

|

61994J0230

Arrest van het Hof (Vierde kamer) van 26 september 1996. - Renate Enkler tegen Finanzamt Homburg. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Zesde BTW-richtlijn - Begrip economische activiteit - Maatstaf van heffing. - Zaak C-230/94.

Jurisprudentie 1996 bladzijde I-04517

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 ° Verhuur van lichamelijke zaak ° Voorwaarde om als economische activiteit te worden aangemerkt ° Uitoefening van activiteit om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen ° Criteria

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 2)

2. Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Maatstaf van heffing ° Privé-gebruik van met recht op aftrek aangekocht bedrijfsgoed ° Opneming in maatstaf van heffing van uitgaven ontstaan tijdens periode waarin zaak voor andere dan bedrijfsdoeleinden ter beschikking van belastingplichtige staat ° Toelaatbaarheid ° Grenzen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 6, lid 2, en 11, A, lid 1, sub c)

Samenvatting

1. De verhuur van een lichamelijke zaak is een exploitatie die is aan te merken als "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, wanneer die verhuur erop gericht is, duurzaam opbrengsten te verkrijgen.

Indien de zaak, zoals dat het geval is bij een kampeerwagen, naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privé-doeleinden kan worden gebruikt, moeten alle exploitatieomstandigheden worden onderzocht, teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Daartoe kan een vergelijking worden gemaakt tussen de omstandigheden waarin de zaak daadwerkelijk wordt geëxploiteerd en die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht, en, ofschoon de door de exploitant geboekte resultaten op zich niet geschikt zijn om te bepalen of de activiteit erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen, kunnen bij dat onderzoek de werkelijke duur van de verhuur van de zaak, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten in aanmerking worden genomen.

2. Artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat de uitgaven die ontstaan in de periode tijdens welke de zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken, en die betrekking hebben op de zaak zelf, of waarvoor recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde door de belastingplichtige is ontstaan, moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting over handelingen die overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, van die richtlijn met dienstverrichtingen zijn gelijkgesteld. Het in aanmerking te nemen gedeelte van deze uitgaven moet evenredig zijn aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van de zaak en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

Partijen

In zaak C-230/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

R. Enkler

en

Finanzamt Homburg,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, artikel 6, lid 2, sub a, en artikel 11, A, lid 1, sub c, 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: C. N. Kakouris, kamerpresident, P. J. G. Kapteyn en H. Ragnemalm (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas

griffier: H. A. Ruehl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° R. Enkler, vertegenwoordigd door H.-J. Enkler, belastingadviseur te Kirkel,

° de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Roeder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,

° de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde,

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Grunwald, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van R. Enkler, vertegenwoordigd door H.-J. Enkler; het Finanzamt Homburg, vertegenwoordigd door H.-W. Klein, Regierungsoberrat, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 15 februari 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 maart 1996,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 5 mei 1994, ingekomen bij het Hof op 11 augustus daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag vier prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, artikel 6, lid 2, sub a, en artikel 11, A, lid 1, sub c, 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: "Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen R. Enkler en het Finanzamt Homburg over de hoedanigheid van ondernemer van eerstgenoemde en de berekening van de maatstaf van heffing van de belasting over een kampeerwagen waarvan zij eigenaar is.

3 Ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen.

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn luidt:

"1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 Voorts bepaalt artikel 6:

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

(...)

2. Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

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

(...)"

6 Voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen is ingevolge artikel 11 de maatstaf van heffing de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven.

7 Enkler is als commercieel bediende werkzaam bij het belastingadviesbureau van haar echtgenoot. Op 15 september 1984 liet zij zich bij de gemeente waar zij woonde, en bij het Finanzamt Homburg registreren als bedrijfsmatig verhuurder van kampeerwagens. Op 28 september 1984 kocht zij een kampeerwagen, waarvoor zij 46 249 DM plus 6 474,89 DM omzetbelasting betaalde.

