CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 12 september 2012 [1]

Zaak C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
tegen
Finanzamt Lüdenscheid

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Recht van tot toepassing van derogatie gemachtigde lidstaat om deze gedeeltelijk toe te passen — Begrip ‚bouwwerkzaamheden'"

I – Inleiding

1. In de onderhavige zaak legt het Bundesfinanzhof van de Bondsrepubliek Duitsland het Hof een prejudiciële vraag voor over de uitlegging van beschikking 2004/290/EG van de Raad van 30 maart 2004 waarbij Duitsland wordt gemachtigd een maatregel toe te passen in afwijking van artikel 21 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting. [2]

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

2. Artikel 1 van beschikking 2004/290 bepaalt:

„In afwijking van artikel 21, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388/EEG, zoals geformuleerd in artikel 28 octies, wordt de Bondsrepubliek Duitsland gemachtigd met ingang van 1 april 2004 de in artikel 2 van deze beschikking bedoelde ontvangers van leveringen van goederen en diensten aan te wijzen als de personen die tot voldoening van de btw zijn gehouden."

3. Artikel 2 van beschikking 2004/290 bepaalt:

„In de volgende gevallen kan de ontvanger van de levering van goederen en diensten worden aangewezen als de persoon die tot voldoening van de btw is gehouden:

1. bij de levering van bouwwerkzaamheden en/of schoonmaakwerkzaamheden in een gebouw aan een belastingplichtige, tenzij de ontvanger van de levering uitsluitend huurder is van niet meer dan twee woningen of de bouwwerkzaamheden aan een belastingplichtige worden geleverd;

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — PB L 94, blz. 59.

2. bij de levering van onroerende goederen overeenkomstig artikel 13, B, sub g en h, aan een belastingplichtige, voor zover de leverancier gebruik heeft gemaakt van zijn recht om voor de levering voor belastingheffing te kiezen."

4. Artikel 2 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 [3], bepaalde in de voor het hoofdgeding toepasselijke versie:

„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."

5. Artikel 5, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn bepaalde, in de voor de onderhavige beschikking relevante versie:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...].

5. Als een levering in de zin van lid 1 kunnen de lidstaten beschouwen de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat".

6. In de relevante versie schreef artikel 6 van de Zesde richtlijn voor:

„Diensten

1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]"

7. Artikel 1, lid 7, van richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen [4], bepaalt:

„7) Aan artikel 21, lid 2, als gewijzigd bij artikel 28 octies, wordt het volgende punt toegevoegd:

,c) Wanneer de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht, kunnen de lidstaten bepalen dat een belastingplichtige die de goederenlevering of dienst afneemt, tot voldoening van de belasting is gehouden:

i) bouwwerkzaamheden, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat krachtens artikel 5, lid 5;

3 — PB L 145, blz. 1.

4 — PB L 221, blz. 9.

[...]'"

8. Artikel 199 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [5] bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

a) bouwwerkzaamheden, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat die krachtens artikel 14, lid 3, als een levering van goederen wordt beschouwd;

[...]"

B – *Nationaal recht*

9. § 3, leden 1, 4 en 9, van het Umsatzsteuergesetz 2005 (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna ook: „UStG") bepaalt:

„(1) Leveringen van een ondernemer zijn handelingen waardoor hij, of in diens opdracht een derde, de afnemer of in diens opdracht een derde in staat stelt, in eigen naam over een goed te beschikken (verschaffing van de beschikkingsmacht).

[...]

(4) Indien de ondernemer de bewerking of verwerking van een goed heeft overgenomen en daarbij materiaal gebruikt dat hij zelf heeft aangeschaft, moet de prestatie als een levering worden beschouwd (oplevering van een werk) als de stoffen niet alleen onderdelen en andere bijzaken betreffen. Dit geldt ook wanneer de goederen vast verbonden zijn met de grond.

[...]

(9) Andere prestaties zijn prestaties die geen leveringen zijn. [...]"

10. De sinds 1 april 2004 toepasselijke versie van § 13a, lid 1, punt 1, UStG is gebaseerd op beschikking 2004/290/EG en bepaalt dat in de in § 1, lid 1, punt 1, bedoelde gevallen de ondernemer degene is die de belasting verschuldigd is.

11. § 13b, lid 1, punt 4, en lid 2, tweede volzin, UStG, in de versie die vanaf 1 april 2004 van kracht is, bepaalt:

„(1) Voor de volgende belastbare handelingen ontstaat de belasting bij het uitreiken van de factuur, en uiterlijk aan het einde van de op de dienstverrichting volgende kalendermaand:

[...]

4. Opleveringen van werken en andere prestaties die dienen voor de oprichting, de reparatie, het onderhoud, de wijziging of de sloop van bouwwerken, uitgezonderd plannings- en bewakingsprestaties.

[...]

5 — PB L 347, blz. 1.

(2) [...] In de in lid 1, eerste volzin, punt 4, eerste volzin, genoemde gevallen is de ontvanger van de prestatie gehouden de belasting te voldoen, wanneer hij een ondernemer is die prestaties in de zin van lid 1, eerste volzin, punt 4, eerste volzin, verricht. [...]"

12. § 48, lid 1, derde volzin, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG") definieert bouwwerkzaamheden als volgt:

„[...] alle prestaties die dienen voor de oprichting, de reparatie, het onderhoud, de wijziging of de sloop van bouwwerken".

III – Feiten en prejudiciële vragen

13. BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (hierna: „BLV"), die het geding bij de nationale rechter aanhangig heeft gemaakt, is een onderneming die zich bezighoudt met de aankoop, het bouwrijp maken en het bebouwen van percelen grond. Zij is ondernemer in de zin van het Umsatzsteuergesetz 2005 en belastingplichtige overeenkomstig de Zesde richtlijn, die in het jaar waarin de feiten zich voordoen van kracht was.

14. In september 2004 heeft BLV de vennootschap Rolf & Co. oHG (hierna: „Rolf & Co.") opdracht gegeven, als hoofdaannemer, tegen een tevoren vastgestelde vergoeding, op een terrein dat eigendom was van BLV een woonhuis met zes appartementen op te richten.

15. Rolf & Co. heeft op 17 november 2005 een eindfactuur uitgereikt zonder btw, waarop zij vermeldde dat BLV als ontvanger van de prestatie tot voldoening van de btw gehouden was.

16. Aanvankelijk heeft BLV de btw over de in het boekjaar 2005 ontvangen prestatie gestort, omdat deze krachtens § 13b, lid 2, tweede volzin, UStG in casu door de ontvanger van de prestatie moest worden voldaan. [6]

17. In een later stadium heeft BLV de bevoegde dienst (het Finanzamt Lüdenscheid) verzocht om teruggave van het gestorte bedrag omdat de betrokken bepaling volgens haar niet van toepassing was op het onderzochte geval en Rolf & Co. derhalve als enige tot voldoening van de belasting gehouden was.

18. De afwijzing van het verzoek van BLV door het Finanzamt heeft geleid tot het hoofdgeding. In de loop van die procedure heeft het Bundesfinanzhof, dat een uitleggingsprobleem in beschikking 2004/290/EG onderkende, het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Omvat het begrip bouwwerkzaamheden in de zin van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290/EG behalve diensten ook leveringen?

