CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. COSMAS van 20 mei 1999 *

I — Inleiding

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzing krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) verzoekt de Hoge Raad der Nederlanden het Hof om uitlegging van artikel 4, lid 1, 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 (hierna: „Zesde richtlijn"). [1] In concreto is de vraag aan de orde, of de verhuur van een onroerende zaak door een lid van een maatschap aan die maatschap een „zelfstandige economische activiteit" is, zodat die maat, die deze verhuur als enige economische activiteit heeft, kan worden aangemerkt als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") volgens de definitie van deze richtlijn.

* Oorspronkelijke taal: Grieks.

1 — PB L 145, blz. 1.

II — De wettelijke regeling

2. Het toepassingsgebied van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk BTW-stelsel is bepaald in artikel 2 van de richtlijn, dat luidt:

„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."

3. Artikel 4 van de richtlijn, dat staat in hoofdstuk IV, „Belastingplichtigen", bepaalt vervolgens:

„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]

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. (...)

4. De in lid 1 gebezigde term ‚zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

5. (...)"

4. In artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn is de verpachting van onroerende goederen in beginsel vrijgesteld van de BTW. Op grond van artikel 13 C, sub a, kunnen de lidstaten hun belastingplichtigen echter het recht verlenen om in dat geval voor belastingheffing te kiezen.

Zoals de Commissie [3] en de Nederlandse regering [4] uiteenzetten, geeft de Nederlandse wettelijke regeling overeenkomstig de aangehaalde bepalingen van de Zesde richtlijn de mogelijkheid om voor belastingheffing te kiezen in het geval van de verhuur van onroerende zaken als waarom het in het hoofdgeding gaat.

2 — Voetnoot uitsluitend relevant voor de Griekse tekst.

3 — Zie punt 1 van haar schriftelijke opmerkingen.

4 — In punt 5 van haar schriftelijke opmerkingen verwijst de Nederlandse regering naar artikel 11, lid 1, sub b, van de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968, die onder meer ook in het verwijzingsarrest wordt genoemd.

III — De feiten

5. J. Heerma, wonende te Welsrijp, oefende een agrarisch bedrijf uit. Hij ging op 1 januari 1994 met zijn echtgenote de te Welsrijp gevestigde maatschap J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (hierna: „de maatschap") aan, waarin hij de roerende bedrijfsmiddelen van zijn agrarisch bedrijf alsmede het economisch belang van de overige bedrijfsmiddelen van dat bedrijf inbracht.

6. In juni 1994 begon hij met de bouw van een stal. Met betrekking tot deze stal werd tussen Heerma en de maatschap op 18 november 1994 een pachtovereenkomst aangegaan voor de duur van zes jaar ingaande 1 november 1994, tegen een pachtprijs van 12 000 NLG per jaar. Naar de Nederlandse regering heeft verklaard, werd deze pachtovereenkomst op 23 december 1994 goedgekeurd door de Grondkamer voor Friesland.

7. Volgens de verwijzende rechter hebben Heerma en de maatschap in verband met deze pachtovereenkomst op 15 augustus 1994 aan de Inspecteur een gezamenlijk verzoek om ontheffing van de vrijstelling van omzetbelasting gedaan ingevolge artikel 11, lid 1, sub b, onder 5 (in de destijds geldende versie) van de Wet op de omzetbelasting van 1968.

Dit verzoek is door de Inspecteur bij beschikking van 14 oktober 1994 afgewezen. Op het tegen deze beschikking ingediende bezwaar is door de Inspecteur afwijzend beschikt.

Tegen laatstgenoemde beschikking is Heerma in beroep gekomen bij het Gerechtshof te Leeuwarden, dat de beschikking evenals de beschikking op het bezwaar vernietigde en bepaalde, dat de verpachting van de stal door Heerma met ingang van 1 november 1994 niet was vrijgesteld van omzetbelasting.

8. Het Gerechtshof oordeelde in zijn uitspraak van 4 oktober 1996, dat onder deze omstandigheden met betrekking tot Heerma en de stal sprake was van een ondernemer die een vermogensbestanddeel exploiteerde om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, een en ander als bedoeld in artikel 7 van de wet op de omzetbelasting 1968, en dat daarbij opmerking verdiende dat aan die pachtovereenkomst niet de omstandigheid in de weg stond dat de verpachter als medevennoot betrokken was bij de maatschap welke als pachtster optrad; van Heerma kon niet worden gezegd dat hij met de onderwerpelijke verpachting niet zou optreden in het economisch verkeer, gelet op de gelieerdheid tussen hem en de maatschap.

9. Tegen deze uitspraak van het Gerechtshof heeft de Staatssecretaris van Financiën cassatieberoep ingesteld. Hij voerde daarbij aan, dat de verhuur van de onroerende zaak in feite de huur van het eigen bedrijfsvermogen inhield, dat Heerma zijn activiteiten beperkte tot het verhuren van de onroerende zaak aan de maatschap, zodat sprake was van een handelen binnen een besloten kring, en dat een en ander meebracht dat geen sprake was van deelname aan het economisch verkeer en derhalve ook niet van ondernemerschap.

10. De Hoge Raad oordeelde in de eerste plaats, dat de maatschap, zijnde een combinatie van natuurlijke personen, welke geen rechtspersoonlijkheid doch wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit, zelfstandig economische activiteiten verricht en uit dien hoofde als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn is te beschouwen.

11. Vervolgens wees de verwijzende rechter erop, dat de verhuur van een onroerende zaak als vorenbedoeld, gelet op het arrest van het Hof van 26 september 1996, Enkler [5], is aan te merken als een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, nu het Gerechtshof — onbestreden in cassatie — had vastgesteld, dat de verhuur erop gericht was duurzaam opbrengst te verkrijgen.

12. De verwijzende rechter merkt echter op, dat het middel de vraag doet rijzen of artikel 4, lid 1, aldus moet worden uitgelegd dat in een geval als het onderhavige de bedoelde verhuur van een onroerende zaak, gezien de gelieerdheid van de verhuurder en de huurster, moet worden aangemerkt als een zelfstandig verrichte economische activiteit, dan wel of moet worden gezegd dat bedoelde zelfstandigheid ontbreekt; dit laatste zou kunnen meebrengen dat de verhurende maat moet worden vereenzelvigd met de maatschap, zodat sprake is van slechts één belastingplichtige in de zin van die richtlijnbepaling.

IV — De prejudiciële vraag

13. Op grond van deze overweging heeft de Hoge Raad het Hof krachtens artikel 177 van het Verdrag om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vraag:

„Dient artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat, indien

5 — C-230/94, Jurispr. blz. I-4517.

een persoon als enige economische activiteit heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur, hoewel een economische activiteit, geacht moet worden niet zelfstandig te worden verricht, omdat de maat tezamen met de maatschap als één belastingplichtige in de zin van genoemd artikel 4, lid 1, dient te worden beschouwd?"

V — De beantwoording van de prejudiciële vraag

14. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen, of in het geval dat een lid van een maatschap een lichamelijke zaak aan die maatschap verhuurt, die verhuur een „zelfstandige economische activiteit" is in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, in welk geval zowel de maatschap als de verhurende maat als belastingplichtig moeten worden beschouwd, dan wel of in bovengenoemd geval de maat en de maatschap met elkaar moeten worden vereenzelvigd, hetgeen tot gevolg heeft, dat de activiteit niet zelfstandig wordt verricht en er dus in wezen maar één belastingplichtige is.

15. Om te beginnen moet erop worden gewezen dat, zoals de verwijzende rechter en de Commissie uiteenzetten, naar Nederlands recht een maatschap geen rechtspersoonlijkheid heeft, maar als samenwerkingsverband van natuurlijke personen wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit, zelfstandig economische activiteiten kan verrichten en daarom belastingplichtige kan zijn in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn.

Zoals de Commissie terecht opmerkt, is deze Nederlandse zienswijze op BTW-vlak niet in strijd met de doelstellingen van de Zesde richtlijn. In de eerste plaats bepaalt artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat belastingplichtige is „*ieder*" die zelfstandig de in dit artikel bedoelde economische activiteiten verricht. In de tweede plaats is overeenkomstig het doel van de Zesde richtlijn, namelijk waarborging van een betere neutraliteit van de belastingheffing door middel van een ruime definitie van het begrip „belastingplichtige", in de rechtspraak van het Hof herhaaldelijk benadrukt, dat artikel 4 van de richtlijn een zeer ruime werkingssfeer heeft.[6] De specifieke rechtsvorm waaronder een persoon optreedt, is niet de enige factor waarvan afhangt, of die persoon als „belastingplichtige" is aan te merken. Het bezit van rechtspersoonlijkheid is dan ook geen voorwaarde sine qua non om een samenwerkingsverband van personen als „belastingplichtige" aan te merken. Voor zover overeenkomstig het nationale recht dat samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid feitelijke economische activi-

6 — Zie met name arrest van 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17).

teiten kan verrichten die aan de BTW onderworpen zijn volgens de criteria van artikel 4 van de Zesde richtlijn, kan het uit organisch oogpunt worden aangemerkt als „belastingplichtige", zoals ook elk ander persoon die wel rechtspersoonlijkheid bezit.

16. Ook is terecht noch door de verwijzende rechter noch door een van de andere betrokkenen het „economisch karakter" betwist van de verhuur van de onroerende zaak door Heerma aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt.

Het Hof, dat een zeer ruime uitlegging geeft aan de in artikel 4 van de Zesde richtlijn [7] gebezigde begrippen „economische activiteit" en „exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak" [8], die erop gericht moet zijn „duurzaam opbrengst" te verkrijgen [9], heeft beslist dat „de verhuur van een lichamelijke zaak een exploitatie van die zaak is, die is aan te merken als ‚economische activiteit' in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, wanneer die verhuur erop gericht is, duurzaam opbrengsten te verkrijgen". [10] Om vast te stellen of een bepaalde verhuur van een lichamelijke zaak gericht is op het duurzaam verkrijgen van opbrengst, moet „de nationale rechter (...) het geheel van de omstandigheden van het concrete geval (...) beoordelen" [11], in het bijzonder de aard van de zaak en de omstandigheden waaronder deze wordt geëxploiteerd. [12]

7 — Zie arrest Van Tiem, aangehaald in voetnoot 6, waarin het Hof verklaarde dat „artikel 4 van de Zesde richtlijn aan de BTW een zeer ruime werkingssfeer toekent, die zich uitstrekt tot alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting" (punt 17).

8 — Over het verband tussen die termen, en in het bijzonder over de betekenis van het begrip „exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak" als bedoeld in de tweede volzin van lid 2 van artikel 4 van de Zesde richtlijn, dat als een nadere uitwerking van en niet als een uitzondering op de „economische activiteit" als bedoeld in de eerste volzin van dit lid moet worden opgevat, zie arrest Enkler, aangehaald in voetnoot 5 (punt 22), en mijn conclusie bij dat arrest (punten 12-14).

9 — Zoals wordt beklemtoond in het arrest Van Tiem, aangehaald in voetnoot 6, heeft „het begrip ‚exploitatie', overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, betrekking (...) op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen" (punt 18). Wat de eis van bestendigheid en continuïteit betreft, zie ook mijn conclusie in de zaak Enkler, aangehaald in voetnoot 5 (punt 15).
Volgens de rechtspraak van het Hof is er geen sprake van een economische activiteit en dus van een handelen als belastingplichtige bij „het enkele in eigendom verwerven en houden van obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit, en het genieten van inkomsten daaruit (...)" (zie arrest van 6 februari 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Jurispr. blz. I-745, punt 20), noch het enkele verwerven en houden van aandelen in een onderneming. „De financiële deelneming in andere ondernemingen als zodanig is (...) niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspruit uit de loutere eigendom van het goed" (zie arrest van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Jurispr. blz. I-3111, punt 13). Eveneens is uitgemaakt, dat waar dividenden geen tegenprestatie voor enige economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormen, zij niet binnen de werkingssfeer van de BTW vallen (zie arrest van 22 juni 1993, Sofitam, C-333/91, Jurispr. blz. I-3513, punt 13).

10 — Zie arrest Enkler, aangehaald in voetnoot 5 (punten 21 en 22). Het Hof heeft eveneens verklaard, dat „wanneer de eigenaar van een onroerend goed aan een derde een recht van opstal op dat goed verleent, er sprake is van exploitatie van het goed wanneer dat recht tegen vergoeding en voor een bepaald tijdvak wordt verleend. Aan deze voorwaarde moet worden geacht te zijn voldaan wanneer, zoals in casu, het recht van opstal is verleend voor een periode van achttien jaar, tegen een jaarlijks te betalen vergoeding." Zie arrest Van Tiem, aangehaald in voetnoot 6 (punt 19).

11 — Zie arrest Enkler, aangehaald in voetnoot 5 (punt 30).

12 — Zie arrest Enkler, aangehaald in voetnoot 5 (punten 23-29).

Gelet op het feit dat in casu de nationale rechter die bevoegd was voor de beoordeling van de feiten (dat wil zeggen het Gerechtshof te Leeuwarden, wiens oordeel ter zake blijkens het verwijzingsarrest in cassatie niet kan worden aangetast), heeft geoordeeld dat de onderhavige verhuur is aangegaan met het doel duurzaam opbrengst te verkrijgen, is deze verhuur, die betrekking heeft op een stal en die is overeengekomen voor de duur van zes jaar tegen een huurprijs van 12 000 NLG, door de verwijzende rechter en alle betrokkenen terecht als economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn gekwalificeerd.

17. Uit het bovenstaande volgt, dat in casu de beslissende vraag in wezen is, of de onderhavige economische activiteit „zelfstandig" wordt verricht in de zin waarin deze term in artikel 4 van de Zesde richtlijn wordt gebruikt.

18. In lid 1 van artikel 4 van de Zesde richtlijn wordt de inhoud van de term „zelfstandig" niet nader gepreciseerd. Derhalve moet van het volgende worden uitgegaan: in de eerste plaats, gelet op de formulering van dit lid in zijn geheel, doelt de „zelfstandigheid" niet in algemene zin op de rechtsvorm of het beroep van de persoon die een economische activiteit verricht, maar op de concrete voorwaarden waaronder hij die activiteit verricht; in de tweede plaats, voor zover de „zelfstandige" verrichting van de economische activiteit voorwaarde is om een persoon aan te merken als „belastingplichtige", hangt de inhoud van het begrip „zelfstandig", evenals trouwens die van het algemenere begrip „belastingplichtige", niet af van de doelstellingen of de resultaten van die activiteit [13]; in de derde plaats moet gezien het doel van de Zesde richtlijn, namelijk waarborging van een betere neutraliteit van de belastingheffing, het begrip „zelfstandig" verrichten van de economische activiteit even ruim kunnen worden uitgelegd als het algemenere begrip „belastingplichtige". [14]

19. De noodzaak van een ruime uitlegging vloeit onder meer voort uit artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn. Daarin wordt het in lid 1 van dat artikel gebruikte begrip „zelfstandig" in negatieve zin afgebakend. Met zoveel woorden wordt genoemd het geval dat geen juridische zelfstandigheid bestaat (eerste alinea), en het geval dat twee personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn maar financieel, economisch en organisatorisch niet, bij wijze van uitzondering als één belastingplichtige worden aangemerkt (tweede alinea).

13 — Zie in dit verband ook arrest Enkler, aangehaald in voetnoot 5, punt 25: „(...) zoals uit artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn blijkt, [zijn] de doelstellingen of de resultaten van de activiteit als zodanig niet relevant voor de afbakening van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn".

14 — Zie hiervóór, punt 15 van mijn conclusie.

20. Gezien het bovenstaande is het zinvol, alvorens de in geding zijnde economische activiteit te analyseren aan de hand van de algemene opmerkingen betreffende artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, na te gaan of die activiteit binnen het toepassingsgebied van de twee alinea's van lid 4 van dit artikel zou kunnen vallen.

21. In artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn is de term „zelfstandig" negatief gedefinieerd in die zin, dat dit „van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit[sluit] voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever". [15]

Het is duidelijk, dat de maat van een maatschap die aan die maatschap een onroerende zaak verhuurt, geen loontrekkende is, en de verhuur van de onroerende zaak geen „juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever". De enige vraag die in dit verband zou kunnen worden onderzocht, is of in het onderhavige geval de huurovereenkomst tussen een lid van een maatschap en die maatschap een juridische band schept, die aspecten van ondergeschiktheid vertoont die vergelijkbaar zijn met die van de arbeidsverhouding tussen een persoon en zijn werkgever. [16]

15 — De Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn"), bepaalde in bijlage A: „2. Ad artikel 4", vierde alinea, eerste zin: „De term ‚zelfstandig' beoogt met name loontrekkenden die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan, van de belastingheffing uit te sluiten."
Ik wijs erop, dat in de tekst van de Zesde richtlijn de woorden „met name" niet meer voorkomen; naar mijn mening maakt dit de negatieve definitie van de term „zelfstandig" echter niet minder illustratief.

16 — Zie voor de kwalificatie van die verhouding arrest van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Jurispr. blz. I-4247), dat activiteiten betrof als die van ontvangers van gemeentelijke belastingen in Spanje. In dat arrest bepaalde het Hof in de eerste plaats, dat er ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden geen verhouding van ondergeschiktheid is, wanneer degene die de economische activiteit verricht zelfstandig, binnen de door de wet gestelde grenzen, het personeel en materieel kan aantrekken en organiseren, dat nodig is voor de uitvoering van zijn werkzaamheden (punt 11); in de tweede plaats, dat er wat de beloning betreft geen afhankelijkheid bestaat, wanneer de betrokkene het economische risico van zijn werkzaamheden draagt; in de derde plaats, dat het beslissende criterium de aansprakelijkheid van de betrokkene uit hoofde van de contractuele betrekkingen die hij in de uitoefening van zijn werkzaamheden aangaat, alsmede zijn aansprakelijkheid voor schade aan derden. Aldus, zoals ook advocaat-generaal Tesauro in zijn conclusie in die zaak uiteenzet, moet „als zelfstandige (...) worden aangemerkt degene die organisatorisch niet in een onderneming is geïntegreerd, die over adequate organisatorische vrijheid beschikt ten aanzien van het voor zijn werkzaamheden in te zetten personeel en materieel, en die het economisch risico voor die werkzaamheid draagt" (punt 6).
Zie ook arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 14): „(...) dient te worden vastgesteld, dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders zich niet in een verhouding van ondergeschiktheid bevinden ten opzichte van de overheid, aangezien zij niet in het staatsapparaat zijn opgenomen. Immers, zij oefenen hun activiteiten voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid uit, binnen bepaalde bij de wet gestelde grenzen regelen zij vrijelijk de voorwaarden waaronder zij hun werkzaamheden uitoefenen en zij ontvangen zelf de vergoedingen waaruit zij hun inkomen halen. Het feit dat zij aan disciplinaire controle onder toezicht van de overheid zijn onderworpen, een situatie die ook bij andere wettelijk geregelde beroepen kan worden aangetroffen, alsook het feit dat hun vergoedingen wettelijk worden geregeld, zijn geen voldoende grond om hen aan te merken als personen die zich ten opzichte van een werkgever in een juridische verhouding van ondergeschiktheid bevinden, als bedoeld in artikel 4, lid 4."

Wat er ook van zij, of een dergelijke analogische toepassing van de onderhavige bepaling op het geval van een huurovereenkomst geoorloofd is [17], het is eveneens duidelijk, dat — zoals de Commissie en de Duitse regering terecht opmerken — een huurovereenkomst als de onderhavige tussen de contractspartijen geen ondergeschiktheidsverhouding schept die te vergelijken is met die welke uit een arbeidsovereenkomst of een andere verbintenis met betrekking tot arbeid ontstaat op het punt van de arbeids- en salarisvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

De litigieuze overeenkomst van verhuur van een onroerende zaak lijkt een rechtsverhouding te zijn, waarbinnen Heerma de economische activiteit van verhuur verricht voor eigen rekening en aansprakelijkheid, hij niet is gebonden aan aanwijzingen en opdrachten van de hurende maatschap en hij het economisch risico en de verantwoordelijkheid voor de verhuur draagt. Bovendien blijkt uit de stukken van de zaak niet, dat de maatschapsrelatie die de verhuurder met de huurster verbindt, in het kader van de overeenkomst op grond waarvan de economische activiteit die in casu aan de orde is wordt uitgeoefend, dat wil zeggen binnen de contractuele verhuurrelatie [18], banden van juridische ondergeschiktheid schept in de zin van artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

Uit het voorgaande volgt derhalve, dat er geen reden is om aan te nemen, dat de concrete omstandigheden van het onderhavige geval binnen het toepassingsgebied van artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vallen.

22. Volgens artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kan „onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging (...) elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken". [19] Nederland heeft aan de voorwaarden van dit artikel voldaan en kan in het algemeen

17 — Op het eerste gezicht zou men kunnen menen, dat een dergelijke analogische uitlegging niet strookt met het feit dat het geval van niet zelfstandige verrichting van een economische activiteit bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, als in wezen negatief bestanddeel van het begrip „belastingplichtige" eng moet worden uitgelegd. Niettemin ben ik van mening, dat analogische uitlegging kan worden aanvaard voor een autonome uitlegging van het begrip „zelfstandig", dat wordt gehanteerd in lid 1 van dit artikel, aangezien eerdergenoemde negatieve definitie een illustratief karakter lijkt te hebben. Zie ook hiervóór, voetnoot 15 van mijn conclusie.

18 — Zoals gezegd, heeft het onderzoek van de zelfstandige verrichting van een economische activiteit voor de beslissing, of de betrokken persoon kan worden aangemerkt als „belastingplichtige" in de zin van de Zesde richtlijn, in het algemeen geen betrekking op de rechtspositie van die persoon, maar alleen op de concrete omstandigheden waaronder hij de betrokken activiteit verricht. Zie hiervóór, punt 18 van mijn conclusie.

19 — De reeds genoemde Tweede richtlijn bepaalde in bijlage A, punt 2, „ad artikel 4", vierde alinea, tweede volzin: „Voorts biedt deze term [dat wil zeggen de term ‚zelfstandig'] elke lidstaat de mogelijkheid personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijke belastingplichtigen te beschouwen, maar tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De lidstaat die voornemens is een dergelijke regeling in te voeren, gaat over tot de in artikel 16 bedoelde raadpleging."

gebruikmaken van de bevoegdheid die het artikel hem verleent. [20]

Volgens de Commissie is er in casu geen grond voor toepassing van deze bevoegdheid, om twee redenen: in de eerste plaats, omdat de maatschap geen rechtspersoonlijkheid en dus evenmin juridische zelfstandigheid bezit, en in de tweede plaats, omdat de Nederlandse administratie zich niet heeft beroepen op toepassing van de fiscale eenheid als bedoeld in voormelde bepaling.

Wat het eerste onderdeel van het standpunt van de Commissie betreft, ben ik van mening, dat het geen zin heeft, zich te beroepen op het ontbreken van rechtspersoonlijkheid ten betoge, dat er in casu geen juridische zelfstandigheid is. Het feit dat naar Nederlands recht de maatschap een entiteit is die in staat is een geldige huurovereenkomst te sluiten [21], geeft haar de juridische zelfstandigheid die in het onderhavige geval vereist is om een kennelijke financiële, economische en organisatorische afhankelijkheid te kunnen aannemen.

Het tweede onderdeel van de opvatting van de Commissie is daarentegen interessanter.

Het feit dat de Nederlandse administratie zich niet heeft beroepen op artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, lijkt de toepasbaarheid van deze bepaling om twee redenen uit te sluiten: in de eerste plaats, omdat het aan de Nederlandse administratie is, gegeven haar specifieke procedurele positie, zich erop te beroepen en aan te tonen dat aan de voorwaarden voor toepassing van de uitzondering van genoemde bepaling is voldaan; in de tweede plaats, omdat naar Nederlands recht de behandeling van twee personen als één BTW-plichtige op een voorafgaande formele handeling van de fiscus dient te berusten en niet het resultaat mag zijn van een uitlegging achteraf van de concrete omstandigheden waaronder de betrokken personen een economische activiteit verrichten. [22]

Er is derhalve geen reden, waarom de concrete omstandigheden van het onderhavige geval onder de specifieke uitzondering van artikel 4, lid 4, tweede zin, van de Zesde richtlijn zouden vallen. Rest dus de feiten van het voorliggende geval te onderzoeken in het licht van de algemene uitlegging van de term „zelfstandig" als bedoeld in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

23. Ten aanzien van die uitlegging stelt de Commissie met een beroep op de bedoeling

20 — Zie conclusie van advocaat-generaal Van Gerven bij het arrest Polysar Investments Netherlands, aangehaald in voetnoot 9. Zie ook Eerste rapport van de Commissie aan de Raad over het functioneren van het gemeenschappelijk stelsel van BTW van 13 september 1983, COM (83) 426 def., blz. 10 en 11.

21 — Zie hiervóór, punt 10 van mijn conclusie.

22 — Zie, indicatief, A. Boomsma e.a., Ernst & Young, eds., VAT in Europe, London, Sweet & Maxwell, 1989, blz. 146.

van de in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn [23] neergelegde uitzondering onder meer, dat Heerma en de maatschap niet daarom als één belastingplichtige dienen te worden aangemerkt, omdat er sprake zou zijn van misbruik of oneigenlijke toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn met het oog op belastingfraude of -ontwijking. [24]

24. In zoverre wil ik om te beginnen opmerken, dat het Hof niet beschikt over aanwijzingen voor het al dan niet bestaan van een eventueel misbruik en dat een zinvol antwoord van het Hof op de prejudiciële vraag ook niet afhangt van een onderzoek van die eventualiteit.

Uit het verwijzingsarrest blijkt niet, dat het in het voorliggende geval gaat om administratieve vereenvoudiging of een eventuele ontwijking van de bepalingen van de Zesde richtlijn door Heerma of de maatschap; de banden die tussen familieleden of tussen nauw met elkaar gelieerde personen bestaan, zijn immers op zichzelf niet voldoende grond om belastingfraude of -ontwijking aan te nemen. [25] Bovendien heeft de verwijzende rechter het Hof geen vraag op dit punt gesteld en evenmin heeft hij, zoals ook de Duitse regering opmerkt, alle feiten en elementen van het nationale recht overgelegd die voor een onderzoek daarvan vereist zijn. [26]

Ik wil in dit verband eraan herinneren, dat volgens de rechtspraak van het Hof het „uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing [is] om, gelet op de bijzonderheden van elk geval, de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, alsmede de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt". [27]

Derhalve is het aan de nationale rechter, die de feitelijke omstandigheden van het geval en de details van de Nederlandse wetgeving beter kent, in de eerste plaats te onderzoeken, eventueel door het stellen van een desbetreffende prejudiciële vraag aan het Hof, of er mogelijk sprake is van misbruik, belastingfraude of belastingontwijking die van invloed is op het oordeel over de

23 — De Commissie verwijst naar haar toelichting bij artikel 4 van haar oorspronkelijke voorstel van 29 juni 1973 voor de Zesde BTW-richtlijn (Bulletin van de Europese Gemeenschappen, aanvulling 11/73, blz. 8). In die toelichting wees zij erop, dat het bij de behandeling van juridisch onafhankelijke ondernemingen als één belastingplichtige op grond van die bepaling ging om administratieve vereenvoudiging en vermijding van bepaalde misbruiken (bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde van een bijzondere regeling te kunnen genieten).

24 — Zie de opmerkingen van de Commissie, punt 16.

25 — Zie in dit verband arrest van 29 mei 1997, Skripalle (C-63/96, Jurispr. blz. I-2847, punten 24-26).

26 — Met name wordt niet nauwkeurig uiteengezet, of de maatschap (een landbouwonderneming) onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwers valt — en zo ja onder welke voorwaarden.

27 — Zie met name arresten van 16 juli 1992, Asociación Española de Banca Privada (C-67/91, Jurispr. blz. I-4785, punten 25 en 26); 3 maart 1994, Eurico Italia e.a. (C-332/92, C-333/92 en C-335/92, Jurispr. blz. I-711, punt 17); 18 juni 1991, Piageme (C-369/89, Jurispr. blz. I-2971, punt 10); 8 november 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89, Jurispr. blz. I-4003, punt 19); 16 juli 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Jurispr. blz. I-4673, punt 15); 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 10), en 15 juni 1995, Zabala Erasun e.a. (C-422/93—C-424/93, Jurispr. blz. I-1567, punt 14).

zelfstandige verrichting van de in geding zijnde economische activiteit. [28]

25. Wat de eerder aangehaalde opmerkingen van de Commissie betreft, ben ik evenwel van mening, dat het in het kader van de algemene uitlegging van de term „zelfstandig" als bedoeld in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn hoe dan ook niet juist zou zijn, de problematiek van de uitzondering van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn hierbij te betrekken los van de specifieke kenmerken en wezenlijke toepassingsvoorwaarden van deze alinea. Het feit dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn het *aan de discretie van de lidstaten* overlaat om te beoordelen of twee personen die juridisch gezien zelfstandig, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, met het oog op administratieve vereenvoudiging of vermijding van eventueel misbruik als één belastingplichtige moeten worden aangemerkt, betekent, dat volgens de richtlijn het bestaan van dergelijke banden tussen twee personen niet noodzakelijkerwijs en automatisch afdoet aan het zelfstandig karakter van de economische activiteit die tussen hen wordt verricht. Voorts zou, wanneer de problematiek van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn werd betrokken bij de algemene uitlegging van de term „zelfstandig", dit in wezen resulteren in een rekbare uitlegging van die bepaling. Een dergelijke uitlegging zou echter niet stroken met de negatieve definiëring in die bepaling van de in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn gebruikte term „zelfstandig" die ruim moet worden uitgelegd. [29]

26. Wat de algemene uitlegging van bovengenoemde term betreft ben ik derhalve van mening, dat gezien de betekenis van de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn in het onderhavige geval niet de „zelfstandigheid" kan worden ontzegd aan het verrichten van de economische activiteit van verhuur van een stal op de enkele grond, dat die verhuur plaatsvindt door een lid van een maatschap aan die maatschap.

27. Tot die conclusie leidt het feit, dat de in geding zijnde huurovereenkomst is gesloten tussen twee personen die juridisch niet identiek zijn. In zover de twee contractspartijen afzonderlijke juridische eenheden zijn, die naar Nederlands recht op geldige wijze een overeenkomst over de verhuur van een onroerende zaak kunnen sluiten, is de rechtshandeling waarbij zij zich jegens elkaar verbinden, als juridisch zelfstandig verricht te beschouwen en ontstaan tussen hen van meet af aan rechten en verplichtingen zoals die ook ontstaan tussen niet met elkaar gelieerde derden die niet op vergelijkbare wijze in een maatschap verbonden zijn. Het feit dat Heerma een overeenkomst sluit met een maatschap waarvan hij zelf deel uitmaakt, maar waarbinnen hij, zoals ook de Nederlandse regering zelf opmerkt,

28 — De nationale rechter heeft bovendien te beslissen over de vraagstukken van nationaal recht die de Commissie in de inleiding van haar opmerkingen heeft aangestipt, dat wil zeggen in welke gevallen de handeling van een lid van een maatschap deze bindt en of het door verweerder en zijn echtgenote gekozen huwelijksgoederenregime de handelingsbevoegdheid van de betrokken partijen met betrekking tot de onroerende zaak beïnvloedt en dientengevolge de geldigheid van hun huurovereenkomst.

29 — Zie hiervóór, punt 18.

niet als enige aansprakelijk is voor de contractuele verbintenissen die zij aangaat, rechtvaardigt bovendien niet de opvatting, dat Heerma door de stal aan de maatschap te verhuren, in wezen zijn eigen bedrijfsmiddelen verhuurt.

28. Voorts, zoals ook de Commissie stelt, heeft elke natuurlijke persoon het recht om vennootschappen of rechtspersonen op te richten en belet niets deze natuurlijke personen, aan deze vennootschappen of rechtspersonen belaste goederen te leveren of belaste diensten te verrichten en tegelijkertijd te worden aangemerkt als BTW-plichtige. Deze constatering vloeit indirect ook voort uit het arrest Skripalle [30], waarin het Hof, oordelende dat de tussen familieleden of tussen verwante personen bestaande banden niet volstaan om belastingfraude of -ontwijking aan te nemen, a fortiori lijkt te aanvaarden, dat dergelijke relaties in beginsel relevant kunnen zijn voor de BTW.

29. Bovendien verricht Heerma, optredend als verhuurder van een onroerende zaak waarvan hij eigenaar is, een activiteit die duidelijk geen betrekking heeft op het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap waarvan hij lid is, voor zover hij optreedt als verhuurder op eigen naam en niet als orgaan van de maatschap. [31] Ofschoon het de taak van de nationale rechter is, die het nationale recht en de feitelijke omstandigheden van het geval beter kent, om nauwkeurig te bepalen in welke gevallen de handelingen van een vennoot organisch gezien moeten worden aangemerkt als handelingen van de vennootschap waarvan hij deel uitmaakt, zodat zij daaraan moeten worden toegerekend, lijkt het vennootschapsverband waarin hij zich in casu bevindt, geen zodanige invloed te hebben op de constituerende huurovereenkomst, dat de verhuur van de onroerende zaak niet kan worden geacht juridisch los te staan van verhuurders hoedanigheid van vennoot van de verhuurster.

30. Omgekeerd kan de verhuur van de onroerende zaak aan de maatschap niet bij voorbaat worden gelijkgesteld met een inbreng van Heerma in bedoelde maatschap in het kader van het maatschapsverband. Door de stal tegen een overeengekomen huur van 12 000 NLG per jaar te verhuren, exploiteert Heerma de onroerende zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Bijgevolg, zoals dit ook een derde zou kunnen doen, komt dit ten goede aan de maatschap als levering onder bezwarende titel, in de zin van ook artikel 2 van de Zesde richtlijn, en niet als levering die wordt gecompenseerd door de deelneming in de winst en de verliezen van die maatschap.

31. Uit het voorgaande volgt, dat een verstrengeling van een huur- en een vennootschapsverhouding zoals die in het onderhavige geval bestaat, niet bij voorbaat behoeft te leiden tot de opvatting dat deze verhuur, hoewel dit een economische activiteit betreft, niet zelfstandig wordt verricht, zodat de verhurende maat en de hurende maatschap als één belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn zouden moeten worden beschouwd.

30 — Aangehaald in voetnoot 25.

31 — Zie in dit verband ook de conclusie van advocaat-generaal Van Gerven in de zaak Polysar Investments Netherlands, aangehaald in voetnoot 9, punt 6.

VI — Conclusie

32. Gezien het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door de Hoge Raad der Nederlanden gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het feit dat een persoon als enige economische activiteit heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, op zich niet tot gevolg heeft dat deze verhuur, hoewel een economische activiteit, geacht moet worden niet zelfstandig te worden verricht, zodat de maat tezamen met de maatschap als één belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, zou zijn te beschouwen."