8 In haar aangifte omzetbelasting voor 1984 trok zij 7 270,77 DM voorbelasting af, terwijl zij de kampeerwagen uitsluitend voor privé-doeleinden had gebruikt.

9 In haar aangifte 1985 gaf zij een omzet van 2 535 DM aan, waarvan 2 205 DM was ontvangen als vergoeding voor de verhuur van de kampeerwagen aan haar echtgenoot.

10 In haar aangifte 1986 ten slotte gaf zij een omzet van 1 728 DM aan, waarvan andermaal 868 DM was ontvangen als vergoeding voor de verhuur van de kampeerwagen aan haar echtgenoot.

11 De echtgenoot betaalde Enkler een forfaitaire huur van 90 DM per dag. Bovendien droeg hij bij in de kosten van aanschaf en onderhoud van de kampeerwagen met de volgende bedragen: 42 321 DM in 1984, 8 270 DM in 1985 en 8 751 DM in 1986.

12 Tijdens die drie jaren verhuurde Enkler het voertuig tweemaal aan derden. Zij specificeerde het gebruik van de kampeerwagen als volgt:

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

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

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

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

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

13 Voorts blijkt uit de verwijzingsbeschikking, dat de kampeerwagen als particulier voertuig tegen wettelijke aansprakelijkheid was verzekerd. Wanneer het voertuig aan een derde werd verhuurd, sloot Enkler een verzekering voor huurauto's en gaf zij de huurder het verzekeringsbewijs. Ingevolge een overeenkomst met de verzekeraar mocht Enklers echtgenoot het voertuig zonder extra verzekeringsdekking gebruiken.

14 Ten slotte maakte Enkler voor de verhuur van de kampeerwagen kennelijk geen reclame in de dagbladen. Wanneer het niet verhuurd was, stond het voertuig in een overdekte stalling nabij het woonhuis van het echtpaar Enkler.

15 In 1986 verklaarde Enkler, dat zij het voertuig uitsluitend voor privé-doeleinden ging gebruiken. Zij bepaalde de maatstaf van heffing op 19 000 DM en stelde, dat zij als kleine ondernemer recht had op een belastingvermindering van 80 %.

16 In een gewijzigde aanslag van 3 april 1989 betreffende de jaren 1984 tot en met 1986 hield het Finanzamt Homburg bij de berekening van de door Enkler verschuldigde belasting alleen nog rekening met de door Enkler aan de huurders afzonderlijk in rekening gebrachte omzetbelasting. Het Finanzamt stelde zich daarbij op het standpunt, dat Enkler de belasting verschuldigd was, omdat zij deze belasting had aangerekend zonder ondernemer te zijn.

17 Enklers beroep werd door het Finanzgericht afgewezen, onder meer op grond dat Enkler, toen zij de kampeerwagen verhuurde, niet als ondernemer handelde. Het preciseerde, dat de voor de hoedanigheid van ondernemer vereiste duurzame activiteit op het verkrijgen van opbrengst gericht moet zijn; dit laatste moet aan de hand van objectief controleerbare criteria aantoonbaar zijn. Volgens het Finanzgericht handelde Enkler als privé-persoon, nu

° zij slechts één, naar zijn aard voor vrijetijdsbesteding bestemd voertuig had aangeschaft, dat zij hoofdzakelijk voor privé-doeleinden had gebruikt;

° de verhuur niet haar hoofdberoep was;

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

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

° het voertuig alleen voor de tijd dat het daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt, als huurauto werd verzekerd;

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

18 Tegen dat vonnis heeft Enkler beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Van oordeel dat de relevante bepalingen van het Duitse recht in het licht van de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn moeten worden uitgelegd, heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de vier navolgende vragen:

"1) Moet de verhuur van lichamelijke zaken worden aangemerkt

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

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

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

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

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

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

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

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

De eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de verhuur van een lichamelijke zaak als een "economische activiteit" in de zin van de eerste zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, dan wel alleen in de zin van de tweede zin van die bepaling moet worden beoordeeld.