6 — In het stelsel van de btw moet de belasting in de regel worden gefactureerd en gestort door de persoon die de prestatie levert. In enkele sectoren daarentegen (in de eerste plaats de bouw, vooral in de betrekkingen tussen ondernemers en onderaannemers, waar onderaannemers de btw vaak wel factureren maar niet doorstorten) wordt steeds vaker de zogenoemde verleggingsregeling toegepast. Daarbij wordt de ontvanger van de prestatie aangewezen als de persoon die tot voldoening van de btw gehouden is (in het voorbeeld de aannemer). Artikel 27 van de Zesde richtlijn biedt de Raad de mogelijkheid de lidstaten te machtigen om van de richtlijn af te wijken teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of belastingfraude te voorkomen. Bij beschikking 2004/290 wordt Duitsland gemachtigd om van deze regeling gebruik te maken, in afwijking van de bepalingen van de Zesde richtlijn die voorschrijven dat degene die de prestatie levert, beschouwd wordt als de persoon die tot voldoening van de belasting is gehouden.

2) Indien de machtiging om de ontvanger van de prestatie aan te wijzen als persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, ook betrekking heeft op leveringen:

heeft de gemachtigde lidstaat het recht, van de machtiging slechts gedeeltelijk gebruik te maken voor bepaalde subgroepen, zoals bepaalde soorten bouwwerkzaamheden en prestaties aan bepaalde ontvangers?

3) Indien de lidstaat subgroepen mag vormen: gelden er beperkingen voor de lidstaat bij het vormen van subgroepen?

4) Indien de lidstaat in het algemeen (zie vraag 2) of op grond van niet in acht genomen beperkingen (zie vraag 3) niet het recht heeft subgroepen te vormen:

a) welke rechtsgevolgen heeft een ongeoorloofde vorming van subgroepen?

b) heeft een ongeoorloofde vorming van subgroepen tot gevolg dat de bepaling van nationaal recht enkel ten gunste van individuele belastingplichtigen of in het algemeen niet mag worden toegepast?”

IV – Procesverloop voor het Hof

19. De Commissie en de Duitse en de Finse regering hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

V – De eerste prejudiciële vraag

20. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst het Bundesfinanzhof te vernemen of het begrip bouwwerkzaamheden in de zin van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 behalve diensten ook leveringen omvat.

21. Volgens de verwijzende rechter hangt het belang van deze vraag samen met de omstandigheid dat de betrokken handeling (het oprichten van een gebouw op een terrein dat aan een ander toebehoort door een ondernemer die gebruikmaakt van eigen materiaal) volgens de Duitse regelgeving en rechtspraak een levering van goederen vormt. Volgens de Duitse wet wordt in het onderzochte geval de verleggingsregeling toegepast, op basis waarvan de ontvanger van de prestatie (in casu BLV) en niet de persoon die de prestatie heeft geleverd (Rolf & Co.) gehouden is de belasting te voldoen.

22. Deze regeling derogeert volgens de verwijzende rechter aan de Zesde richtlijn (die de leverancier of dienstverrichter aanwijst als persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is) en is dus enkel toelaatbaar voor zover beschikking 2004/290 van toepassing is. Daarbij is Duitsland uitdrukkelijk gemachtigd krachtens artikel 27 van de richtlijn de verleggingsregeling toe te passen indien bouwwerkzaamheden worden geleverd aan een belastingplichtige (zoals in het hoofdgeding volgens het Duitse recht). Indien de machtiging in beschikking 2004/290 enkel betrekking heeft op diensten en niet ook op leveringen van goederen, zou de verleggingsregeling in casu niet meer toegepast mogen worden, daar het oprichten van een gebouw op een terrein dat aan een ander toebehoort door een ondernemer die eigen materiaal gebruikt, in Duitsland een levering van goederen is. Dientengevolge zou BLV niet meer gehouden zijn de belasting te voldoen, omdat in plaats van Duits recht het recht van de Unie moet worden toegepast, waarin als hoofdregel de belasting moet worden voldaan door degene die presteert en niet door de ontvanger van de prestatie.

23. Om de vraag te kunnen beantwoorden, moeten in de eerste plaats het begrip levering van goederen en het begrip diensten in het recht van de Unie worden gedefinieerd, zodat zij nauwkeurig kunnen worden onderscheiden, vervolgens moet het begrip bouwwerkzaamheden worden onderzocht en ten slotte moet dat laatste begrip met de twee eerstgenoemde in verband worden gebracht.

24. Wat het eerste aspect betreft, zijn ingevolge artikel 2 van de Zesde richtlijn aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. [7]

25. Overeenkomstig artikel 5 van de Zesde richtlijn wordt als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

26. Volgens artikel 6 wordt elke handeling die geen levering van een goed is, als dienst beschouwd.

27. Zoals blijkt uit het arrest van het Hof in de zaak Shipping and Forwarding Enterprise Safe verwijst „het begrip levering van een goed niet [...] naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar [sluit het] elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij in[...], die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak” [8], ook al wordt de juridische eigendom niet overgedragen.

28. Deze reconstructie van het begrip levering is verklaarbaar in het licht van de doelstelling van de richtlijn, „die onder meer beoogt het gemeenschappelijk btw-stelsel te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen. Deze doelstelling zou evenwel in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van levering van een goed (één van de drie belastbare handelingen) zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen, zoals het geval is met de voorwaarden voor civielrechtelijke eigendomsoverdracht”. [9]

29. Diensten worden daarentegen gedefinieerd als een restcategorie, namelijk als handelingen die geen levering van een goed zijn.

30. Aangezien voor veel handelingen de classificatie als levering van een goed of dienst problemen oplevert, heeft het Hof vaak geprobeerd een criterium te vinden voor dit onderscheid.

31. Het is er echter niet in geslaagd daarvoor een eenduidig criterium te geven, want het aantal belastbare handelingen en de verscheidenheid ervan is te groot. [10] Het heeft verklaard dat, om „te bepalen of handelingen leveringen van goederen dan wel diensten zijn, [...] alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking [moeten] worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen” [11], en de onderzochte handeling concreet moet worden geanalyseerd om de overheersende aspecten van die prestatie te bepalen en die te onderscheiden van de aspecten die van geringe betekenis of ondergeschikt zijn. [12]

32. Bovendien moet worden overwogen dat de partijen vaak extreem complexe handelingen uitvoeren, waarvan sommige aspecten kunnen worden herleid tot levering van goederen en andere tot diensten.

7 — Naast de invoer van goederen, in casu niet relevant.

8 — Arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7); in dezelfde bewoordingen arresten van 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punt 32), en 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping (C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punt 35).

9 — Arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe (aangehaald in voetnoot 8, punt 8).

10 — Arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 27).

11 — Arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punt 12). In dezelfde zin arresten van 11 februari 2010, Graphic Procédé (C-88/09, Jurispr. blz. I-1049, punt 18); 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punten 19 en 27), en 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049, punt 62).

12 — Arrest Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 11, punten 27 en 29).

33. Deze veelvoud van aspecten binnen een enkel belastbaar feit kan betekenen dat er meerdere, van elkaar gescheiden (zij het samenhangende) handelingen zijn verricht, maar ook dat er in werkelijkheid sprake is van één enkele handeling, die bestaat uit onderdelen van verschillende aard, dus gemengd is, en voor de belasting over de toegevoegde waarde gekwalificeerd moet worden als levering van een goed of als dienst.

34. Het Hof heeft zich al gebogen over het onderscheid tussen één enkele prestatie, met kenmerkende elementen van zowel een levering van een goed als van een dienst, en afzonderlijke prestaties, en geoordeeld dat „wanneer een handeling uit een serie elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat”. [13]

35. Daarbij moet worden overwogen dat elke handeling, in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, „normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gesproken uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald teneinde de functionaliteit van het btw-stelsel niet aan te tasten” [14], en dat de kenmerkende aspecten van de betrokken handeling moeten worden vastgesteld teneinde vervolgens te bepalen „of de belastingplichtige aan de als modaal beschouwde consument meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties dan wel één enkele prestatie verleent”. [15]

36. Hoewel in beginsel dus elke formeel onderscheiden prestatie die afzonderlijk kan worden geleverd, als zodanig zou moeten worden belast, moeten meerdere autonome handelingen in bepaalde omstandigheden worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet onafhankelijk van elkaar zijn. [16]

37. Het Hof heeft uitgemaakt dat met name sprake is van één enkele prestatie wanneer een of meer elementen de hoofdprestatie vormen, terwijl andere elementen een of meer bijkomende prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet als bijkomend worden beschouwd wanneer zij voor de afnemer geen doel op zich is, maar enkel een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken. [17]

38. Van één enkele prestatie is eveneens sprake wanneer „twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen”. [18]

39. Nu het onderscheid tussen levering van goederen en verrichting van diensten (en tussen één enkele prestatie en afzonderlijke prestaties) duidelijk is, moet het begrip bouwwerkzaamheden worden afgebakend, teneinde vast te stellen of deze in het licht van de hiervoor genoemde beginselen die in de rechtspraak van het Hof zijn uitgewerkt en van de bepalingen van het Unierecht op dit terrein, moeten worden gekwalificeerd als leveringen van goederen of als diensten.

13 — Arrest Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 19). In dezelfde bewoordingen arrest van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Jurispr. blz. I-2697, punt 23).

14 — Arrest Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 20).

15 — Arrest Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 20).

16 — Arrest van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, Jurispr. blz. I-897, punt 51).

17 — Arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, Jurispr. blz. I-12359, punt 25); en arresten Aktiebolaget NN (aangehaald in voetnoot 13, punt 28), en CPP (aangehaald in voetnoot 10, punt 30).

18 — Arrest Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 22); zie ook arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, Jurispr. blz. I-4261, punt 15); arrest Graphic Procédé (aangehaald in voetnoot 11, punt 19), en arrest van 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Jurispr. blz. I-4983, punten 17-19).

40. Daartoe moet in de eerste plaats in aanmerking worden genomen dat bijlage A, punt 5, van 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 [19], al een lijst bevatte van enkele activiteiten die als „werk in onroerende staat" werden beschouwd (zonder dat dit begrip werd gedefinieerd), zoals de bouw van gebouwen, bruggen, wegen, havens enzovoort, ter uitvoering van een aannemingscontract, grondwerken en de aanleg van tuinen, installatiewerkzaamheden (bijvoorbeeld van centrale verwarmingen) en herstellingen van onroerende goederen andere dan normale onderhoudswerkzaamheden.

41. Bovendien werden volgens artikel 6 van het daaropvolgende voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (dat niet in de definitieve tekst van de richtlijn is opgenomen) als „werken in onroerende staat" beschouwd, alle werkzaamheden met betrekking tot gebouwen, bruggen, wegen, havens en aan kunstwerken die vast met de grond zijn verbonden, zoals sloopwerkzaamheden, bouw, inclusief de funderingen, ruwbouw, afwerking, het vast verbinden van een roerend goed met een onroerend goed, met name installatiewerkzaamheden, uitbreidingen, verbouwingen en vernieuwingen, herstellingen en onderhoudswerkzaamheden, behalve de normale onderhoudswerkzaamheden, alsmede werkzaamheden met betrekking tot grondverbetering, zoals infrastructuurwerken betreffende een industrie- of woongebied, verkaveling, egalisatie van gronden, aanleg van waterleidingen of riolen, elektrische installaties, schoormuren, aanleg van tuinen. [20]

42. Tot slot heeft de Bondsrepubliek Duitsland in het verzoek om machtiging voor de onderhavige derogatie voor „bouwwerkzaamheden" dat zij in augustus 2003 heeft ingediend [21], uitdrukkelijk verwezen naar de bovengenoemde § 48 EstG, waarin „bouwwerkzaamheden" worden gedefinieerd als alle prestaties die dienen voor de oprichting, de reparatie, het onderhoud, de wijziging of de sloop van bouwwerken.

43. Mijns inziens zijn de lijsten van werken in onroerende staat in de Tweede richtlijn en in het voorstel voor de Zesde richtlijn nuttig voor de uitlegging van het begrip bouwwerkzaamheden in beschikking 2004/290, ook al zijn ze niet bindend, aangezien bouwwerkzaamheden niets anders zijn dan werken in onroerende staat die worden gekenmerkt doordat zij met name betrekking hebben op de bouwsector (zoals blijkt uit punt 2 van de considerans van de onderzochte beschikking [22]). Het gaat dus om werken in onroerende staat door ondernemingen in de bouwsector die betrekking hebben op de oprichting van gebouwen. [23]

44. Derhalve kan, in het licht van de inhoud van de Tweede richtlijn, het voorstel voor een Zesde richtlijn en het door de betrokken lidstaat ingediende verzoek dat heeft geleid tot beschikking 2004/290, worden gesteld dat „bouwwerkzaamheden" werkzaamheden als de oprichting, het onderhoud, het herstel, de wijziging of de sloop van gebouwen en vergelijkbare structuren zijn (in casu gaat het om het oprichten van een gebouw).

19 — PB 1967, 71, blz. 1303.

20 — Die opsomming wijkt niet veel af van de opsomming die de lidstaten gebruiken. In Frankrijk bijvoorbeeld beschouwt de Conseil d'État (CE, Sect., 17 december 1976, nr. 94852) bij gebreke van een wettelijke definitie handelingen die rechtstreeks bijdragen tot de vervaardiging van een gebouw als werken in onroerende staat, en de belastingdienst (Instr. 4 januari 2010: BOI 3 a-1-10, 11 januari 2010, nr. 57 en volgende) heeft nader toegelicht dat deze werkzaamheden bestaan in de oprichting, de sloop, het herstel, de sanering, de verbetering, de verbouwing en de inrichting van een bebouwde of onbebouwde onroerende zaak (genoemd worden het aanleggen van tuinen en het afgraven van grond).

21 — Neergelegd als bijlage 1 bij de opmerkingen van de Duitse regering.

22 — Dat luidt: „Er werd vastgesteld dat aanzienlijke btw-inkomsten wegvloeiden in de bouwsector en in de sector van de schoonmaak in gebouwen, in gevallen waarin de btw openlijk op factuur in rekening werd gebracht, doch niet aan de schatkist werd doorgestort, terwijl de ontvanger zijn recht op aftrek uitoefende. [...]"

23 — In de Duitse taalversie van de Zesde richtlijn en van beschikking 2004/290 worden „werken in onroerende staat" en „bouwwerkzaamheden" beide Bauleistungen genoemd. Deze term krijgt in deze twee gevallen echter een andere nuance, aangezien de Bauleistungen in beschikking 2004/290, gelet op punt 2 van de considerans ervan, betrekking hebben op het oprichten van gebouwen.

45. Er moet dus worden beoordeeld of de in de punten 43 en 44 opgesomde werkzaamheden moeten worden geclassificeerd als levering van een goed of als dienst, op grond van alle concrete omstandigheden van de handelingen in het hoofdgeding, zoals het Hof heeft verklaard; bij deze beoordeling moeten de kenmerkende en overheersende elementen in aanmerking worden genomen.[24]

46. Er doen zich geen problemen voor wanneer voor de uitvoering van deze werkzaamheden *verschillende ondernemers verschillende prestaties* leveren, aangezien elk van deze prestaties afzonderlijk zal worden beoordeeld, en dus, naargelang het geval, geclassificeerd wordt als levering van een goed of als dienst.

47. In het onderzochte geval zijn de werkzaamheden echter uitgevoerd door *één enkele belastingplichtige*, die *één enkele, gemengde prestatie* heeft geleverd, die is samengesteld uit onderdelen die kunnen worden gekwalificeerd als levering van een goed en onderdelen die kunnen worden gekwalificeerd als een dienst. Met dit soort handelingen in het achterhoofd moet worden beoordeeld welk aspect – levering van een goed of dienst – overheerst.

48. In de eerste plaats moet in aanmerking worden genomen dat onder de bovengenoemde werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden in beginsel complexe activiteiten vallen die gewoonlijk worden verricht door zich te organiseren als onderneming en, in overheersende mate, met de arbeid van degene die de werkzaamheden uitvoert.

49. Uit de termen die in de punten 40 tot en met 44 zijn gebruikt (oprichting, onderhoud, herstel, wijziging, sloop, inrichting) blijkt al dat het middelpunt van deze handelingen wordt gevormd door de activiteit van de ondernemer met het oog op de nakoming van de verplichtingen die hij op zich heeft genomen, die bestaan in diensten, gewoonlijk het ter beschikking stellen van een onderneming als georganiseerd verband en in elk geval van arbeid. Levering van goederen – zo zij zich al voordoet – speelt daarentegen een ondergeschikte rol (bij sloop zal zij in beginsel ontbreken).

50. Als in de overweging wordt betrokken welk concreet belang door middel van deze handelingen moet worden gediend en hoe deze handelingen in de regel worden opgevat door personen die werken in opdracht geven, blijkt dat het voorwerp van deze overeenkomsten voornamelijk bestaat in de activiteit van degene die de arbeid verricht (dus in diensten), terwijl de andere aspecten (die kunnen worden herleid tot levering van goederen), zoals de oplevering van het vervaardigde goed, op de achtergrond blijven en de afronding vormen van de globale uitvoering van de overeenkomst, maar niet de kern ervan.

51. Deze overwegingen worden bevestigd door een onderzoek van de situatie in geding, namelijk het oprichten van een gebouw door een aannemer met behulp van eigen materiaal, op een terrein dat aan de opdrachtgever toebehoort.

52. De twee factoren die in casu moeten worden beoordeeld om vast te stellen welk onderdeel van de enkelvoudige bouwprestatie de hoofdprestatie en welk onderdeel de bijkomende prestatie is, zijn in de eerste plaats de activiteit van de ondernemer, die volgens het typische schema van de aannemingsovereenkomst[25] zijn organisatie, zijn eigen arbeid en die van zijn werknemers inzet (diensten), en in de tweede plaats de gebruikmaking van materiaal van de aannemer dat na afronding van de werkzaamheden eigendom wordt van de opdrachtgever (levering van goederen).

24 — Arrest Aktiebolaget NN (aangehaald in voetnoot 13, punten 21 en 27).

25 — Uit de beschrijving in de verwijzingsbeslissing blijkt dat partijen in het hoofdgeding een aannemingsovereenkomst hebben gesloten. Daarom richt ik mij in deze conclusie op dit type overeenkomst en niet op andere mogelijk relevante typen.

53. Het spreekt voor zich dat het materiaal in de regel bijkomend is, al was het maar omdat de overeenkomst er niet toe strekt het aan de opdrachtgever over te dragen, maar om het definitief om te vormen tot een volkomen nieuwe zaak. Derhalve zou het tegenstrijdig zijn de verstrekking van het materiaal als hoofdprestatie te bestempelen, want dat materiaal is slechts een middel om de bouwwerkzaamheden uit te kunnen voeren en houdt daarna op als zelfstandige zaak te bestaan.

54. De conclusie blijft gelijk als de oplevering van het gebouw dat op het terrein is opgericht, wordt meegewogen. Zoals in punt 50 is uiteengezet, vormt de oplevering de bijkomstige afronding van een complexere handeling; indien het gebouw is opgericht op een terrein dat de opdrachtgever toebehoort, verkrijgt deze de eigendom in de regel niet door een overdrachtshandeling door de aannemer, maar uit hoofde van natrekking.

55. Deze overwegingen veronderstellen natuurlijk dat de in de punten 48, 49 en 52 genoemde factoren organisatie als onderneming en arbeid, die zich concretiseren in het verrichten van diensten, een groter gewicht hebben dan de levering van goederen, in casu het door de aannemer verstrekte materiaal.

56. In het geval dat de factoren organisatie als onderneming en arbeid een groter gewicht hebben – gewoonlijk betekent dit dat een aannemingsovereenkomst is gesloten – is het doel van de uitgevoerde prestaties, zoals al aangegeven, een productieactiviteit die leidt tot de totstandbrenging van een voorheen niet-bestaand werk. Het voorwerp van de activiteit is hoofdzakelijk een doen en enkel in zo'n geval is sprake van een handeling met betrekking tot een „werk in onroerende staat" in eigenlijk zin, en dus van „bouwwerkzaamheden".

57. Wanneer de kern van de overeenkomst daarentegen wordt gevormd door de overgedragen goederen of in elk geval niet door de bouwactiviteit, maar door de eigendomsverkrijging, is het voorwerp van de overeenkomst een geven en niet een doen. In dat geval gaat het in wezen om een overdrachtshandeling, gewoonlijk verkoop, die niet binnen de categorie van werken in onroerende staat valt, en dus niet onder bouwwerkzaamheden maar onder levering van goederen.

58. De feitelijke vaststelling of het gaat om een dienst of om een levering van goederen is aan de rechter overgelaten. Deze kan een groot aantal criteria aanleggen, mits hij in het oog houdt dat er niet een hoofdcriterium is dat zwaarder weegt dan de andere. In individuele gevallen kunnen uiteenlopende omstandigheden van belang zijn, die als een geheel moeten worden beoordeeld.

59. De rechter kan bijvoorbeeld belang hechten aan a) het overwicht van arbeid over materiaal dan wel materiaal over arbeid, door in algemene zin de waarde van het gebruikte materiaal bij de overweging te betrekken [26], en aan b) de wil van partijen, in verband waarmee van belang is dat de verstrekking van materiaal niet meer is dan een middel voor de totstandbrenging van het werk en de arbeid het doel van de overeenkomst (zoals in de aannemingsovereenkomst) of dat de arbeid het instrument is waarmee het materiaal wordt omgevormd, terwijl het verkrijgen van de zaak het uiteindelijke doel van de overeenkomst is (typisch voor verkoop) [27]; meer in algemene zin kan hij aandacht besteden aan de verplichtingen die de partijen op zich hebben genomen en aan de wijze waarop de handeling wordt verricht, zoals de daarvoor benodigde tijd, de zelfstandige uitvoering van de werkzaamheden en het soort gestelde zekerheden.

60. Met name kan in de overweging worden betrokken of het tot stand gebrachte en opgeleverde werk een oorspronkelijk product is, dat wil zeggen een nieuwe zaak (kenmerkend voor werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden) of daarentegen een in serie vervaardigd product, zoals bij systeembouw.

26 — Indien de waarde van het gebruikte materiaal die van de arbeid ruimschoots overtreft en een aanmerkelijk deel van de prestatie als geheel vormt, is er mogelijk geen sprake van een werk in roerende staat, maar van verkoop van het materiaal.

27 — De rechter beoordeelt of de partijen het gebouw op zich of als product van een activiteit hebben bedoeld; in het eerste geval bestaat de prestatie in een geven, in het tweede geval in een doen.

61. Een onderzoek van de tekst van de Zesde richtlijn leidt tot dezelfde conclusie als die welke ik in de punten 49 en volgende heb getrokken.

62. In de eerste plaats vindt de stelling die „bouwwerkzaamheden" herleidt tot de categorie van diensten formeel steun in artikel 5, lid 5, sub b, van de richtlijn, zoals opgemerkt door de Finse regering. Volgens die bepaling kunnen de lidstaten „de oplevering van een werk in onroerende staat" als levering van een goed beschouwen.

63. Als de wetgever werken in onroerende staat immers als leveringen van goederen en niet als diensten had beschouwd, was er geen reden geweest om de lidstaten de mogelijkheid te bieden „de oplevering van een werk in onroerende staat" als levering van een goed te kwalificeren.

64. Indien de wetgever echter had gemeend dat deze handelingen in sommige gevallen een levering van een goed en in andere gevallen een dienst kunnen zijn[28], was het logisch geweest als hij de lidstaten de bevoegdheid had verleend – anders dan het geval is – deze werken in algemene zin als leveringen van goederen of als diensten te behandelen.

65. De stelling van de Duitse regering dat de uitdrukking „de oplevering van een werk in onroerende staat" in artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn enkel ziet op die werken in onroerende staat die niet al leveringen van goederen in de zin van de Zesde richtlijn zijn, kan ik dus niet onderschrijven.

66. Die overweging gaat namelijk uit van de veronderstelling dat werken in onroerende staat gewoonlijk uit de aard der zaak leveringen van goederen overeenkomstig de algemene bepaling van artikel 5, lid 1, zijn, maar houdt er – afgezien van de voorgaande overwegingen – geen rekening mee dat de enige reden voor een bepaling als artikel 5, lid 5, sub b, kan zijn dat werken in onroerende staat[29] in het stelsel van de Zesde richtlijn gelden als diensten, zoals onderstreept in de punten 62 tot en met 64.[30]

67. Toen de wetgever van de Unie bovendien in het kader van de Zesde richtlijn de overdracht van nieuwe gebouwen (zoals het gebouw in casu) zelfstandige betekenis wilde toekennen, heeft hij deze uitdrukkelijk als levering gekwalificeerd, bijvoorbeeld in artikel 4, lid 3, sub a, op grond waarvan de lidstaten ook als belastingplichtige kunnen aanmerken een persoon die incidenteel „a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor eerste ingebruikneming" verricht.[31]

68. Als de aflevering van een werk daarentegen de afronding vormt van de uitvoering van een overeenkomst zoals in het hoofdgeding aan de orde, wordt die handeling niet op zichzelf beschouwd, maar als bijkomend bij een meeromvattende en complexere handeling die aan de voorwaarden voor een dienst beantwoordt; inderdaad wordt hiervoor in de Zesde richtlijn de term „oplevering" gebruikt in plaats van „levering" (zoals in artikel 5, lid 5, sub b).[32]

28 — Welk van de twee aan de orde is, moet vanzelfsprekend op basis van een concrete beoordeling van geval tot geval worden vastgesteld.

29 — En dus ook „bouwwerkzaamheden" die, zoals opgemerkt in punt 43, onder „werken in onroerende staat" vallen.

30 — De achtergrond van een bepaling als artikel 5, lid 5, sub b, is dat de „bouwwerkzaamheden" zich vaak kenmerken door een organisatie als onderneming die erop gericht is diensten te verlenen in combinatie met – vooral in de bouw – levering van materiaal en de oplevering van een gebouw, al dan niet samen met het erbij behorend terrein. Het is dus logisch dat de lidstaten de mogelijkheid is geboden deze complexe handelingen die, wanneer ze als geheel worden beoordeeld, als diensten moeten worden opgevat, als leveringen van goederen te classificeren.

31 — Met de uitdrukking „voor de eerste ingebruikneming" verwijst dat artikel namelijk naar nieuwbouw; zie arrest van 8 juli 1986, Kerrutt (C-73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 16).

32 — Dit terminologische onderscheid komt voor in meerdere taalversies van de Zesde richtlijn, namelijk de Franse taalversie, waar gesproken wordt van „livraison d'un bâtiment" (artikel 4, lid 3, sub a) en „délivrance de certains travaux immobiliers" (artikel 5, lid 5, sub b); de Engelse taalversie, die onderscheid maakt tussen „supply before first occupation of buildings" (artikel 4, lid 3, sub a) en „the handing over of certain works of construction" (artikel 5, lid 5, sub b); de Duitse taalversie, die de uitdrukkingen „die Lieferung von Gebäuden" (artikel 4, lid 3, sub a) en "die Ablieferung bestimmter Bauleistungen" (artikel 5, lid 5, sub b) gebruikt; de Nederlandse taalversie, die spreekt van „de levering van een gebouw" (artikel 4, lid 3, sub a) en „de oplevering van een werk in onroerende staat" (artikel 5, lid 5, sub b) en tot slot de Italiaanse taalversie, die „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato" (artikel 4, lid 3, sub a) stelt tegenover „la consegna di taluni lavori immobiliari" (artikel 5, lid 5, sub b).

69. Ook een onderzoek van de richtlijnen 2006/69 en 2006/112 van de Raad over de btw leidt tot classificatie van werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden als diensten.

70. Artikel 1, lid 7, van de eerstgenoemde richtlijn bepaalt dat aan artikel 21, lid 2, zoals gewijzigd bij artikel 28 octies van de Zesde richtlijn, het volgende punt wordt toegevoegd: „c) Wanneer de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht, kunnen de lidstaten bepalen dat een belastingplichtige die de goederenlevering of dienst afneemt, tot voldoening van de belasting is gehouden: i) bouwwerkzaamheden [33], met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat krachtens artikel 5, lid 5".

71. Artikel 199 van de tweede hierboven genoemde richtlijn bepaalt: „1. De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht: a) bouwwerkzaamheden [34], met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat die krachtens artikel 14, lid 3, als een levering van goederen wordt beschouwd".

72. Hoewel deze twee richtlijnen jonger zijn dan de Zesde richtlijn en niet van toepassing zijn op de onderhavige casus, toont de keuze om naast de handelingen die worden genoemd in de in de punten 70 en 71 aangehaalde artikelen, uitdrukkelijk te verwijzen naar de oplevering van een werk in onroerende staat die door de lidstaten als levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 3, van richtlijn 2006/112 wordt beschouwd [35], volgens mij aan, zoals de verwijzende rechter ook opmerkt [36], dat werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden door de Unie als diensten worden geclassificeerd.

73. Bovendien kan uit artikel 2 van beschikking 2004/290 worden afgeleid dat bouwwerkzaamheden diensten zijn. Daarin is namelijk bepaald dat de ontvanger van de levering van goederen en diensten in de punten 1 en 2 genoemde gevallen kan worden aangewezen als de persoon die tot voldoening van de btw gehouden is, en vervolgens worden bouwwerkzaamheden samen met schoonmaakwerkzaamheden in een gebouw in punt 1 genoemd, en niet in punt 2, naast de overeenkomstig artikel 13, B, sub g en h, van de Zesde richtlijn aan een belastingplichtige geleverde onroerende goederen.

74. Bouwwerkzaamheden worden dus genoemd in het eerste punt van artikel 2 van beschikking 2004/290, dat betrekking heeft op diensten (zoals blijkt uit de vermelding van schoonmaakwerkzaamheden), als zodanig beschouwd, terwijl de leveringen waarvoor de aangevraagde derogatie is verleend in het tweede punt van dat artikel worden genoemd. [37]

33 — In de Italiaanse taalversie „prestazioni di servizi di costruzione"; in de Engelse en Franse taalversie worden de termen „work" en „travaux" gebruikt, in de Duitse taalversie wordt gesproken van „Bauleistungen".

34 — Ook in dit geval heeft de Italiaanse taalversie „prestazioni di servizi di costruzione", worden in de Engelse en Franse taalversie de termen „work" en „travaux" gebruikt, en in de Duitse taalversie „Bauleistungen".

35 — Zonder deze uitdrukkelijke kwalificatie zouden zij diensten zijn geweest.

36 — Punt B, sub cc, van het betoog in de verwijzingsbeslissing over de eerste prejudiciële vraag.

37 — De Duitse regering stelt dat artikel 2 van beschikking 2004/290 in werkelijkheid niet op deze manier kan worden uitgelegd, aangezien het daaraan voorafgaande artikel 1 in algemene zin en zonder beperkingen spreekt van leveringen van goederen en diensten bedoeld in artikel 2 van de beschikking. Artikel 2 is echter niets meer dan een nadere uitwerking van artikel 1 en beperkt zich ertoe in punt 1 en punt 2 nader te omschrijven op welke diensten respectievelijk leveringen van goederen de derogatie betrekking heeft. Artikel 2 respecteert aldus het bepaalde in artikel 1, dat de twee betrokken algemene categorieën in abstracto noemt. Evenmin deel ik de beoordeling van de Duitse regering dat de werkgroep van de Raad in de loop van de wetgevingsprocedure van beschikking 2004/290 in artikel 1 niet alleen de term diensten, maar ook de term goederen heeft ingevoegd. Dat kan namelijk worden verklaard doordat in artikel 2, punt 2, handelingen worden genoemd die als leveringen van goederen kunnen worden gekwalificeerd.

75. Mijn conclusie blijft gelijk als rekening wordt gehouden met het werkdocument van de Commissie van 10 juni 2004 [38], dat, zoals de Commissie zelf erkent [39], de grondslag heeft gevormd voor de onderhandelingen die hebben geleid tot de wijziging van de Zesde richtlijn met het oog op de vereenvoudiging van de heffing van de btw en de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en de intrekking van de onderhavige beschikking.

76. In punt 4.1 van dat document licht de Commissie toe dat met de werkzaamheden in kwestie (Arbeiten) in wezen enkel diensten zijn bedoeld [40] en dat de lidstaten die artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn hebben omgezet, ook diensten die zij als leveringen van goederen opvatten, onder deze definitie moeten brengen. [41]

77. In punt 4.1 van dit document wordt bovendien een lijst gegeven van de derogaties aan het in de Zesde richtlijn neergelegde stelsel van vaststelling van de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, die in het verleden door enkele lidstaten zijn aangevraagd en door de Raad zijn verleend (zoals in de onderhavige derogatie), zodat de belasting over de toegevoegde waarde op de ontvanger van de prestatie drukt. Onder deze derogaties is inzonderheid de bij beschikking 2002/880/EG [42] aan Oostenrijk verleende derogatie van belang.

78. Punt 2 van de considerans van beschikking 2004/290 verwijst namelijk naar deze derogatie, die ook betrekking heeft op bouwwerkzaamheden (Bauarbeiten) en daaronder ook enkele in het werkdocument genoemde handelingen brengt waarin het dienstenaspect vanwege de ingezette onderneming als georganiseerd verband duidelijk overheerst, zoals in het geval van de onderaannemer die bouwwerkzaamheden verricht in de bouw, metaalbouw of scheepsbouw, of personeel heeft uitgeleend aan een opdrachtgever, een andere onderaannemer of, in het algemeen, aan een ondernemer die zelf bouwwerkzaamheden verricht.

79. Een verder argument ten gunste van de stelling dat werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden diensten zijn, kan worden ontleend aan de Tweede richtlijn en aan het voorstel voor een Zesde richtlijn, die in de punten 40 en 41 zijn aangehaald.

80. Het blijkt namelijk dat werken in onroerende staat in de loop van de wetgevingsprocedure in artikel 5, [lid 2,] sub e, in navolging van de Tweede richtlijn (artikel 5, lid 2, sub e) waren gekwalificeerd als leveringen van goederen, maar dat deze oplossing bij de vaststelling van de Zesde richtlijn uiteindelijk niet is overgenomen.

81. Daaruit blijkt dat de wetgever het probleem in kwestie destijds duidelijk voor ogen had en bewust heeft besloten af te wijken van zijn eerdere koers, die in de Tweede richtlijn tot uitdrukking komt, waarin werken in onroerende staat als leveringen van een goed werden geclassificeerd.

38 — Bijlage 1 van de Commissie.

39 — Bladzijde 4 van de opmerkingen van de Commissie.

40 — „[...] grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind”.

41 — „Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtlinie umgesetzt haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.”

42 — PB L 306, blz. 24. Het gaat om de beschikking van de Raad van 5 november 2002 waarbij Oostenrijk wordt gemachtigd een maatregel toe te passen in afwijking van artikel 21 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

82. De stelling dat werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden als diensten moeten worden beschouwd, vindt ook steun in de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 6 april 1995 in zaak C-291/92 [43], waarin hij eraan herinnert dat „de bevoegdheid van de lidstaten om de oplevering door een bouwondernemer van een werk dat is uitgevoerd op een grondstuk waarvan deze geen eigenaar is, als levering van een goed (en niet als een dienstverrichting) te beschouwen, voortvloeit uit een bijzondere regeling in artikel 5, lid 5, sub b"; daaruit volgt dat werken in onroerende staat zonder dit voorschrift en de toepassing ervan steeds diensten zouden zijn.

83. Hoewel ik me ervan bewust ben dat een dergelijk argument niet doorslaggevend kan zijn voor de beantwoording van de prejudiciële vraag, wil ik er tot slot op wijzen dat bouwwerkzaamheden in een groot aantal [44] lidstaten in beginsel als diensten worden opgevat. [45]

84. Daaruit kan worden afgeleid dat werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden, die worden genoemd in respectievelijk artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn en artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290, gelet op de voorafgaande overwegingen, met name omdat de factoren organisatie als onderneming en arbeid zwaarder wegen dan de verstrekking van materiaal (zie de punten 55-57), als diensten moeten worden gekwalificeerd.

85. De Duitse regering, daarin gesteund door de Commissie, stelt dat de in beschikking 2004/290 bedoelde bouwwerkzaamheden in werkelijkheid zowel leveringen van goederen als diensten kunnen zijn en dat beschikking 2004/290 elk nuttig effect zou worden ontnomen als deze enkel als diensten zouden worden gekwalificeerd, aangezien veel van deze werkzaamheden – als leveringen van goederen – niet onder de verleende derogatie zouden vallen. Aldus zou het doel van de beschikking, namelijk het voorkomen van belastingfraude, worden gefrustreerd (frauderende ondernemers zouden bijvoorbeeld de verleggingsregeling kunnen omzeilen door de handeling als levering van een goed voor te stellen). [46]

86. In dat verband is het nuttig, de Duitse regeling van deze materie en de bijbehorende rechtspraak nader te bezien.

87. Volgens § 3, lid 4, UStG moeten de onderzochte handelingen worden gekwalificeerd als leveringen van een goed wanneer zij worden verricht door een ondernemer die gebruikmaakt van materiaal dat hij zelf heeft bezorgd, tenzij het gaat om onderdelen of andere bijzaken.

43 — Punt 15 van de tweede conclusie in de zaak Armbrecht, arrest van 4 oktober 1995 (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775).

44 — Bijvoorbeeld in Bulgarije, Finland, Frankrijk, Italië, Polen, Verenigd Koninkrijk, Roemenië en Zweden. Nederland en Hongarije hebben daarentegen gebruikgemaakt van de mogelijkheid – die door de Zesde richtlijn uitdrukkelijk werd geboden (artikel 5, lid 5, sub b) en door richtlijn 2006/112 is bevestigd (artikel 14, lid 3) – om dergelijke werkzaamheden als leveringen van goederen te beschouwen; Spanje heeft werken in onroerende staat aangemerkt als diensten, tenzij de waarde van het gebruikte materiaal hoger is dan 33 % van de bij wet vastgestelde heffingsgrondslag; aldus heeft ook Spanje gebruikgemaakt van de bevoegdheid van artikel 14, lid 3, van richtlijn 2006/112. De keuze van Nederland, Hongarije en Spanje om gebruik te maken van de mogelijkheid die is neergelegd in artikel 5, lid 5, sub b, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 3, van richtlijn 2006/112 om de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden als levering van goederen te beschouwen, bewijst dat deze handelingen zonder deze uitzondering ook in die landen diensten zouden zijn.

45 — Ierland, Griekenland, Portugal en Slowakije hebben echter voor een andere benadering gekozen. Ierland past de 2/3-regel toe, volgens welke de overeenkomst voor de toepassing van de btw als een levering van goederen wordt beschouwd indien de waarde van de op basis van een dienstverrichtingsovereenkomst geleverde goederen meer dan 2/3 van de totale waarde van de prestatie bedraagt. Griekenland kwalificeert werkzaamheden aan onroerende zaken uit hoofde van een aannemingsovereenkomst als een levering van goederen. Portugal daarentegen kwalificeert de onderzochte handeling als levering van goederen ingeval de aannemer al het materiaal levert ofwel ingeval het door de opdrachtgever geleverde materiaal verwaarloosbaar is. Tot slot beschouwt Slowakije bouwwerkzaamheden als diensten, maar het onderscheidt daarvan de levering van een bouwwerk of een gedeelte van een bouwwerk uit hoofde van een bouwovereenkomst of vergelijkbare overeenkomst, dat wil zeggen de situatie waarin een ondernemer een bouwwerk als geheel levert en geen afzonderlijke diensten. Van deze oplossingen strookt de Slowaakse met de mogelijkheid gebruik te maken van de in artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 3, van richtlijn 2006/112 bedoelde derogatiemogelijkheid, in een stelsel waar dergelijke werkzaamheden als leveringen van diensten gelden; de Ierse en Portugese oplossing maakt onderscheid tussen leveringen van goederen en diensten op basis van het automatische resultaat van één enkele maatstaf (de waarde van de goederen), waarop ik in de punten 92-94 terugkom; enkel de Griekse oplossing slaat een andere richting in dan uit de relevante richtlijnen kan worden afgeleid.

46 — Overigens heeft noch de Duitse regering noch de Commissie concreet aangegeven welke bouwwerkzaamheden op grond van hun aard als leveringen van goederen moeten worden beschouwd (afgezien van de situatie die in deze zaak aan de orde is).

88. In de praktijk hangt het onderscheid tussen leveringen van goederen en diensten af van de omstandigheid of de verstrekking van materiaal door de aannemer de hoofdmoot van de prestatie vormt en niet bijkomend is. De Duitse rechtspraak heeft dit voorschrift aldus uitgelegd dat sprake is van een levering van een goed als de ondernemer materiaal gebruikt dat hij zelf heeft bezorgd om een gebouw op te richten op een terrein dat aan een ander toebehoort.

89. Nu wordt duidelijk waarom de Duitse regering van mening is dat een uitlegging die de werkingssfeer van beschikking 2004/290 beperkt tot enkel diensten, ertoe leidt dat talrijke handelingen in de bouw buiten de werkingssfeer ervan vallen.

90. Ik herhaal wat ik al in de punten 48 en volgende heb uiteengezet, namelijk dat werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden diensten zijn, aangezien het gaat om handelingen die zijn verricht met behulp van een organisatie als onderneming en waarin in elk geval arbeid de overheersende factor is, waarbij het doel niet het leveren van materiaal is, maar de activiteit van het bouwen (in de onderzochte zaak).

91. Deze conclusie veronderstelt dat de onderdelen die een dienst kenmerken inderdaad zwaarder wegen dan de onderdelen die typerend zijn voor de levering van goederen; zo niet, dan is er geen sprake van een werk in roerende staat of bouwwerkzaamheid, maar van levering van goederen.

92. Het probleem waarvoor de verwijzende rechter is gesteld, ontstaat doordat in het Duitse recht – zoals blijkt uit de aangehaalde wetgeving en rechtspraak – niet alle omstandigheden van een concreet geval worden meegewogen om te beoordelen of de handeling een bouwwerkzaamheid is, en dus een dienst, of een levering van een goed. In de wet wordt immers uitsluitend belang gehecht aan het door de aannemer verstrekte materiaal en het gewicht ervan, en in de rechtspraak worden andere criteria niet meegewogen, maar worden handelingen als in het hoofdgeding aan de orde automatisch als levering van goederen gekwalificeerd op de enkele grond dat de aannemer eigen materiaal heeft gebruikt.

93. Deze regeling en deze rechtspraak zijn niettemin in strijd met de in punt 31 en de voetnoten 11 en 12 genoemde rechtspraak van dit Hof, omdat zij het onderscheid tussen diensten en leveringen van goederen niet maken door concreet, onder de talrijke omstandigheden van het geval, de overheersende en de bijkomende omstandigheden vast te stellen, maar daarentegen het gebruik van eigen materiaal van de aannemer als enige maatstaf hanteren.

94. Hoewel de nationale wetgever de rechter de criteria kan aanreiken die hij moet aanleggen om leveringen van goederen en diensten te onderscheiden, kan hij niet één enkel criterium dwingend opleggen, noch kan dat onderscheid automatisch voortvloeien uit de aanwezigheid van één enkel kenmerk, zonder dat alle andere aspecten van de zaak worden onderzocht.

95. In de onderhavige zaak wordt het nuttig effect van beschikking 2004/290 dus niet in het gedrang gebracht als bouwwerkzaamheden worden gezien als diensten, omdat deze werkzaamheden alle bouwactiviteiten omvatten die worden afgerond met de oplevering van een gebouw en de bovengenoemde kenmerken bezitten, en dus elke complexe handeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde [47], waarbij zich het gevaar van belastingfraude kan voordoen. [48]

96. Het gevaar van belastingfraude doet zich echter juist voor als wij de Duitse regering en de Commissie volgen, aangezien de werkingssfeer van de derogatie door hun uitlegging wordt ingeperkt.

47 — Uit een onderzoek van enkel de omstandigheden in de verwijzingsbeslissing komt naar voren dat deze handeling onder de leveringen van diensten valt, nu het op het eerste gezicht gaat om aanneming van de oprichting van een gebouw.

48 — Ik onderschrijf niet de stelling van de Commissie dat onder bouwwerkzaamheden prestaties vallen die, volgens de definities in de Zesde richtlijn, geclassificeerd worden als leveringen van goederen, want deze is gebaseerd op de veronderstelling – die moet worden verworpen – dat handelingen als in het hoofdgeding aan de orde altijd leveringen van goederen zijn.

97. Artikel 199 van richtlijn 2006/112, waarin de geldende verleggingsregeling is neergelegd, bepaalt uitdrukkelijk dat deze regeling van toepassing is op handelingen in de bouwsector ter zake van onroerend goed, die in één adem worden genoemd met de oplevering van een werk in onroerende staat, die krachtens artikel 14, lid 3 (ex artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn) aan een levering van goederen gelijk is gesteld .

98. Aangezien dit een duidelijke aanwijzing is dat deze handelingen diensten zijn, zoals al in punt 72 uiteengezet, volgt hieruit dat de bouw van gebouwen en vergelijkbare handelingen niet meer onder de verleggingsregeling zouden kunnen worden gebracht en de doelstelling van de bestrijding van belastingontduiking zou worden ondergraven, indien zij in Duitsland als leveringen van goederen werden geclassificeerd.[49]

99. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de eerste prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

— het begrip bouwwerkzaamheden in de zin van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290/EG omvat enkel diensten, met name omdat de factoren organisatie als onderneming en arbeid zwaarder wegen dan de verstrekking van materiaal;

— bij de beoordeling of een handeling een bouwwerkzaamheid is (en dus een dienst) of een levering van goederen, moet de rechter alle omstandigheden van het geval in de overweging betrekken;

— het recht van de Unie verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling en nationale rechtspraak waarin het betrokken onderscheid wordt gemaakt aan de hand van één enkele maatstaf, inzonderheid de omstandigheid dat de aannemer eigen materiaal heeft verstrekt, en het onderscheid tussen diensten en leveringen van goederen aan de hand daarvan automatisch wordt vastgesteld;

— de nationale wetgever kan criteria aanreiken die een rechterlijke instantie moet aanleggen om leveringen van goederen en diensten te onderscheiden, maar hij kan niet de bevoegdheid van de rechter inperken om leveringen van goederen en diensten aan de hand van alle omstandigheden van het concrete geval te onderscheiden.

100. Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeven de tweede, de derde en de vierde vraag niet te worden onderzocht, daar de verwijzende rechter heeft verzocht deze vragen enkel te behandelen indien leveringen van goederen onder bouwwerkzaamheden zouden worden begrepen.

VI – Beperking van de werking van het arrest in de tijd

101. De Duitse regering heeft het Hof verzocht de gevolgen van zijn arrest in de tijd te beperken, mocht het vaststellen dat de litigieuze nationale regeling niet verenigbaar is met artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290, aangezien het arrest in dat geval ernstige economische gevolgen zou hebben voor de Duitse begroting en zowel de nationale autoriteiten als de betrokken marktpartijen te goeder trouw ervan uit zijn gegaan dat de Duitse regeling met het recht van de Unie in overeenstemming was.

49 — In dit verband wil ik er nog eens op wijzen dat de stelling van de Duitse regering dat er hoe dan ook andere leveringen van goederen bestaan dan de in artikel 14, lid 3, vermelde leveringen, die echter onder werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden vallen, niet kan worden aanvaard. Als die stelling gegrond was, zou de uitdrukkelijke verwijzing naar dat artikel in artikel 199 van richtlijn 2006/112 geen zin hebben.

102. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het slechts in zeer uitzonderlijke gevallen toegestaan, uit hoofde van een aan de rechtsorde van de Unie inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten „de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen”. [50]

103. Het Hof heeft slechts „in zeer specifieke omstandigheden van deze mogelijkheid gebruikgemaakt, namelijk wanneer er gevaar bestond voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte wettelijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer bleek dat particulieren en de nationale autoriteiten tot een met de communautaire regeling strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de communautaire bepalingen, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Commissie van de Europese Gemeenschappen eventueel had bijgedragen”. [51]

104. Verder is het vaste rechtspraak dat de mogelijke financiële gevolgen van een prejudicieel arrest voor een lidstaat op zich geen rechtvaardiging vormen voor een beperking van de werking van dit arrest in de tijd. [52]

105. In dat verband wil ik allereerst opmerken dat de economische gevolgen die de Duitse regering in haar opmerkingen noemt, zich mijns inziens niet zullen voordoen, althans niet in die mate. Handelingen als in het hoofdgeding aan de orde zouden in de regel als diensten binnen de werkingssfeer van beschikking 2004/290 moeten vallen, zodat de verleggingsregeling van toepassing is, daar het gaat om bouwwerkzaamheden. [53] In de zeldzame gevallen waarin de verleggingsregeling niet meer kan worden toegepast, kan de belasting in elk geval worden geheven bij degene die de prestatie heeft geleverd, zoals onderstreept door de Finse regering, die de aandacht heeft gevestigd op een belastinglacune die zou ontstaan als de belasting niet meer door de afnemer van de handeling wordt betaald en evenmin door degene die de werkzaamheden uitvoert, omdat deze handeling in het geheel niet meer zou worden belast en de betrokkenen aldus een ongerechtvaardigd voordeel ten deel zou vallen. [54]

106. Bovendien ontbreekt, gelet op de voorgaande overwegingen – waarnaar ik verwijs – de goede trouw van de autoriteiten en de betrokken marktpartijen, aangezien al uit de tot Oostenrijkse gerichte beschikking 2002/880 van de Raad (waarnaar beschikking 2004/290 uitdrukkelijk verwijst) [55] bleek welke handelingen bedoeld werden, en uit de beschrijving ervan kon worden opgemaakt dat het ging om diensten.

107. Ook het daaropvolgende werkdocument van de Commissie van 10 juni 2004 (punt 75 van deze conclusie), waarin de Commissie heeft verduidelijkt dat het in wezen gaat om diensten, moet in de overweging worden meegenomen, ten minste vanaf deze datum. [56]

50 — Arresten van 3 juni 2010, Kalinchev (C-2/09, Jurispr. blz. I-4939, punt 50); 10 januari 2006, Skov en Bilka (C-402/03, Jurispr. blz. I-199, punt 51), en 28 september 1994, Vroege (C-57/93, Jurispr. blz. I-4541, punt 21).

51 — Arrest van 27 april 2006, Richards (C-423/04, Jurispr. blz. I-3585, punt 42).

52 — Arrest Kalinchev (aangehaald in voetnoot 50, punt 52), en arrest van 15 maart 2005, Bidar (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 68).

53 — Niettemin blijft het mogelijk dat de rechterlijke instantie na een onderzoek van alle omstandigheden van het geval oordeelt dat er geen sprake is van bouwwerkzaamheden, maar ik meen dat de verleggingsregeling in bijna alle gevallen van toepassing zal blijven op de handelingen waarop zij nu van toepassing is, zonder dat gecorrigeerde aanslagen nodig zijn.

54 — Ik geloof niet dat degenen die de werkzaamheden uitvoeren de door de Duitse regering in het vooruitzicht gestelde schade zouden lijden. Afgezien van het feit dat de hypothese in wezen theoretisch is, zou hoe dan ook de normale btw-heffingsregeling van toepassing zijn waaraan ondernemingen gewoonlijk worden onderworpen. Eventuele geschillen zouden eenvoudig in rechte door de partijen kunnen worden beslecht, zonder gevolgen voor de fiscus.

55 — Zie de punten 77 en 78.

56 — Beschikking 2004/290 is gegeven op 30 maart 2004.

108. Het is duidelijk dat de tekst van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn in de weg stond aan een kwalificatie van werken in onroerende staat en bouwwerkzaamheden als levering van goederen, vooral gelet op het feit dat het voorschrift van de Tweede richtlijn en van het voorstel voor de Zesde richtlijn op grond waarvan deze werken als leveringen van goederen werden beschouwd, daarin niet was overgenomen.

109. Derhalve meen ik dat er geen geldige redenen zijn voor het Hof om de werking van zijn arrest in de tijd te beperken.

VII – Conclusie

110. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„1) Het begrip bouwwerkzaamheden in de zin van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290/EG omvat enkel diensten, met name omdat de factoren organisatie als onderneming en arbeid zwaarder wegen dan de verstrekking van materiaal.

2) Bij de beoordeling of een handeling een bouwwerkzaamheid is (en dus een dienst) of een levering van goederen, moet de rechter alle omstandigheden van het geval in de overweging betrekken.

3) Het recht van de Unie verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling en nationale rechtspraak waarin het betrokken onderscheid wordt gemaakt aan de hand van één enkele maatstaf, inzonderheid de omstandigheid dat de aannemer eigen materiaal heeft verstrekt, en het onderscheid tussen diensten en leveringen van goederen aan de hand daarvan automatisch wordt vastgesteld."

4) De nationale wetgever kan criteria aanreiken die een rechterlijke instantie moet aanleggen om leveringen van goederen en diensten te onderscheiden, maar hij kan niet de bevoegdheid van de rechter inperken om leveringen van goederen en diensten aan de hand van alle omstandigheden van het concrete geval te onderscheiden.