



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

27 september 2012*

„Btw — Vrijstelling van verhuur van onroerend goed — Verhuur van commerciële ruimten — Aan deze verhuur verbonden diensten — Kwalificatie van handeling voor btw-doeleinden — Uit één enkele prestatie dan wel uit meerdere zelfstandige prestaties bestaande handeling”

In zaak C-392/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 14 juli 2011, ingekomen bij het Hof op 25 juli 2011, in de procedure

Field Fisher Waterhouse LLP

tegen

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

wijst HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: U. Löhmus, kamerpresident, A. Rosas (rapporteur) en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 juni 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Field Fisher Waterhouse LLP, vertegenwoordigd door N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, en M. Jones, barrister,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door A. Robinson als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en R. Lyal als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Engels.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Field Fisher Waterhouse LLP (hierna: „FFW”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) over de terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) ter zake van diensten die betrekking hebben op de door FFW gehuurde commerciële ruimten.

Toepasselijke bepalingen

- 3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

- 4 Artikel 2 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

- c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

- 5 Artikel 135 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

- l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

[...]”

- 6 In artikel 137 van deze richtlijn heet het:

„1. De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van de volgende handelingen te kiezen:

[...]

- d) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

2. De lidstaten stellen de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vast.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 7 FFW is een advocatenkantoor dat kantoren in Londen (Verenigd Koninkrijk) heeft gehuurd.
- 8 De tussen FFW en haar verhuurder gesloten huurovereenkomst bepaalt dat de ruimten worden verhuurd tegen betaling van drie soorten vergoedingen. Deze vergoedingen hebben betrekking op ten eerste de ingebruikname van de ruimten, ten tweede de bijdrage van FFW in de kosten voor het verzekeren van het pand en ten derde de volgens deze overeenkomst verplicht door de verhuurder te verrichten diensten (hierna: „huurlasten”), die met name de watervoorziening, de verwarming in het gehele pand, de reparatie van het gebouw zelf en de apparatuur ervan (onder meer de liften), de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimten en de beveiliging van het pand omvatten. In de huurovereenkomst is bepaald dat ingeval de huurder de drie soorten vergoedingen niet betaalt, de verhuurder de overeenkomst kan beëindigen.
- 9 Volgens de verwijzende rechter heeft de verhuurder geen gebruikgemaakt van zijn keuzerecht betreffende belastingheffing ter zake van de verhuur van de gebouwen in de zin van artikel 137, lid 1, sub d, van de btw-richtlijn. Bijgevolg is de verhuur van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerend goed van btw vrijgesteld.
- 10 De verhuurder heeft evenmin over de voor FFW verrichte diensten btw in rekening gebracht omdat hij meende dat ook deze diensten van btw waren vrijgesteld.
- 11 FFW meent dat deze door de verhuurder verrichte diensten aan btw onderworpen handelingen zijn. FFW heeft de Commissioners dus verzocht om terugbetaling van de btw die zij over deze diensten zou hebben betaald. Nadat dit verzoek door de Commissioners was afgewezen, hoofdzakelijk op grond dat de verhuur en de betrokken diensten volgens hen slechts één van btw vrijgestelde handeling vormen, heeft FFW bij de verwijzende rechter beroep ingesteld. Voor de verwijzende rechter stelt FFW dat de diensten waarop de in het hoofdgeding aan de orde zijnde huurlasten betrekking hebben, aan btw onderworpen zijn.
- 12 Daarop heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
 - „1) De belangrijkste vraag in de onderhavige zaak is of de diensten die de verhuurder verricht krachtens een huurovereenkomst met zijn huurder (hierna: ‘diensten’), dienen te worden aangemerkt als een onderdeel van één enkele vrijgestelde verhuurprestatie van een onroerend goed, hetzij omdat de diensten objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen met de verhuur, hetzij omdat zij ‘bijkomende’ diensten zijn ten aanzien van de verhuur, zijnde de hoofddienst (hierna: ‘hoofddienst’). Hoe relevant is het bij de beoordeling van deze vraag – mede in het licht van het arrest van het Hof [van 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Jurispr. blz. I-4983] – dat de diensten konden worden (maar feitelijk niet zijn) verricht door andere personen dan de verhuurder, hoewel de huurder krachtens de bepalingen van de huurovereenkomst geen andere keuze had dan de diensten te betrekken bij de verhuurder?
 - 2) Is bij de beoordeling of sprake is van één enkele prestatie het gegeven relevant dat indien de huurder de huurlasten niet betaalt, zulks de verhuurder niet alleen het recht geeft de dienstverrichting te weigeren, maar ook de huurovereenkomst met de huurder te beëindigen?
 - 3) Indien het antwoord op de eerste vraag aldus luidt dat het relevant is dat derden de diensten rechtstreeks ten behoeve van de huurder kunnen verrichten, is zulks dan slechts een bijkomend aspect dan wel een beslissende factor bij de beoordeling of de diensten één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen, dan wel een bijkomende prestatie bij de hoofddienst? Indien het slechts een bijkomend aspect is of überhaupt niet relevant is, welke andere factoren zijn dan relevant bij de beoordeling of de

diensten een bijkomende prestatie vormen? In het bijzonder gaat het daarbij om de vraag in hoeverre het relevant is dat de diensten worden verricht in of met betrekking tot de gehuurde ruimten of in andere gedeelten van het gebouw.

- 4) Indien relevant is dat de diensten door derden kunnen worden verricht, is dan met name van belang of de diensten in juridisch opzicht kunnen worden verricht door derden ook al is zulks feitelijk moeilijk is te organiseren of overeen te komen met de verhuurder, dan wel hetgeen praktisch mogelijk is of gebruikelijk bij de verrichting van dergelijke diensten?
- 5) De diensten in de onderhavige zaak zijn een reeks diensten die worden verricht tegen betaling van één enkele vergoeding, namelijk de huurlasten. Ingeval enkele van deze diensten (zoals de schoonmaakdienst voor de gemeenschappelijke ruimten en de beveiligingsdienst) geen deel uitmaken van één enkele ondeelbare economische prestatie of dienen te worden aangemerkt als bijkomende dienst bij de hoofddienst, maar andere diensten juist wel, moet dan de totale vergoeding worden uitgesplitst volgens de verschillende diensten teneinde vast te stellen welk deel van de vergoeding belastbaar is en welk deel niet? Subsidiair, zou het correct zijn de reeks verrichte diensten als dusdanig nauw met elkaar verbonden aan te merken dat zij 'één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen', zodat sprake is van één enkele dienst die losstaat van de huur van het onroerend goed?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 13 Met zijn prejudiciële vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de verhuur van onroerende goederen en de aan deze verhuur verbonden diensten moeten worden aangemerkt als één enkele volledig van btw vrijgestelde dienst dan wel als meerdere zelfstandige diensten die voor de toepassing van de btw afzonderlijk worden beoordeeld. Deze rechter wenst met name te vernemen welk belang in deze omstandigheden moet worden gehecht aan het gegeven dat de huurovereenkomst bepaalt dat de huurder de betrokken diensten moet betrekken bij de verhuurder ook al kan hij in beginsel minstens een deel van deze diensten betrekken bij een derde, en dat de verhuurder het recht heeft de huurovereenkomst te beëindigen indien de huurder de huurlasten niet betaalt. De verwijzende rechter vraagt zich bovendien af hoe te werk te gaan ingeval bepaalde van deze diensten in navolging van de hoofddienst van btw zijn vrijgesteld terwijl andere als zelfstandige diensten aan btw zijn onderworpen.
- 14 Om te beginnen dient eraan te worden herinnerd dat voor de toepassing van de btw elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (zie in die zin arresten van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Jurispr. blz. I-2697, punt 22; 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Jurispr. blz. I-11079, punt 35, en 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Jurispr. blz. I-12359, punt 21).
- 15 Wanneer een handeling uit verschillende elementen bestaat, rijst evenwel de vraag of zij moet worden geacht te bestaan uit één enkele prestatie dan wel uit meerdere onderscheiden en zelfstandige prestaties die uit het oogpunt van de btw afzonderlijk moeten worden beoordeeld. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt immers dat in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, als één enkele handeling moeten worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn (arrest van 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, Jurispr. blz. I-897, punt 51).
- 16 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat een prestatie als één enkele prestatie moet worden beschouwd wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische

prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (zie in die zin arrest van 27 oktober 2005, *Levob Verzekeringen en OV Bank*, C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 22, en arrest *Everything Everywhere*, reeds aangehaald, punten 24 en 25).

- 17 Dit is bovendien ook het geval wanneer een of meer prestaties een hoofddienst vormen terwijl de andere prestatie of prestaties een of meer bijkomende diensten vormen die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (zie in die zin arrest van 25 februari 1999, *CPP*, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30; arrest *Part Service*, reeds aangehaald, punt 52, en arrest van 10 maart 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, Jurispr. blz. I-1457, punt 54).
- 18 Rekening houdend met de dubbele omstandigheid dat elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast, is het van belang vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn om te bepalen of de verrichte diensten meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst vormen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *CPP*, punt 29; *Levob Verzekeringen en OV Bank*, punt 20; *Aktiebolaget NN*, punt 22; *Everything Everywhere*, punten 21 en 22, en *Bog e.a.*, punt 53).
- 19 Nochtans bestaat er geen absolute regel om de omvang van een handeling uit het oogpunt van de btw te bepalen en moeten voor het bepalen van de omvang van een handeling bijgevolg alle omstandigheden in aanmerking worden genomen (zie arrest *CPP*, reeds aangehaald, punt 27).
- 20 In het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking is het aan de nationale rechterlijke instanties om te bepalen of de belastingplichtige in een concreet geval één enkele prestatie verricht en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *CPP*, punt 32; *Part Service*, punt 54, en *Bog e.a.*, punt 55, en beschikking van 19 januari 2012, *Purple Parking en Airparks Services*, C-117/11, punt 32). Het is echter de taak van het Hof om die rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de voor hen dienende zaak (arrest *Levob Verzekeringen en OV Bank*, reeds aangehaald, punt 23).
- 21 Uit het voor het Hof overgelegde dossier blijkt dat in het hoofdgeding de tussen de verhuurder en de huurder gesloten huurovereenkomst bepaalt dat naast de verhuur van de ruimten aan de huurder ook bepaalde diensten door de verhuurder ten behoeve van de huurder worden verricht. Als tegenprestatie is de huurder ertoe gehouden de verhuurder de in deze overeenkomst beschreven vergoedingen te betalen. Bovendien heeft de verhuurder het recht om de huurovereenkomst te beëindigen indien de huurder deze vergoedingen niet betaalt.
- 22 In deze omstandigheden moet om te kunnen oordelen dat het geheel van de door de verhuurder ten behoeve van de huurder verrichte diensten uit het oogpunt van de btw één dienst vormt, worden onderzocht of de verrichte diensten in casu één, niet te splitsen economische dienst vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen, dan wel of zij bestaan uit een hoofddienst waarbij de andere diensten in verhouding tot deze hoofddienst van bijkomende aard zijn.
- 23 Voor dit onderzoek kan de inhoud van een huurovereenkomst een belangrijke aanwijzing vormen of sprake is van één enkele dienst. In het hoofdgeding ligt de economische reden om de huurovereenkomst te sluiten blijkbaar niet enkel in de verkrijging van het recht om de betrokken gebouwen te gebruiken, maar ook in de verwerving van een geheel van diensten door de huurder. Bijgevolg ziet deze overeenkomst op één enkele tussen de verhuurder en de huurder overeengekomen dienst. Bovendien kunnen de verhuur van onroerende goederen en de ermee verband houdende diensten, zoals de in punt 8 van het onderhavige arrest vermelde diensten, objectief gezien een

dergelijke prestatie vormen. De betrokken diensten verwerven kan immers niet worden geacht een doel op zich te zijn voor een gemiddelde huurder van ruimten als in het hoofdgeding, maar is eerder het middel om de hoofddienst, te weten de verhuur van commerciële ruimten in de beste omstandigheden te benutten.

- 24 Volgens de rechtspraak van het Hof vallen diensten als in het hoofdgeding weliswaar niet noodzakelijk onder het begrip verhuur van onroerende goederen als bedoeld in artikel 135, lid 1, sub 1, van de btw-richtlijn (zie in die zin arresten van 13 juli 1989, *Henriksen*, 173/88, Jurispr. blz. 2763, punt 14, en 4 juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Jurispr. blz. I-4629, punt 38). Dit betekent evenwel geenszins dat deze diensten, die verband houden met de verhuur van onroerende goederen en die in de huurovereenkomst zijn bedongen, geen bijkomende of met deze huur onlosmakelijk verbonden diensten kunnen zijn.
- 25 Hoewel in de omstandigheden van het hoofdgeding het feit dat de diensten in de betrokken huurovereenkomst zijn bedongen, ervoor pleit dat sprake is van één dienst, kan het loutere feit dat een dienst in een huurovereenkomst is bedongen, op zich niet van doorslaggevend belang zijn. Ingeval in een huurovereenkomst diensten worden bedongen die naar hun aard objectief gezien niet kunnen worden beschouwd als onlosmakelijk verbonden met of bijkomend bij de hoofddienst van verhuur van onroerende goederen, maar zelfstandige diensten vormen doordat zij slechts kunstmatig verband houden met deze hoofddienst, zijn deze diensten dus geen onderdeel van één enkele van btw vrijgestelde dienst van verhuur van onroerende goederen. Zoals in punt 23 van het onderhavige arrest is vastgesteld, vormt het verwerven van de betrokken diensten voor de huurder blijkbaar evenwel geen doel op zich.
- 26 Met betrekking tot de relevantie van het feit dat een derde in beginsel bepaalde diensten kan verrichten, is het bestaan van een dergelijke mogelijkheid op zich evenmin doorslaggevend. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, is de mogelijkheid dat de elementen van één dienst in andere omstandigheden afzonderlijk worden verricht, inherent aan het begrip één samengestelde dienst, zoals dit voortvloeit uit punt 15 van het onderhavige arrest (zie in die zin beschikking *Purple Parking en Airparks Services*, reeds aangehaald, punt 31).
- 27 Met betrekking tot het geval waarin de verschillende diensten tegen een algehele vergoeding worden verricht, maar sommige in navolging van de hoofddienst van btw zijn vrijgesteld terwijl andere als zelfstandige diensten aan btw zijn onderworpen, moeten ten slotte in een dergelijk geval de huurlasten voor de diensten volgens deze verschillende diensten worden opgesplitst om te bepalen welk deel van deze lasten aan btw moet worden onderworpen en welk deel van btw is vrijgesteld.
- 28 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat een verhuur van onroerende goederen en de aan deze verhuur verbonden diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, uit het oogpunt van de btw één dienst kunnen vormen. Dienaangaande vormt de mogelijkheid voor de verhuurder in de huurovereenkomst om deze te beëindigen ingeval de huurder de huurlasten niet betaalt, een aanwijzing die ervoor pleit dat sprake is van één dienst, hoewel deze mogelijkheid niet noodzakelijk van doorslaggevend belang is voor de beoordeling of sprake is van een dergelijke dienst. Daarentegen kan op basis van het feit dat een derde in beginsel diensten als die in het hoofdgeding kan verrichten, niet worden geconcludeerd dat deze diensten in de omstandigheden van het hoofdgeding niet één dienst kunnen vormen. Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen of de betrokken handelingen, tegen de achtergrond van de door het Hof in het onderhavige arrest verstrekte uitleggingsgegevens en gelet op de bijzondere omstandigheden van deze zaak, dermate onderling verbonden zijn dat zij als één dienst van verhuur van onroerende goederen moeten worden beschouwd.

Kosten

- 29 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dient aldus te worden uitgelegd dat een verhuur van onroerende goederen en de aan deze verhuur verbonden diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, uit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde één dienst kunnen vormen. Dienaangaande vormt de mogelijkheid voor de verhuurder in de huurovereenkomst om deze te beëindigen ingeval de huurder de huurlasten niet betaalt, een aanwijzing die ervoor pleit dat sprake is van één dienst, hoewel deze mogelijkheid niet noodzakelijk van doorslaggevend belang is voor de beoordeling of sprake is van een dergelijke dienst. Daarentegen kan op basis van het feit dat een derde in beginsel diensten als die in het hoofdgeding kan verrichten, niet worden geconcludeerd dat deze diensten in de omstandigheden van het hoofdgeding niet één dienst kunnen vormen. Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen of de betrokken handelingen, tegen de achtergrond van de door het Hof in het onderhavige arrest verstrekte uitleggingsgegevens en gelet op de bijzondere omstandigheden van deze zaak, dermate onderling verbonden zijn dat zij als één dienst van verhuur van onroerende goederen moeten worden beschouwd.

ondertekeningen