20 Om te beginnen blijkt uit een vergelijking van artikel 4, lid 2, en artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat het begrip economische activiteit in de eerste en de tweede zin van artikel 4, lid 2, niet op slechts bij gelegenheid verrichte activiteiten ziet.

21 Verder is de verhuur van een lichamelijke zaak te beschouwen als de "exploitatie" van die zaak in de zin van artikel 4, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn (zie arrest van 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655).

22 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat de verhuur van een lichamelijke zaak een exploitatie van die zaak is, die is aan te merken als "economische activiteit" in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, wanneer die verhuur erop gericht is, duurzaam opbrengsten te verkrijgen.

De tweede en de derde vraag

23 Met zijn tweede en zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, onder welke omstandigheden er bij de verhuur van een lichamelijke zaak als een kampeerwagen van moet worden uitgegaan, dat die verhuur gericht is op het duurzaam verkrijgen van opbrengsten in de zin van artikel 4, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn.

24 Er zij aan herinnerd, dat degene die voorbelasting wenst af te trekken, moet aantonen dat aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan en, inzonderheid, dat hij voldoet aan de criteria om als belastingplichtige te worden aangemerkt. Artikel 4 van de Zesde richtlijn verzet zich er derhalve niet tegen, dat de belastingdienst verlangt dat de wilsverklaring wordt ondersteund door objectieve gegevens (zie arrest Rompelman, reeds aangehaald, r.o. 24). Daaruit volgt, dat de administratieve of rechterlijke instantie die zich over het probleem moet uitspreken, alle gegevens moet beoordelen die een bepaald geval kenmerken, om uit te maken of de betrokken activiteit, in casu de exploitatie van een zaak in de vorm van verhuur, erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen.

25 Hierbij moet worden beklemtoond, dat zoals uit artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn blijkt, de doelstellingen of de resultaten van de activiteit als zodanig niet relevant zijn voor de afbakening van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn.

26 In zijn arrest van 11 juli 1991 (zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795) heeft het Hof beslist, dat een van de omstandigheden aan de hand waarvan de belastingdienst moet nagaan of een belastingplichtige goederen ten behoeve van zijn economische activiteiten heeft betrokken, de aard van die goederen is.

27 Dit criterium maakt het ook mogelijk vast te stellen of een particulier een zaak op zodanige wijze heeft gebruikt, dat zijn activiteit als een "economische activiteit" in de zin van de Zesde richtlijn is aan te merken. De omstandigheid dat een zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is, volstaat in de regel om te kunnen aannemen dat de eigenaar ze ten behoeve van zijn economische activiteiten exploiteert en dus om duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Indien daarentegen een zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privé-doeleinden kan worden gebruikt, moeten alle exploitatieomstandigheden worden onderzocht, teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

28 In het laatste geval kan het vergelijken van de omstandigheden waarin de betrokkene de zaak daadwerkelijk exploiteert, met die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht, een methode zijn om te bepalen, of de activiteit erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen.

29 Ofschoon voorts criteria verband houdend met de resultaten van de activiteit op zich niet geschikt zijn om te bepalen of de activiteit erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen, kunnen bij dat onderzoek de werkelijke duur van de verhuur van de zaak, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten ° factoren dus die tot het geheel van de omstandigheden van het concrete geval behoren ° te zamen met andere factoren in aanmerking worden genomen.

30 Gelet op het voorgaande moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord, dat de nationale rechter, om vast te stellen of de verhuur van een lichamelijke zaak, zoals een kampeerwagen, erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen in de zin van artikel 4, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn, het geheel van de omstandigheden van het concrete geval moet beoordelen.

De vierde vraag

31 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de uitgaven die ontstaan in de periode waarin de zaak op zodanige wijze ter beschikking van de belastingplichtige staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken, moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting over handelingen die ingevolge artikel 6, lid 2, sub a, van dezelfde richtlijn met dienstverrichtingen zijn gelijkgesteld.

32 In de eerste plaats bepaalt artikel 17, lid 1, van de richtlijn: "Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt." Ingevolge lid 2 van dat artikel mag de belastingplichtige, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen "van de door hem verschuldigde belasting aftrekken de belasting over de toegevoegde waarde welke (...) is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen (...)".

33 In de tweede plaats wordt in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn "het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan", gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, teneinde te voorkomen, dat een belastingplichtige die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed BTW heeft kunnen aftrekken, geen BTW hoeft te betalen wanneer hij dit goed voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus onredelijke voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover BTW voldoet (zie, met betrekking tot artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat op hetzelfde beginsel berust, arrest van 6 mei 1992, zaak C-20/91, De Jong, Jurispr. 1992, blz. I-2847, r.o. 15).

34 In zijn arrest van 25 mei 1993 (zaak C-193/91, Mohsche, Jurispr. 1993, blz. I-2615, r.o. 13 en 14) overwoog het Hof, dat het privé-gebruik van een goed slechts bij uitzondering belastbaar is en dat de uitdrukking "gebruik van een goed" in artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn dus strikt dient te worden uitgelegd, zodat zij uitsluitend het gebruik van het goed zelf omvat. Bijgevolg vallen diensten die derden met het oog op het onderhoud of de exploitatie van een zaak verrichten zonder dat de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft, niet onder die bepaling.

35 Zoals reeds gezegd in rechtsoverweging 33 supra, beoogt artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn de gelijke behandeling van de belastingplichtige en van de eindverbruiker te verzekeren. Laatstgenoemde kan steeds naar eigen goeddunken over een zaak beschikken; in het kader van artikel 11, A, lid 1, sub c, moet daarom bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor een overeenkomstig artikel 6, lid 2, met een dienst gelijkgestelde handeling ook de periode in aanmerking worden genomen tijdens welke een zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor privé-doeleinden kan gebruiken.

36 Het in aanmerking nemen van die periode bij de bepaling van de maatstaf van heffing van de BTW wordt beperkt door de verplichting om uitsluitend rekening te houden met de uitgaven die met de zaak zelf verband houden, zoals de afschrijvingen wegens waardevermindering of de uitgaven van de belastingplichtige die hem recht op aftrek van voorbelasting geven.

37 Verder moeten niet al dergelijke uitgaven in de maatstaf van heffing worden opgenomen. De betrokken perioden worden hierdoor gekenmerkt, dat de zaak de belastingplichtige niet enkel voor privé-doeleinden, maar tegelijkertijd ook voor bedrijfsdoeleinden ter beschikking staat. Bijgevolg moet een gedeelte van de uitgaven in aanmerking worden genomen dat evenredig is aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van de zaak en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

38 Mitsdien moet op de vierde vraag worden geantwoord, dat artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de uitgaven die ontstaan in de periode tijdens welke de zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken, moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting over handelingen die overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, van die richtlijn met dienstverrichtingen zijn gelijkgesteld. Het in aanmerking te nemen gedeelte van deze uitgaven moet evenredig zijn aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van de zaak en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

39 De kosten door de Duitse regering alsmede de regering van 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 (Vierde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 5 mei 1994 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De verhuur van een lichamelijke zaak is een exploitatie die is aan te merken als "economische activiteit" in de zin van artikel 4, lid 2, 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, wanneer die verhuur erop gericht is, duurzaam opbrengsten te verkrijgen.

2) Om vast te stellen of de verhuur van een lichamelijke zaak, zoals een kampeerwagen, erop gericht is, duurzaam opbrengsten te verkrijgen in de zin van artikel 4, lid 2, tweede zin, van richtlijn 77/388, moet de nationale rechter het geheel van de omstandigheden van het concrete geval beoordelen.

3) Artikel 11, A, lid 1, sub c, van richtlijn 77/388 moet aldus worden uitgelegd, dat de uitgaven die ontstaan in de periode tijdens welke de zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken, moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting over handelingen die overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, van die richtlijn met dienstverrichtingen zijn gelijkgesteld. Het in aanmerking te nemen gedeelte van deze uitgaven moet evenredig zijn aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van de zaak en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden.