

|

## 61989J0186

ARREST VAN HET HOF (DERDE KAMER) VAN 4 DECEMBER 1990. - W. M. VAN TIEM TEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - NAHEFFINGSAANSLAG OMZETBELASTING - ZESDE BTW-RICHTLIJN. - ZAAK C-186/89.

*Jurisprudentie 1990 bladzijde I-04363*

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

## Trefwoorden

++++

*1 . Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Economische activiteiten in de zin van artikel 4 van Zesde richtlijn - Verlening van recht van opstal op onroerend goed*

*( Richtlijn 77/388 van de Raad, artikel 4, lid 2 )*

*2 . Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Levering van goederen - Overdracht van macht om over lichamelijke zaak te beschikken - Vestiging van zakelijk recht dat bevoegdheid verschaft om onroerend goed te gebruiken, in Lid-Staat waar zulk recht met lichamelijke zaak is gelijkgesteld - Daaronder begrepen*

*( Richtlijn 77/388 van de Raad, artikel 5, leden 1 en 3, sub b )*

*3 . Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Belastingplichtigen - Begrip - Uitputtende omschrijving in artikel 4 van Zesde richtlijn - Gebruikmaking door Lid-Staat van in artikel 5, lid 3, geboden mogelijkheid - Geen invloed*

*( Richtlijn 77/388 van de Raad, artikelen 4 en 5, lid 3, sub b )*

## Samenvatting

1 . Het verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed door de eigenaar van dat goed aan een ander, waarbij deze ander voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht op het onroerend goed verkrijgt, moet worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn ( 77/388 ) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting . Een dergelijke transactie omvat immers de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, in de zin van de laatste volzin van voormelde bepaling .

2 . Ingevolge artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn ( 77/388 ) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting wordt als "levering van een goed" beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken . Voor zover een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door lid 3, sub b, van dat artikel geboden mogelijkheid om zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken, als lichamelijke zaken te beschouwen, moet het in lid 1 gebezigde begrip overdracht of overgang aldus worden uitgelegd, dat het mede de vestiging van zulk een zakelijk recht omvat .

3 . Overeenkomstig de strekking van de Zesde richtlijn ( 77/388 ) die er onder meer op is gericht, het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde te baseren op een uniform begrip "belastingplichtigen", kan de werkingssfeer van artikel 4 van de Zesde richtlijn niet worden gewijzigd door de omstandigheid, dat een Lid-Staat al dan niet gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 3, sub b, van de richtlijn geboden mogelijkheid om de vestiging van een recht van opstal gelijk te stellen met de levering van een goed .

## Partijen

*In zaak C-186/89,*

*betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden ( Derde Kamer ), in het aldaar aanhangig geding tussen*

*W . M . van Tiem*

*en*

*Staatssecretaris van Financiën,*

*om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 4, lid 2, en 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn ( 77/388/EEG ) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag,*

*wijst*

*HET HOF VAN JUSTITIE ( Derde Kamer ),*

*samengesteld als volgt : J . C . Moitinho de Almeida, kamerpresident, F . Grévisse en M . Zuleeg, rechters,*

*advocaat-generaal : W . Van Gerven*

*griffier : J . A . Pompe, adjunct-griffier*

gelet op de opmerkingen ingediend door :

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J . J . Heinemann, waarnemend secretaris-generaal van het Ministerie van Buitenlandse Zaken,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J . A . Gensmantel, Treasury Solicitor,

- de Commissie, vertegenwoordigd door D . Calleja en B . J . Drijber als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door T . Heukels als gemachtigde, en van de Commissie, ter terechtzitting van 28 juni 1990,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 september 1990,

het navolgende

Arrest

## Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 24 mei 1989, ingekomen bij het Hof op 29 mei daaraanvolgende, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 4, lid 2, en 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn ( 77/388/EEG ) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag ( PB 1977, L 145, blz . 1, hierna : de Zesde richtlijn ).

2 Deze vragen zijn gesteld in een geschil tussen Van Tiem en de Nederlandse staatssecretaris van Financiën, naar aanleiding van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting .

3 Blijkens het dossier kocht Van Tiem op 29 september 1980 in privé een bouwterrein . Ter zake van deze verwerving werd hem een bedrag van 10 677,97 HFL aan omzetbelasting in rekening gebracht .

4 Op dezelfde datum verleende Van Tiem aan de vennootschap Tiem' s Electro Technisch Installatiebureau BV een recht van opstal op het terrein voor een periode van achttien jaar, tegen een jaarlijkse betaling van 3 000 HFL ( inclusief omzetbelasting ). Volgens de artikelen 758, 759 en 765 van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek is "het regt van opstal ... een zakelijk regt om gebouwen, werken of beplantingen op eens anders grond te hebben " .

5 Op 20 oktober 1980 verzocht Van Tiem de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, hem met ingang van 29 september 1980 uit te zonderen van de vrijstelling van omzetbelasting voor het verlenen van een zakelijk recht van opstal .

6 Op 18 december 1980 willigde de Inspecteur dat verzoek in met de overweging, dat het betrekking had op de verhuur van het betrokken onroerend goed .

7 In zijn aangifte voor de omzetbelasting over het eerste kwartaal 1981 bracht Van Tiem de hem bij de aankoop van het terrein in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek .

8 De Inspecteur maakte deze aftrek weer ongedaan met een naheffingsaanslag in de omzetbelasting ten bedrage van 10 678 HFL, het bedrag dat Van Tiem bij de aankoop van het terrein had voldaan .

9 Het Gerechtshof te Arnhem, waar Van Tiem beroep instelde, bevestigde de naheffingsaanslag met de overweging dat Van Tiem bij de vestiging van het recht van opstal niet was opgetreden als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de Omzetbelasting 1968, zodat hij de bij de aankoop van het terrein in rekening gebrachte omzetbelasting niet kon verrekenen .

10 Tegen het arrest van het Gerechtshof heeft Van Tiem beroep tot cassatie ingesteld bij de Hoge Raad . Als cassatiemiddel voert hij aan, dat het verlenen van een recht van opstal te beschouwen is als de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 7, lid 2, sub b, van de Wet op de Omzetbelasting, zodat hij uit dien hoofde als ondernemer moet worden aangemerkt en recht heeft op verrekening van omzetbelasting .

11 In het verwijzingsarrest overweegt de Hoge Raad, dat het in de Nederlandse wet gehanteerde begrip "exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak" is ontleend aan artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, alsmede dat de Nederlandse wetgever gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om "de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken", te beschouwen als lichamelijke zaken, door in artikel 3, lid 2, van de Wet op de Omzetbelasting als levering van goederen mede aan te merken de vestiging van zakelijke rechten op onroerende goederen .

12 De Hoge Raad heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen :

"1 ) Moet het bepaalde in artikel 4, tweede lid, slotzin, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het door de eigenaar van een onroerend goed ten gebruike afstaan van dat goed aan een ander, gedurende een bepaald tijdvak en tegen een periodiek te betalen vergoeding, door aan deze ander voor dat tijdvak en tegen die vergoeding een zakelijk gebruiksrecht, zoals het recht van opstal, op het onroerend goed te verlenen, oplevert de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, een en ander in de zin van die richtlijn bepaling?

2 ) Moet, voor zover een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, derde lid, letter b, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om de in deze bepaling bedoelde zakelijke gebruiksrechten te beschouwen als lichamelijke zaken, het eerste lid van dat artikel worden uitgelegd in die zin dat het aldaar gebezigde begrip overdracht of overgang mede de vestiging omvat van zulk een recht?

3 ) Luidt het antwoord op vraag 1 anders indien en voor zover vraag 2 bevestigend wordt beantwoord?"

13 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten en het rechtskader van het hoofdgeding, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting . Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven, voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof .

De eerste vraag

14 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen, of het verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed door de eigenaar van dat goed aan een ander, waarbij deze ander voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht op het onroerend goed verkrijgt, moet worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van

*artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn .*

*15 Volgens artikel 4, lid 2, zijn economische activiteiten "alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter ...". Ingevolge artikel 4, lid 2, laatste volzin, wordt "als economische activiteit ... onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen ".*

*16 Om de gestelde vraag te kunnen beantwoorden, moet dus worden nagegaan, of het verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed kan worden beschouwd als "exploitatie" van dat goed in de zin van bovenstaande bepalingen .*

*17 Dienaangaande moet in de eerste plaats worden opgemerkt, dat artikel 4 van de Zesde richtlijn aan de BTW een zeer ruime werkingssfeer toekent, die zich uitstrekt tot alle stadia van de produktie, de distributie en de dienstverrichting ( zie de arresten van het Hof van 26 maart 1987, zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr . 1987, blz . 1487, r.o . 7; 15 juni 1989, zaak 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Jurispr . 1989, blz . 1737, r.o . 10 ).*

*18 In de tweede plaats moet erop worden gewezen, dat het begrip "exploitatie", overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen .*

*19 Derhalve moet worden vastgesteld, dat wanneer de eigenaar van een onroerend goed aan een derde een recht van opstal op dat goed verleent, er sprake is van exploitatie van het goed wanneer dat recht tegen vergoeding en voor een bepaald tijdvak wordt verleend . Aan deze voorwaarde moet worden geacht te zijn voldaan wanneer, zoals in casu, het recht van opstal is verleend voor een periode van achttien jaar, tegen een jaarlijks te betalen vergoeding .*

*20 Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord, dat het verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed door de eigenaar van dat goed aan een ander, waarbij deze ander voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht op het onroerend goed verkrijgt, moet worden beschouwd als een economische activiteit bestaande in de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, in de zin van artikel 4, lid 2, laatste volzin, van de Zesde richtlijn .*

*De tweede vraag*

*21 Met de tweede vraag wenst de Hoge Raad te vernemen of, wanneer een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken, als lichamelijke zaken te beschouwen, het in artikel 5, lid 1, gebezigde begrip overdracht of overgang mede de vestiging van een zakelijk gebruiksrecht omvat .*

*22 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn geeft een definitie van een van de belastbare handelingen, de levering van goederen . Als zodanig wordt beschouwd "de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken ". Artikel 5, lid 3, bepaalt, dat de Lid-Staten als lichamelijke zaken in de zin van lid 1 kunnen beschouwen "de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken ".*

*23 Deze aldus aan de Lid-Staten geboden mogelijkheid betekent, dat zij de vestiging van een gebruiksrecht op een onroerend goed kunnen beschouwen als een overdracht of overgang in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn .*

*24 Op de tweede vraag moet derhalve worden geantwoord, dat voor zover een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om*

*zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken, als lichamelijke zaken te beschouwen, het in artikel 5, lid 1, gebezigde begrip overdracht of overgang aldus moet worden uitgelegd, dat het mede de vestiging van zulk een zakelijk recht omvat .*

*De derde vraag*

*25 Overeenkomstig de strekking van de Zesde richtlijn, die er onder meer op is gericht, het gemeenschappelijk BTW-stelsel te baseren op een uniform begrip "belastingplichtigen", moet deze hoedanigheid uitsluitend worden beoordeeld aan de hand van de in artikel 4 van de Zesde richtlijn genoemde criteria .*

*26 Hieruit volgt, dat de werkingssfeer van artikel 4 van de Zesde richtlijn niet kan worden gewijzigd door de omstandigheid, dat een Lid-Staat al dan niet gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 3, van de richtlijn geboden mogelijkheid om de vestiging van een recht van opstal gelijk te stellen met de levering van een goed .*

*27 Op de derde vraag moet derhalve worden geantwoord, dat het antwoord op de tweede vraag niet van invloed is op het antwoord op de eerste vraag .*

## **Beslissing inzake de kosten**

*Kosten*

*28 De kosten door de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen . Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen .*

## **Dictum**

*HET HOF VAN JUSTITIE ( Derde Kamer ),*

*uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 24 mei 1989 gestelde vragen, verklaart voor recht :*

*1 ) Het verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed door de eigenaar van dat goed aan een ander, waarbij deze ander voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht op het onroerend goed verkrijgt, moet worden beschouwd als een economische activiteit bestaande in de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, in de zin van artikel 4, lid 2, laatste volzin, van de Zesde richtlijn .*

*2 ) Voor zover een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken, als lichamelijke zaken te beschouwen, moet het in artikel 5, lid 1, gebezigde begrip overdracht of overgang aldus worden uitgelegd, dat het mede de vestiging van zulk een zakelijk recht omvat .*

*3 ) Het antwoord op de tweede vraag is niet van invloed op het antwoord op de eerste vraag .*

