maatstaf van heffing voor de BTW die in geval van de zelfstandige uitoefening van een economische activiteit bestaande in de verhuur van een lichamelijke zaak aan derde belastingplichtigen krachtens artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn over het privé-gebruik van die zaak wordt geheven, alleen de uitgaven die ontstaan tijdens de periode waarin de zaak daadwerkelijk voor privé-gebruik wordt gebruikt, of zijn ook de uitgaven die ontstaan tijdens de periode waarin de zaak door de belastingplichtige niet voor privé-gebruik wordt gebruikt, maar tijdens welke de zaak hem wel voor dergelijk gebruik voortdurend ter beschikking staat als „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven" in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aan te merken?

28. Voor de beantwoording van deze vraag van de nationale rechter moeten de volgende twee, overigens nauw met elkaar verband houdende elementen worden onderzocht:

a) het doel dat de gemeenschapswetgever nastreefde, toen hij het gebruik van een zaak voor de in artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn genoemde doeleinden gelijkstelde met een dienst verricht onder bezwarende titel, en

b) de juiste betekenis van het begrip „gebruik van een goed" in die bepaling.

14 — Artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn luidt als volgt: „De Lid-Staten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt." De Bondsrepubliek Duitsland heeft kennelijk geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid.

29. Het doel van de bepaling blijkt duidelijk uit het laatste stuk ervan, volgens welk er sprake is van gelijkstelling, wanneer voor het voor andere dan bedrijfsdoeleinden gebruikte goed „recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan". Daaruit blijkt duidelijk, dat de rechtsfictie van artikel 6, lid 2, bedoeld was om te voorkomen, dat handelingen waarbij een goed voor andere doeleinden wordt gebruikt dan die waarvoor artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn recht op aftrek van voorbelasting verleent, aan de BTW worden onttrokken. [15] In het arrest Kühne [16] oordeelde het Hof namelijk, dat uit het systeem van de Zesde richtlijn volgt, dat artikel 6, lid 2, sub a, wil voorkomen dat „een voor privé-doeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast zou blijven". Toen het Hof artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn uitlegde, waarvoor dezelfde redenering opgaat (en volgens welk met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed, dat hij voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, in geval met betrekking tot dat goed recht op aftrek van de belasting is ontstaan), wees het er in het arrest De Jong [17] op, dat „artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn tot doel heeft, te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt en een gewone consument die een zelfde soort goed koopt, gelijk worden behandeld. Ter verwezenlijking van dit doel verhindert deze bepaling, dat een belastingplichtige die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed BTW heeft kunnen aftrekken, geen BTW behoeft te betalen, wanneer hij dit goed voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus onredelijke voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover BTW voldoet."

30. Wat houdt het begrip „gebruik van een goed" nu precies in? Het in punt 29 vermelde arrest Kühne kan de indruk wekken, dat het Hof dit begrip zeer ruim uitlegt. In die zaak vroeg de nationale rechter onder meer, of de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voor de belasting van een verrichting bestaande in het privé-gebruik van een bedrijfsgoed, alle door de belastingplichtige gemaakte uitgaven (dus ook die welke geen recht op aftrek van voorbelasting verlenen) omvat, dan wel „enkel (...) de (...) tegenprestaties voor leveringen en diensten, voor zover hiervoor recht op aftrek van BTW is ontstaan". Het Hof beantwoordde die vraag als volgt [18]: „[dienaangaande] kan worden volstaan met vast te stellen, dat het in overeenstemming met het gemeenschappelijk BTW-stelsel zou zijn om ter zake van privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van BTW is ontstaan, geen belasting te heffen over de afschrijving, doch

15 — Ingevolge artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn mag hij die een investeringsgoed verwerft, in beginsel de volledige BTW over die aankoop aftrekken, wanneer hij het goed uitsluitend voor belastbare bedrijfsactiviteiten aanwendt, maar ook wanneer hij het zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden gebruikt [zie in dit verband het arrest Lennartz, voormeld in voetnoot 7 (r. o. 26), en arrest van 4 oktober 1995 (zaak C-291/92, Armbrecht, Jurispr. 1995, blz. I-2775, r. o. 20)].

16 — Arrest van 27 juni 1989 (zaak 50/88, Jurispr. 1989, blz. 1925, r. o. 8). Zie ook arrest van 25 mei 1993 (zaak C-193/91, Mohsche, Jurispr. 1993, blz. I-2615, r. o. 8).

17 — Arrest van 6 mei 1992 (zaak C-20/91, Jurispr. 1992, blz. I-2847, r. o. 15).

18 — R. o. 29 van het arrest Kühne.

wel over de uitgaven voor het onderhoud en het gebruik van het goed, waarvoor de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft. Zodoende zou namelijk kunnen worden voorkomen, dat het goed zelf dubbel en het eindverbruik niet wordt belast." Op basis daarvan lijkt het niet onjuist, aan te nemen dat alle „uitgaven voor het onderhoud en het gebruik van het goed" waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, aan de BTW onderworpen zijn, ook wanneer zij betrekking hebben op een gebruik van het goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden, en dus dat deze uitgaven in aanmerking moeten worden genomen bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de BTW over het privé-gebruik van het goed. Bij de beoordeling van voormelde rechtsoverweging van dat arrest moet echter rekening worden gehouden met het feit, dat in de zaak Kühne niet de belasting van vorenbedoelde uitgaven centraal stond, maar de vraag in hoeverre de afschrijving van een bedrijfsgoed, dat voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, aan de BTW is onderworpen, wanneer er bij de aankoop van het goed geen recht op aftrek van voorbelasting was ontstaan. Zo bezien lijkt het „zwaartepunt" van de betrokken rechtsoverweging veeleer te zijn, dat wordt beklemtoond dat het privé-gebruik enkel mag worden belast, indien bij de aankoop van het goed een recht op aftrek van de op die verrichting rustende BTW is ontstaan. [19]

31. In ieder geval staat vast, dat het Hof in het latere (reeds in voetnoot 16 aangehaalde) arrest Mohsche onmiskenbaar voor een restrictieve uitlegging van het begrip „gebruik van een goed" heeft gekozen. In dat arrest beantwoordde het Hof prejudiciële vragen die, net als in de onderhavige zaak, door het Bundesfinanzhof waren gesteld. Met de eerste van die vragen wenste het Bundesfinanzhof te vernemen, of voor de belasting van het privé-gebruik van een bedrijfsgoed waarvoor een recht op aftrek van de bij de verkrijging erop rustende belasting is ontstaan, naast het gebruik van het goed zelf, de door de belastingplichtige gemaakte kosten van onderhoud of gebruik in aanmerking moeten worden genomen, wanneer voor deze kosten geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

32. In zijn antwoord op deze vraag gaat het Hof uit van de vaststelling (r. o. 11), dat het begrip „gebruik van een goed" — nu de betrokken bepaling geen duidelijkheid over de draagwijdte van dat begrip verschaft — „op zich genomen (...) in strikte zin [kan] worden opgevat, zodat enkel het gebruik van het goed zelf wordt bedoeld, of in ruimere zin, zodat ook diensten en andere kosten in verband met dit gebruik eronder vallen". Het Hof wijst de ruime uitlegging evenwel af, omdat het ze in strijd met de doelstelling van de betrokken bepaling acht. In verband daarmee overwoog het Hof (r. o. 13): „Anders dan gewone diensten, die in beginsel belastbaar zijn, ongeacht of voor de goederen en diensten waarvan gebruik is gemaakt om ze te verrichten, een recht op aftrek van BTW is ontstaan, is het privé-gebruik van een goed namelijk slechts bij uitzondering belastbaar." Het Hof concludeerde dan ook (r. o. 14): „De uitdrukking ‚gebruik van een goed'

19 — Zie, in die zin, punt 20 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de in voetnoot 16 aangehaalde zaak Mohsche.

dient dus strikt te worden uitgelegd, zodat zij uitsluitend het gebruik van het goed zelf omvat. Bijgevolg vallen de bijkomende diensten in verband met dit gebruik niet onder artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn."

33. Daar gezien het arrest Mohsche het begrip „gebruik van een goed" in de bepaling die het gebruik van een bedrijfsgoed voor andere dan bedrijfsdoeleinden gelijkstelt met een dienst verricht onder bezwarende titel, strikt moet worden uitgelegd, moet natuurlijk ook het begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven", die volgens artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing zijn voor de berekening van de BTW over deze fictieve „dienst", strikt worden uitgelegd. Bijgevolg mogen in deze uitgaven slechts die worden opgenomen, welke door het gebruik van het goed worden veroorzaakt, en niet die welke zijn gemaakt voor diensten die gewoon *verband houden* met het gebruik van dat goed, zoals de uitgaven voor het onderhoud en de exploitatie van het goed. [20]

34. De in de onderhavige zaak onderzochte prejudiciële vraag betreft echter niet de *aard* van de uitgaven die mogen worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor de BTW over het privé-gebruik van een voor de onderneming bestemd goed; maar de vraag, welke *periodes* bij de berekening van de uitgaven in aanmerking moeten worden genomen. Het Bundesfinanzhof lijkt er namelijk van uit te gaan, dat de uitgaven die bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de BTW over het privé-gebruik van het voertuig in aanmerking moeten worden genomen, wanneer verzoekster het voertuig voor het overige voor het duurzaam verkrijgen van opbrengsten gebruikt (zoals hierboven in punt 22 reeds gezegd, de hypothese van de vierde prejudiciële vraag), uitsluitend (zie blz. 13 van de Franse vertaling van de verwijzingsbeschikking) bestaan in de prorata-afschrijving van het voertuig, dus in uitgaven die als „enkel [door] het gebruik van het goed zelf" ontstane uitgaven in de zin van het arrest Mohsche kunnen worden aangemerkt. De verduidelijking van de aard van de in de maatstaf van heffing op te nemen uitgaven lijkt mij het beste licht te werpen op de kern van het uitleggingsprobleem van de vierde prejudiciële vraag: moet bij de berekening van de in de verwijzingsbeschikking bedoelde afschrijvingen rekening worden gehouden met de periodes waarin het goed niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, doch waarin het de belastingplichtige wel voortdurend voor een dergelijk gebruik ter beschikking staat?

35. Mijns inziens moet die vraag bevestigend worden beantwoord. Zoals ik reeds heb

20 — Blijkens de feiten van het arrest Mohsche (r. o. 4) betroffen de kosten voor onderhoud of gebruik, die bij de bepaling van de maatstaf van heffing van de BTW die was geheven over het gebruik voor privé-doeleinden van een voor de onderneming bestemd goed (in casu een auto), wat tot het bodemgeding voor de nationale rechter had geleid, de garagehuur, de motorrijtuigenbelasting, de verzekering en de parkeergelden.

gezegd (zie punt 29 hierboven), beoogt de gelijkstelling van het privé-gebruik van een bedrijfsgoed met een dienst verricht onder bezwarende titel de persoon die de bij de aankoop van het goed betaalde BTW heeft kunnen aftrekken (omdat hij het goed met het oog op zijn economische activiteit, of *ook* met het oog daarop heeft gekocht) in de situatie te plaatsen van iemand die een dergelijk goed gebruikt dat door hem uitsluitend met het oog op privé-gebruik is aangekocht. Het doel van deze gelijkstelling wordt echter niet volledig bereikt, indien er enkel van privé-gebruik van een bedrijfsgoed zou kunnen worden gesproken wanneer het betrokken goed voortdurend en ononderbroken voor privé-doeleinden wordt gebruikt. Sommige privé-behoeften vergen weliswaar, dat de met het oog daarop gekochte goederen voortdurend worden gebruikt, maar in de meeste gevallen volstaat een occasioneel gebruik om de behoefte te dekken waarvoor het goed is aangekocht. In dit laatste geval komt het er vooral op aan, dat de verbruiker steeds de *mogelijkheid* heeft het goed te gebruiken wanneer hij dat nodig of wenselijk acht. Overigens is hij die een goed uitsluitend voor privé-gebruik koopt, aan de belasting onderworpen, waarbij het uiteraard geen rol speelt of hij het goed occasioneel dan wel voortdurend voor zijn privé-behoeften gebruikt.

36. Om tot een gelijke behandeling van belastingplichtige en eindverbruiker te komen, moeten als periodes van gebruik voor privé-doeleinden niet alleen worden beschouwd de periodes waarin het goed daadwerkelijk wordt gebruikt, maar ook die waarin het de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij het op ieder ogenblik daadwerkelijk voor privé-doeleinden kan gebruiken. [21] Deze oplossing (die mijns inziens volstrekt verenigbaar is met het in het arrest Mohsche gestelde vereiste van een strikte uitlegging van het begrip „gebruik van een goed", daar in de hier voorgestelde oplossing slechts aan het goed zelf belang wordt gehecht) houdt onvermijdelijk in, dat bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de BTW over het gebruik van een bedrijfsgoed voor privé-doeleinden ook rekening moet worden gehouden met de uitgaven die ontstaan in de periode tijdens welke het bedrijfsgoed in vorenbedoelde zin ter beschikking staat voor andere dan bedrijfsdoeleinden. De afschrijvingen wegens waardevermindering van het goed tijdens deze „beschikbaarheidsperiode" kunnen tot deze uitgaven worden gerekend, niet echter (gezien het arrest Mohsche) de uitgaven die diensten betreffen die in die periode zijn verricht en die alleen maar verband houden met het goed.

37. Het feit dat het bedrijfsgoed de belastingplichtige voor privé-gebruik ter beschikking staat, sluit echter uiteraard niet uit, dat aan die „beschikbaarheidsperiode" in voorkomend geval een einde komt doordat het goed voor bedrijfsdoeleinden wordt

21 — Als periode tijdens welke een bedrijfsgoed de belastingplichtige voor andere dan bedrijfsdoeleinden ter beschikking staat, moet dus worden beschouwd de periode waarin dat goed niet voor een economische activiteit wordt gebruikt, doch tijdens welke de belastingplichtige het goed om welke reden dan ook niet of moeilijk voor privé-doeleinden kan gebruiken.

gebruikt. Zulks betekent dat — gelijk de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen en het Finanzamt ter terechtzitting terecht hebben betoogd — in de maatstaf van heffing voor de BTW over het privé-gebruik van een bedrijfsgoed niet *alle* uitgaven mogen worden opgenomen die tijdens de „beschikbaarheidsperiode" zijn gemaakt, doch slechts een gedeelte daarvan, dat evenredig is aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van het goed voor privé- én voor bedrijfsdoeleinden enerzijds, en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden anderzijds. Zo wordt het doel van de rechtsfictie van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bereikt, en niet meer dan dat. Het privé-gebruik van een bedrijfsgoed valt onder de BTW, teneinde de gelijke behandeling van de gewone verbruiker en de belastingplichtige te realiseren, terwijl toch rekening wordt gehouden met het feit, dat het goed tijdens de periode waarin het voor privé-gebruik ter beschikking van de belastingplichtige staat, ook voor de uitoefening van een economische activiteit kan worden gebruikt.

38. Ik stel dan ook voor de vierde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de BTW over handelingen die ingevolge artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) met diensten zijn gelijkgesteld, moet ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub c, van die richtlijn niet alleen rekening worden gehouden met de uitgaven gemaakt in de periode tijdens welke een bedrijfsgoed daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden is gebruikt, maar ook met de uitgaven gemaakt in de periode waarin de zaak op zodanige wijze ter beschikking van de belastingplichtige staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken. Het uiteindelijk in de maatstaf van heffing op te nemen gedeelte van die uitgaven moet proportioneel worden berekend en evenredig zijn aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van het goed en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden."

IV — Conclusie

39. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„1) De verhuur van een lichamelijke zaak is een vorm van exploitatie van die zaak. Om deze exploitatie als ‚economische activiteit' te kunnen aanmerken, waardoor hij die ze verricht onder het gemeenschappelijk BTW-stelsel valt, moet ingevolge artikel 4, lid 2, tweede zin van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)

worden nagegaan, of deze activiteit wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

2) Om vast te stellen of een zelfstandige activiteit, bestaande in de verhuur van een lichamelijke zaak, een ‚economische activiteit' in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) is, komt het er uitsluitend en alleen op aan, of die activiteit gericht is op het duurzaam verkrijgen van opbrengst. Dit is een vraag van louter feitelijke aard, die aan de hand van in wezen objectieve criteria moet worden beoordeeld, die bijvoorbeeld betrekking kunnen hebben op de aard van de verhuurde zaak en op het geheel van de omstandigheden waarin zij wordt geëxploiteerd. Voorts zijn de resultaten van die activiteit (de omvang van de clientèle, het bedrag van de opbrengsten) geen criteria die op zich de betrokken beoordeling kunnen schragen; bij het onderzoek van de vraag, of aan voormeld doorslaggevend criterium voldaan is, mogen zij echter mee in aanmerking worden genomen.

3) Bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de BTW over handelingen die ingevolge artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) met diensten zijn gelijkgesteld, moet ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub c, van die richtlijn niet alleen rekening worden gehouden met de uitgaven gemaakt in de periode tijdens welke een bedrijfsgoed daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden is gebruikt, maar ook met de uitgaven gemaakt in de periode waarin de zaak op zodanige wijze ter beschikking van de belastingplichtige staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken. Het uiteindelijk in de maatstaf van heffing op te nemen gedeelte van die uitgaven moet proportioneel worden berekend en evenredig zijn aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van het goed en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden."