Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. PITRUZZELLA
van 8 december 2022 [1]

Zaak C-516/21

Finanzamt X
tegen
Y

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Vrijstelling van verpachting en verhuur van onroerende goederen – Verhuur van speciaal uitgeruste stallen voor het opfokken van kalkoenen – Terbeschikkingstelling van werktuigen en machines als bijkomende prestatie bij de verpachting van een agrarische bedrijfsruimte – Eén enkele prestatie – Werkingssfeer van de uitzondering op de vrijstelling”

1. Terwijl er over het begrip „één enkele prestatie” uitgebreide rechtspraak van het Hof bestaat, wordt het Hof thans verzocht te verduidelijken of deze rechtspraak terzijde moet worden geschoven en moet worden uitgegaan van meerdere prestaties - en dus van meerdere btw-tarieven - wanneer een van deze prestaties onder de algemene regeling 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] kan vallen en daarom moet worden belast.

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

[2] PB 2006, L 347, blz. 1.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

2. Hoofdstuk 3 van de btw-richtlijn draagt als opschrift „Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten". Artikel 135, lid 1, onder l), ervan luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen."

3. Artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt dat „[d]e volgende handelingen […] van de in lid 1, punt l), geregelde vrijstelling uitgesloten [zijn]:

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

b) verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

c) verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

d) verhuur van safeloketten.

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

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

4. Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[3] is gewijzigd bij onder andere uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013[4], waarbij artikel 13 ter in uitvoeringsverordening nr. 282/2011 is ingevoegd.

5. Dit artikel 13 ter, onder d)[5], bepaalt dat voor de toepassing van de btw-richtlijn als „onroerend goed" wordt aangemerkt: ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.

[3] PB 2011, L 77, blz. 1.

[4] PB 2013, L 284, blz. 1.

[5] Volgens artikel 3, derde alinea, van uitvoeringsverordening nr. 1042/2013 was het hierbij in uitvoeringsverordening nr. 282/2011 ingevoegde artikel 13 ter pas van toepassing vanaf 1 januari 2017.

Duits recht

6. Ingevolge § 4, punt 12, eerste volzin, van het Umsatzsteuergesetz van 21 februari 2005 [6] (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG") zijn van de onder § 1, lid 1, punt 1, vallende handelingen vrijgesteld:

„a) de verhuur en verpachting van onroerende goederen […]".

7. § 4, punt 12, tweede volzin, UStG preciseert dat „[d]e vrijstelling […] niet [geldt] voor […] de verhuur en verpachting van machines en andere werktuigen van enigerlei aard die deel uitmaken van een bedrijfsinstallatie, zelfs wanneer zij een wezenlijk bestanddeel van een onroerend goed vormen".

Hoofdgeding, prejudiciële vraag en procedure bij het Hof

8. Y heeft in de jaren 2010 tot en met 2014 stallen verpacht voor het opfokken van kalkoenen. In die stallen bevonden zich blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines. Volgens de verwijzende rechter omvatten deze werktuigen en machines onder andere een industriële spiraaltransporteur en een verwarmings-, ventilatie- en verlichtingssysteem met een aan de groeifase van de betrokken dieren aangepaste temperatuur en lichtsterkte, om de kalkoenen te voederen en de voor het bereiken van de slachtrijpheid vereiste opfokomstandigheden te waarborgen, en waren zij speciaal afgestemd op het overeengekomen gebruik van het gebouw als opfokvoorziening voor dit pluimvee.

9. Volgens de bepalingen van de pachtovereenkomst ontving Y één enkele betaling, die niet was opgesplitst tussen de terbeschikkingstelling van het bedrijfsgebouw en de terbeschikkingstelling van werktuigen en machines. Y was van mening dat de pachtprijs als geheel was vrijgesteld van btw.

10. Het Finanzamt X (belastingdienst, Duitsland) was daarentegen van mening dat de verpachting van de betrokken werktuigen en machines niet was vrijgesteld en dat de overeengekomen één enkele verpachting voor 20 % aan de machines en werktuigen kon worden toegerekend en in die mate aan de btw moest worden onderworpen. Zij heeft voor de litigieuze jaren naheffingsaanslagen opgelegd. Y heeft tegen deze aanslagen bezwaar ingediend.

11. Het Niedersächsische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg Nedersaksen, Duitsland) heeft, op basis van zowel de rechtspraak van het Hof als die van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) het door Y tegen deze aanslagen ingestelde beroep gegrond verklaard op grond dat er sprake zou zijn van een als geheel vrijgestelde prestatie. Volgens deze rechter vormt de terbeschikkingstelling van de werktuigen en machines namelijk een bijkomende prestatie bij de terbeschikkingstelling van een opfokstal, aangezien het bij deze specifiek overeengekomen uitrustingselementen zou gaan om elementen die enkel tot doel hebben om in overeenstemming met de overeenkomst onder optimale omstandigheden gebruik te maken van de kalkoenstal. Hij leidt daaruit af dat de verpachting die kan worden toegerekend aan de terbeschikkingstelling van deze elementen ook is vrijgesteld van btw, evenals de verpachting als geheel.

[6] BGBl. 2005 I, blz. 386.

12. Het Finanzamt X heeft tegen dat arrest beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof, zijnde de verwijzende rechter. Deze rechter twijfelt over de uitlegging van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn.

13. Volgens de verwijzende rechter, die zich baseert op het arrest Mailat [7], zijn ook de verpachting van de industriële spiraaltransporteur en het verwarmings-, ventilatie- en verlichtingssysteem krachtens artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn vrijgesteld van btw. Een dergelijke uitlegging zou ook worden bevestigd door artikel 13 ter, onder d), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening nr. 1042/2013, en door het Duitse burgerlijk recht, volgens hetwelk voorwerpen die duurzaam in de opfokstal zijn bevestigd, essentiële bestanddelen van een onroerend goed vormen. [8]

14. Om te beginnen merkt de verwijzende rechter op dat, anders dan in de andere taalversies van artikel 135 van de btw-richtlijn, het feit dat de Duitse taalversie van artikel 135, lid 2, onder c), van deze richtlijn verwijst naar enkel de verpachting van werktuigen en machines, voor de uitlegging van deze bepaling niet relevant is, aangezien beide begrippen – „verhuur" en „verpachting" - als grotendeels synoniem moeten worden beschouwd.

15. De verwijzende rechter herinnert aan de rechtspraak van het Hof [9] volgens welke ingeval een economische handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waaronder de betreffende handeling plaatsvindt teneinde na te gaan of daaruit een of meerdere prestaties naar voren komen, met dien verstande dat elke prestatie normaal gesproken als een onderscheiden en zelfstandige prestatie moet worden beschouwd. Volgens deze rechtspraak mag een handeling niet kunstmatig worden opgesplitst en is er sprake van één enkele prestatie wanneer meerdere elementen of handelingen die de belastingplichtige verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Een economische handeling is één enkele prestatie wanneer een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Het eerste criterium dat in aanmerking moet worden genomen, is dat de prestatie vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument geen zelfstandig doel heeft. Het tweede criterium houdt in dat rekening moet worden gehouden met de respectieve waarde van elk van de prestaties die samen de economische handeling vormen, waarbij de ene gering, zelfs marginaal, blijkt te zijn ten opzichte van de andere.

16. De rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van de werktuigen en machines, zijnde speciaal aangepaste elementen die enkel tot doel hebben om onder optimale omstandigheden van de kalkoenstal gebruik te maken, een bijkomende prestatie vormde bij de verpachting van het onroerend goed, welke de hoofdprestatie vormde. Volgens de verwijzende rechter is deze beoordeling als één enkele prestatie in lijn met de rechtspraak van het Hof. [10]

17. De verwijzende rechter merkt op dat artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn op twee manieren kan worden uitgelegd.

7 Arrest van 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

8 De verwijzende rechter verwijst naar nationale rechtspraak die betrekking had op een voeder- en ventilatiesysteem in een varkensstal.

9 De verwijzende rechter vermeldt hier het arrest van 4 maart 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

10 De verwijzende rechter vermeldt hier het arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

18. Ofwel zouden de door het Hof geformuleerde beginselen betreffende de vaststelling van één enkele handeling voorrang kunnen hebben op artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn, wat steun zou vinden in de analyse van de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn en met name de arresten Henriksen [11], Mailat [12] en Stadion Amsterdam [13]. Uit deze arresten zou volgen dat de toepassing van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn beperkt is tot gevallen waarin de terbeschikkingstelling van werktuigen en machines losstaat van en dus geen verband houdt met de bijkomende terbeschikkingstelling van gebouwen of terreinen.

19. Ofwel zou uit artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn kunnen worden afgeleid dat er een splitsingsvereiste bestaat, zodat afzonderlijke handelingen moeten worden gesplitst in een vrijgesteld deel [krachtens artikel 135, lid 1, onder l), van deze richtlijn] en een belastbaar deel [krachtens dit artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c)]. Een dergelijke uitlegging zou steun vinden in de rechtspraak van het Hof [14] volgens welke de aan de verhuur van gebouwen verleende vrijstelling, die gebaseerd is op de erkenning van het „passieve karakter" van de enkele verhuur, niet langer gerechtvaardigd is wanneer deze verhuur gepaard gaat met andere activiteiten, in voorkomend geval commercieel van aard, of de terbeschikkingstelling van andere installaties, en dus niet langer een overwegende prestatie kan vormen. Bijgevolg is de in artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn bedoelde terbeschikkingstelling van werktuigen en machines niet passief, maar wordt zij hoofdzakelijk gekenmerkt door de handhaving van de goede werking van die machines.

20. De verwijzende rechter wijst er voorts op dat het Hof in het arrest Mailat [15] weliswaar met betrekking tot roerende goederen die elementen zijn die als integrerende onderdelen verband houden met het onroerend goed, het bestaan van een bijkomende prestatie bij een vrijgestelde verpachting van onroerend goed heeft aanvaard, maar zonder zich hierbij uit te spreken over de vraag naar de toepassing van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn.

21. In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende prejudiciële vraag:

„Heeft de verplichting om belasting te betalen op de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines als bedoeld in artikel 135, lid 2, [eerste alinea], onder c), van [de btw-richtlijn] betrekking op

– enkel de afzonderlijke (opzichzelfstaande) verhuur van dergelijke werktuigen en machines, of ook op

– de verhuur (verpachting) van dergelijke werktuigen en machines, die op grond van een verpachting van een gebouw tussen dezelfde partijen (en als bijkomende prestatie) volgens artikel 135, lid 1, onder l), van [de btw-richtlijn] van belasting is vrijgesteld?"

22. De Duitse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend.

[11] Arrest van 13 juli 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

[12] Arrest van 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[13] Arrest van 18 januari 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

[14] De verwijzende rechter verwijst hier naar punt 43 van het arrest van 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518).

[15] Arrest van 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

Analyse

23. Met zijn enkele prejudiciële vraag aan het Hof wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen aan welke voorwaarden moet zijn voldaan opdat de belastingplicht van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn van toepassing is. Meer bepaald vraagt de verwijzende rechter zich af of, in het geval dat een overeenkomst voor de pacht van een gebouw voor het opfokken van kalkoenen wordt gesloten en dit gebouw is uitgerust met ventilatie-, verwarmings-, verlichtings- en voedersystemen die passen bij de functie ervan als opfokstal, artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van deze richtlijn vereist dat de verpachting van het gebouw enerzijds en de verhuur van deze installaties als werktuigen en machines anderzijds uit het oogpunt van de btw afzonderlijk in aanmerking worden genomen.[16]

24. In de navolgende redenering zal ik trachten aan te tonen dat, tenzij wordt teruggekomen op vaste rechtspraak, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling, die door de verwijzende rechter zelf „één enkele prestatie" wordt genoemd, niet aan twee afzonderlijke btw-tarieven kan worden onderworpen en dat het fiscale lot ervan wordt bepaald door dat wat voortvloeit uit artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn.

25. Aangezien de in de vraag bedoelde bepaling een uitzondering vormt op dit artikel 135, lid 1, onder l), moet noodzakelijkerwijs opnieuw worden ingegaan op de uitlegging die het Hof in zijn rechtspraak daaraan heeft gegeven.

26. Alvorens dit te doen, moet worden herinnerd aan de rechtspraak met betrekking tot het begrip „één enkele prestatie".

Rechtspraak van het Hof met betrekking tot het begrip „één enkele prestatie"

27. Volgens vaste rechtspraak van het Hof[17] moet elke prestatie voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn.[18] Niettemin moeten meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, in bepaalde omstandigheden evenwel als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, *zo nauw met elkaar verbonden* zijn dat zij objectief gezien *één enkele ondeelbare economische prestatie* vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn en het gevaar zou ontstaan dat de functionaliteit van het btw-stelsel in het gedrang komt.[19] Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties bijkomende prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als

16 Ik merk meteen op dat noch de richtlijn noch de rechtspraak van het Hof een onderscheid maakt tussen deze twee begrippen die derhalve als grotendeels synoniem moeten worden beschouwd [zie bijvoorbeeld arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 36)].

17 Er zij op gewezen dat artikel 135, lid 1, onder l), en artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn overeenkomen met artikel 13, B, onder b), en artikel 13, B, onder b), punt 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), en dat de rechtspraak van het Hof betreffende laatstgenoemde bepalingen mutatis mutandis kan worden toegepast op de overeenkomstige bepalingen van de btw-richtlijn.

18 Zie onder andere arresten van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 28 juni 2017, Leventis en Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, punt 18), en 4 maart 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punt 37).

19 Zie arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punten 22 en 26).

bijkomend ten opzichte van een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant *geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie* van de dienstverrichter.[20]

28. Wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, dient rekening te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het voor de toepassing van de btw om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat[21], en moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn.[22] Uit de kwalificatie van een handeling met meerdere elementen als „één enkele prestatie" vloeit als zodanig voort dat voor deze handeling *een en hetzelfde btw-tarief* geldt.[23]

Werkingssfeer van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn

29. Volgens eveneens vaste rechtspraak bestaat het wezenlijke kenmerk van de begrippen „verpachting" en „verhuur" van onroerende goederen[24] in de zin van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn erin dat, bij gebreke van de definiëring van deze begrippen in deze bepaling, aan de contractant voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht wordt verleend om een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en om ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.[25] Bij de beoordeling of een bepaalde overeenkomst beantwoordt aan deze definitie, moet rekening worden gehouden met alle eigenschappen van de handeling en met de omstandigheden ervan. Beslissend is dienaangaande de objectieve aard van de betrokken handeling, ongeacht hoe deze door de partijen wordt voorgesteld.[26]

30. Voorts vormt artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn een afwijking van het algemene beginsel dat de btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, en moet het dus strikt worden uitgelegd.[27] Het is in beginsel de taak van de nationale rechterlijke instanties, die bij uitsluiting bevoegd zijn om de feiten te beoordelen, om gelet op de omstandigheden van elk concreet geval de wezenlijke kenmerken van

[20] Zie onder andere arresten van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 23), en 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punten 32-34).

[21] Zie arrest van 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 28).

[22] Zie arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[23] Zie arrest van van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dit geldt zelfs wanneer het mogelijk is de overeenkomstige prijs voor elk afzonderlijk element van de één enkele prestatie vast te stellen [zie arrest van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punt 27)].

[24] Zie, met betrekking tot het autonome karakter van de in artikel 135 bedoelde begrippen, naar analogie arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[25] Zie arrest van 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arresten van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 18), en 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 40).

[26] Zie arrest van 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[27] Zie, onder een groot aantal arresten, arresten van 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 23); 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 38), en beschikking van 1 december 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, niet gepubliceerd, EU:C:2021:971, punt 29). Het Hof heeft evenwel niet nagelaten de betekenis van deze begrippen nader uit te werken: zie bijvoorbeeld arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506).

de betrokken handeling vast te stellen teneinde deze handeling te kwalificeren uit het oogpunt van de btw-richtlijn.[28] Niettemin mag het Hof deze nationale rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens verstrekken die nuttig zijn voor de beslechting van het geding.[29]

31. Hieraan zij nog toegevoegd dat, wat betreft de bestaansreden van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn, het Hof heeft verklaard dat de hierin bedoelde vrijstelling „wordt verklaard door het feit dat de verhuur van onroerende goederen wel een economische, doch in de regel betrekkelijk passieve activiteit is, die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Een dergelijke activiteit moet dus worden onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, zoals de uitzonderingen bedoeld in [artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn], ofwel een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed, zoals het recht een golfterrein te gebruiken, het recht een brug te gebruiken tegen betaling van tolgeld of het recht sigarettenautomaten te plaatsen in een bedrijfsruimte."[30] Hieruit volgt, aldus het Hof, dat het passieve karakter van de verhuur of verpachting van onroerende goederen, dat de btw-vrijstelling op grond van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn rechtvaardigt, „het gevolg is van de aard van de handeling zelf en niet van de wijze waarop de huurder het betrokken goed gebruikt".[31] Met andere woorden, het feit dat de huurder van een onroerend goed dit exploiteert door het te gebruiken voor commerciële doeleinden, overeenkomstig de bepalingen van de huurovereenkomst, is op zich niet van dien aard dat de eigenaar van dat goed wordt uitgesloten van de btw-vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn.[32]

Toepassing op het hoofdgeding

32. Uit deze aldus in herinnering gebrachte rechtspraak volgt dat wanneer er sprake is van meer dan één prestatie met betrekking tot dezelfde handeling[33], voor de vaststelling van het op die handeling toepasselijke btw-tarief moet worden nagegaan of de handeling als één enkele handeling dient te worden beschouwd. Dit is het geval wanneer a) twee of meer elementen ervan zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn, of b) de betrokken handeling kan worden opgesplitst in een hoofdprestatie en een of meer bijkomende prestaties, waarbij het fiscale lot van de prestatie in haar geheel dan wordt bepaald door dat wat op de hoofdprestatie van toepassing is.

28 Zie arrest van 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punt 24).

29 Zie arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Zie naar analogie arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 19). Zie ook arrest van 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 41).

31 Zie naar analogie arresten van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 20), en 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 42). Het Hof herinnert eraan dat „deze vrijstelling niet van toepassing is op een activiteit die niet alleen een passieve terbeschikkingstelling van onroerend goed omvat, maar ook een aantal commerciële activiteiten, zoals het voortdurende toezicht, beheer en onderhoud door de eigenaar, alsmede de terbeschikkingstelling van andere faciliteiten, zodat, bij gebreke van zeer specifieke omstandigheden, de verhuur van dit goed niet de overwegende prestatie kan zijn" [arresten van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punt 43)].

32 Zie naar analogie arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 22).

33 Voor een gedetailleerde en systematische analyse verwijs ik naar de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punten 20 e.v.).

33. Deze methode geldt *naar haar aard* voor prestaties die, afzonderlijk beschouwd, aanleiding zouden geven tot de toepassing van een verschillend btw-tarief. Een dergelijke aanpak is ook gevolgd door het Hof in het geval van een handeling bestaande uit een vrijgestelde hoofdprestatie en een aan de btw onderworpen bijkomende prestatie.[34] Ik voeg daaraan toe dat, zoals advocaat-generaal Kokott nog onlangs heeft benadrukt, „[k]enmerkend voor één enkele samengestelde prestatie […] de onsplitsbaarheid van de elementen van de prestatie [is]. Bij één enkele samengestelde prestatie smelten de afzonderlijke elementen van de prestatie samen tot een nieuwe zelfstandige prestatie, zodat er volgens de opvattingen in het maatschappelijk verkeer slechts sprake is van één enkele prestatie."[35]

34. Met andere woorden, anders dan de Duitse regering lijkt te suggereren, verzet de in artikel 135, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn neergelegde verhouding vrijstelling/uitzondering zich in beginsel niet tegen de kwalificatie van een handeling als „één enkele handeling", ook al zou deze handeling bestaan uit een element dat krachtens artikel 135, lid 1, van deze richtlijn is vrijgesteld en een element dat krachtens artikel 135, lid 2, van deze richtlijn is onderworpen aan de btw.

35. Dit is overigens bevestigd in het arrest Henriksen[36], waarin het Hof zich diende te buigen over de vraag of onder het begrip „parkeerruimte voor voertuigen" ook de verhuur van gesloten garages viel, indien deze verhuur nauw verband houdt met de van de btw vrijgestelde verhuur van onroerende goederen. Na te hebben erkend dat de uitzonderingen op de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, niet restrictief mogen worden uitgelegd, aangezien zij juist tot doel hebben de betrokken handelingen onder de algemene regeling van deze richtlijn te brengen - en dus aan de btw te onderwerpen[37] – heeft het Hof verklaard dat het begrip „verhuur van onroerende goederen", waarvoor de vrijstelling van artikel 13, B, onder b), van de Zesde richtlijn gold, „noodzakelijkerwijs niet slechts de verhuur [omvatte] van het goed waarop de huurovereenkomst primair betrekking heeft, doch ook alle bijbehorende goederen"[38]. Hieruit heeft het Hof afgeleid dat de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen derhalve niet van die vrijstelling kon worden uitgesloten, wanneer die verhuur zo *nauw verband houdt* met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed dat een andere bestemming heeft – zoals gebouwen met een woonfunctie of voor commercieel gebruik –, dat beide verhuren *één enkele economische handeling* vormen.[39] Bijgevolg heeft het Hof voor recht verklaard dat onder het begrip „verhuur van parkeerruimte voor voertuigen" iedere verhuur van oppervlakken voor het parkeren van voertuigen te verstaan is, daaronder begrepen gesloten garages, maar dat die verhuur niet kan worden uitgesloten van de vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen indien hij nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed met een andere bestemming.[40]

36. Dit arrest is dus wel degelijk een ander voorbeeld van een precedent in de toepassing van de theorie van één enkele prestatie waarbij de betrokken handeling bestond uit een vrijgestelde hoofdprestatie (de verhuur van de woning) en een bijkomende prestatie ten aanzien waarvan

34 Zie, zoals vermeld door de Commissie in haar opmerkingen, arresten van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 32); 21 juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punt 20), en 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 28).

35 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 25).

36 Arrest van 13 juli 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

37 Zie arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 12).

38 Arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 14).

39 Zie arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 15).

40 Zie arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punt 17).

uitdrukkelijk geen vrijstelling gold. Het Hof heeft artikel 13, B, onder b), punten 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn dus niet in die zin uitgelegd dat deze bepaling als een splitsingsclausule werkte die derogeerde aan of zich verzette tegen het gebruik van het begrip „één enkele prestatie".

37. Overigens herinner ik eraan dat het niet aan het Hof staat om de feiten van het hoofdgeding te kwalificeren, aangezien de nationale rechter bij uitsluiting hiervoor bevoegd is. De rol van het Hof is beperkt tot het verstrekken van een nuttige uitlegging van het Unierecht aan die rechter, zodat hij in de bij hem aanhangige zaak uitspraak kan doen.[41] Het staat dus aan de nationale rechter om te bepalen of de belastingplichtige in een concreet geval één enkele prestatie verricht en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen.[42] Uit het dossier blijkt echter dat de verwijzende rechter deze analyse reeds zelf heeft verricht. De verwijzende rechter is het immers eens met de beoordeling van de rechter in eerste aanleg, die met toepassing van de hierboven vermelde, aan de rechtspraak ontleende beginselen heeft geoordeeld dat er sprake is van één enkele handeling[43] bestaande uit een hoofdprestatie (verpachting van de opfokstal) en een bijkomende prestatie (verpachting van de specifieke uitrusting van het gebouw in verband met zijn functie als opfokstal).

38. Zoals ik hierboven in herinnering heb gebracht, is de vaststelling dat er sprake is van één enkele prestatie niet verenigbaar met de toepassing van een gedifferentieerde belastingplicht, zoals het Hof duidelijk in herinnering heeft gebracht waar het heeft verklaard dat „uit de kwalificatie zelf van een handeling met meerdere elementen als één enkele prestatie […] [voortvloeit] dat voor deze handeling een en hetzelfde btw-tarief geldt"[44]. Door er bij toepassing van de zojuist in herinnering gebrachte rechtspraak van uit te gaan dat het geschil in het hoofdgeding wordt gekenmerkt door het bestaan van één enkele prestatie, heeft de nationale rechter noodzakelijkerwijs tegelijkertijd vastgesteld dat de belastingdienst een dergelijke prestatie niet aan verschillende btw-tarieven kon onderwerpen.

39. Volgens mij is het duidelijk dat artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn niet werkt als een bepaling die in verplichte splitsing voorziet, zoals de Duitse regering betoogt. Ook al heeft het Hof in het arrest Sequeira Mesquita[45], zelfs na te hebben vastgesteld dat er sprake was van één enkele prestatie die binnen de werkingssfeer van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn leek te vallen, inderdaad nog nagegaan of de betrokken handeling niet onder een van de uitsluitingen van de vrijstelling van artikel 135, lid 2, van deze richtlijn viel, het heeft zonder meer vastgesteld dat dit niet het geval was, hoewel het erkende dat deze vraag niet aan de orde was gesteld en het zich niet heeft uitgesproken over de mogelijke consequenties die aan een dergelijke vaststelling hadden moeten worden verbonden.[46] In die omstandigheden kan niet worden gesteld, zoals de Duitse regering dit in overweging geeft, dat dit arrest een uit artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn voortvloeiende verplichting tot opsplitsing van prestaties invoert die systematisch voorrang zou moeten krijgen boven de toepassing van de theorie van één enkele prestatie.

41 Zie arrest van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Zie arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook in dezelfde lijn arrest van 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Colocatiediensten) (C-215/19, EU:C:2020:518, punten 30-32).

43 Ik verwijs hier naar met name de punten 46, 48 en 50 van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

44 Arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook punt 36 van dat arrest.

45 Arrest van 28 februari 2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

46 Zie arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punten 32 en 33).

40. De Duitse regering herinnert er in haar opmerkingen overigens aan dat de keuze van de Uniewetgever om de verhuur van onroerende goederen op grond van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn vrij te stellen, is ingegeven door het feit dat een dergelijke activiteit relatief passief is, verband houdt met het louter verstrijken van de tijd en geen significante toegevoegde waarde genereert [47], in tegenstelling tot andere activiteiten [48] met een industrieel of commercieel karakter of een object dat beter wordt gekenmerkt door de verrichting van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed. Ik kan in het dossier echter niets vinden dat afdoet aan het vereiste dat de handeling passief is indien zou worden vastgesteld dat de gehele in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling volgens de theorie van één enkele prestatie moet worden vrijgesteld krachtens artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn. In het bijzonder blijkt uit het dossier niet dat de verpachter een specifieke verplichting heeft om de verschillende – speciaal aan het contractuele gebruik van het betrokken gebouw aangepaste – uitrustingen te onderhouden. [49]

41. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie is overigens vergelijkbaar met die welke aan het Hof werd voorgelegd in het arrest Mailat [50]. In die zaak ging het om de vraag of een huurovereenkomst met betrekking tot een onroerend goed waarin een restaurant werd geëxploiteerd, alsmede met betrekking tot de vaste activa en de voor de exploitatie van het restaurant gebruikte inboedel, moest worden aangemerkt als een „verhuur van onroerende goederen" in de zin van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn, dan wel als een samengestelde dienst. Na onderzoek van het dossier heeft het Hof verklaard dat de verhuur van de *roerende* goederen waarop de huurovereenkomst betrekking had, kennelijk niet los kon worden gezien van de verhuur van het onroerend goed. Een aantal van deze goederen, zoals de keukenuitrusting en apparatuur, waren in dit onroerend goed *ingebouwd* en moesten als een *integrerend onderdeel ervan* worden beschouwd. [51] Aangezien de inboedel, die samen met het onroerend goed was verhuurd, en deels was verkocht, net als het onroerend goed bestemd was voor de exploitatie van het restaurant, vormde deze verhuur/verkoop geen doel op zich, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst, namelijk de verhuur van het onroerend goed. [52] Het Hof heeft bijgevolg geoordeeld dat in een dergelijk geval de verhuur van het onroerend goed moet worden beschouwd als de hoofddienst ten opzichte waarvan de andere diensten, te weten de verhuur van de vaste activa – ook al zijn deze in het onroerend goed ingebouwd - en inboedel, louter bijkomend zijn. [53]

42. Ik ben derhalve ook van mening dat in het kader van het hoofdgeding een dergelijke huurovereenkomst, waarbij de vergoeding van de eigenaar steeds passief blijkt te zijn, door het enkele verloop van de tijd, geen andere prestatie inhoudt dan het ter beschikking stellen aan de huurder van het gehuurde goed, ook al is dit uitgerust met een aantal voor het gebruik ervan nuttige systemen.

47 Hetgeen ook door het Hof is erkend: zie onder andere arrest van 18 november 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Zie punt 31 van deze conclusie.

49 Door te oordelen dat het om één enkele prestatie ging, heeft de verwijzende rechter tegelijkertijd opnieuw vastgesteld dat de huur van de uitrusting waarvan de opfokstal is voorzien voor de huurder geen doel op zich was, maar enkel een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie.

50 Arrest van 19 december 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

51 Wanneer deze goederen eenmaal zijn ingebouwd en als een integrerend onderdeel van het betrokken gebouw beschouwd moeten worden, dan zou de vraag kunnen rijzen of deze goederen nog wel *roerend* van aard zijn. Ook valt niet helemaal uit te sluiten dat het Hof zich dan geplaatst ziet voor goederen die zouden kunnen worden aangemerkt als „werktuigen" of „machines" in de zin van artikel 135, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn.

52 Zie arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 39).

53 Zie arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 41).

43. Uit alle voorgaande overwegingen volgt dus dat de onderwerping aan belasting waarin artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn voorziet, niet van toepassing is wanneer de verhuur of de verpachting van werktuigen en machines slechts bijkomstig is ten opzichte van de hoofdprestatie, namelijk de verhuur of verpachting van een gebouw.

44. Volgens de Duitse regering zou die benadering de werkingssfeer van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn minimaliseren en in strijd zijn met het beginsel van niet-restrictieve uitlegging van de bepalingen van de algemene regeling de bij deze richtlijn is ingevoerd.

45. Ik deel deze bedenkingen niet.

46. Enerzijds acht ik het niet mogelijk om definitieve conclusies met betrekking tot de draagwijdte van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn te trekken, aangezien deze uiteindelijk in belangrijke mate zal afhangen van de individuele beoordeling van elke handeling. Zo lijkt het mij heel wel mogelijk dat de verhuur van gereedschappen of machines, hoewel ook gepaard gaande met de verhuur of verpachting van een gebouw, in andere omstandigheden de hoofdprestatie is. Voorts kan ook de verhuur of verpachting van werktuigen en machines die als „onroerende goederen”[54] kunnen worden aangemerkt en die ten minste ten dele los kan worden gezien van het gebouw of de constructie waarin zij zijn ondergebracht, btw-plichtig zijn op grond van artikel 135, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

47. Anderzijds kunnen de bewoordingen van artikel 135, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn net als voorheen ruim worden opgevat, hetgeen betekent dat wat als „werktuigen” of „machines” in de zin van deze bepaling kan worden aangemerkt, in ruime zin moet worden verstaan. Daarentegen lijken mij, om de redenen die ik heb uiteengezet, de uitleggingsbeginselen die gelden voor bepalingen die de vrijstelling uitsluiten, op zich niet te vereisen dat de rechtspraak inzake één enkele prestaties wordt uitgesloten.

48. In die omstandigheden ben ik van mening dat artikel 135, lid 1, onder l), en artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de vrijstelling voor de verpachting van een opfokstal zich uitstrekt tot de verpachting van werktuigen en machines, in de zin van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van deze richtlijn, die de specifieke uitrusting van de stal vormen met betrekking tot zijn functie als opfokstal, wanneer deze werktuigen en machines als ten opzichte van de verpachting van deze stal bijkomende prestatie ter beschikking worden gesteld.

Uitlegging van artikel 135, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn

49. Zou het Hof op de prejudiciële vraag antwoorden dat artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn in het hoofdgeding niet van toepassing is omdat er sprake is van één enkele prestatie die wordt gekenmerkt door in hoofdzaak de verpachting van het gebouw, waardoor de handeling krachtens artikel 135, lid 1, onder l), van deze richtlijn is vrijgesteld, dan betekent dit volgens de Duitse regering niet automatisch dat een nationale bepaling als § 4, punt 12, tweede volzin, UStG onverenigbaar is met de btw-richtlijn. Veeleer zou dan de vraag rijzen of de

[54] Zoals mijns inziens reeds volgt uit de gecombineerde lezing van artikel 135, lid 1, onder l), en artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn, en zoals bevestigd door uitvoeringsverordening nr. 282/2011, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening nr. 1042/2013 (zie punt 4 van deze conclusie).

verpachting van de werktuigen en machines waarmee het gebouw is uitgerust, btw-plichtig is op grond van artikel 135, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn. De Duitse regering verzoekt het Hof deze vraag te beantwoorden.

50. Uit de analyse van het dossier blijkt echter duidelijk dat de nationale rechter het Hof uitdrukkelijk geen vraag heeft gesteld over de uitlegging van laatstgenoemde bepaling.[55] Hoewel dit een vraag kan zijn die in een later stadium van het onderzoek van de situatie in het hoofdgeding kan rijzen, moet worden vastgesteld dat het Hof deze vraag, die uitsluitend door de Duitse regering is gesteld, niet kan beantwoorden.

Conclusie

51. Gelet op alle voorgaande overwegingen geef ik het Hof in overweging om de door het Bundesfinanzhof gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 135, lid 1, onder l), en artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moeten aldus worden uitgelegd dat:

de vrijstelling voor de verpachting van een opfokstal zich uitstrekt tot de verpachting van werktuigen en machines, in de zin van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder c), van deze richtlijn, die de specifieke uitrusting van de stal vormen met betrekking tot zijn functie als opfokstal, wanneer deze werktuigen en machines als ten opzichte van de verpachting van deze stal bijkomende prestatie ter beschikking worden gesteld."

[55] Zie met name het antwoord van de verwijzende rechter op het verzoek om inlichtingen van het Hof van 20 oktober 2021 dat door het Hof op 1 december 2021 is ontvangen.