CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 17 maart 2005 [1]

I — Inleiding

1. De High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, verzoekt het Hof om uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn 77/388/EEG [2] (hierna: „Zesde richtlijn"). In het hoofdgeding dient de fiscale behandeling van een reeks transacties met betrekking tot een gebouw, Harrington Building genaamd, te worden beoordeeld, dat de Universiteit Central Lancashire Higher Education Corporation (hierna: „Universiteit") heeft laten oprichten.

2. Omdat de Universiteit hoofdzakelijk van BTW vrijgestelde prestaties verricht, kon zij de BTW over de kosten voor de oprichting van het gebouw slechts in zeer geringe mate als voorbelasting aftrekken. De Universiteit heeft het gebouw daarom in een aantal etappen aan privaatrechtelijke vennootschappen — waaronder verzoekster in het hoofdgeding — waarvan de Universiteit direct of indirect enig aandeelhoudster is, overgedragen en verhuurd. Of deze transacties ertoe leiden dat de voorbelasting toch nog kan worden afgetrokken, hangt hoofdzakelijk af van de uitlegging van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat de herziening van de aftrek van voorbelasting bij vervreemding van een investeringsgoed gedurende een bepaalde periode (een „levering" in de zin van de artikelen 20, lid 3, en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn) regelt.

3. Evenals in drie momenteel bij het Hof aanhangige procedures [3] heeft de Commissie voorgesteld ook in de onderhavige zaak het beginsel van misbruik van recht toe te passen.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

3 — Zaken Halifax e.a. (C-255/02), BUPA Hospitals e.a. (C-419/02) en University of Huddersfield (C-223/03).

II — Rechtskader

A — *Toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn*

4. Volgens artikel 2, lid 1, zijn aan de BTW onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

5. Artikel 4, lid 3, geeft de lidstaten de mogelijkheid eveneens als belastingplichtige aan te merken ieder

„die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein' bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van uiteindelijke levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar [...]"

6. Het begrip levering wordt in artikel 5, lid 1, gedefinieerd als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". Volgens artikel 5, lid 3, kunnen de lidstaten ook de volgende rechten als lichamelijke zaak beschouwen:

„a) bepaalde rechten op onroerende goederen;

b) de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken;

c) de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht [geeft] op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan."

7. Artikel 13 bevat een lange lijst van belastingvrijstellingen in het binnenland:

— Volgens artikel 13, A, lid 1, sub i, zijn het universitair onderwijs en de daarmee samenhangende diensten en leveringen vrijgesteld.

— Artikel 13, B, sub b, stelt de verhuur en verpachting van onroerende goederen vrij, behoudens bepaalde uitzonderingen, waaraan de lidstaten nog andere kunnen toevoegen.

— Artikel 13, B, sub g, stelt „levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a", vrij.

8. Volgens artikel 13, C, kunnen de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor bepaalde vrijgestelde handelingen, met name de verhuur en verpachting van onroerende goederen, toch voor belastingheffing te kiezen.

9. De aftrek van voorbelasting is geregeld in artikel 17, dat met name het volgende bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

[...]"

10. Centraal voor het onderhavige geval zijn de bepalingen van artikel 20 over de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen:

„2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd.[4]

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.

[...]"

B — *Nationaal recht*

11. De relevante nationale bepalingen zijn te vinden in de Vat Act 1994 (Wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) en in

4 — De mogelijkheid om de herzieningsperiode bij gebouwen tot 20 jaar te verlengen is pas ingevoerd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – Werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18). Daarvóór voorzag de Zesde richtlijn slechts in een periode van tien jaar.

de VAT Regulations 1995 SI 1995/2518 (BTW-verordeningen). Deel XV van de BTW-verordeningen (Regulations 99-111) heeft betrekking op de voorbelasting en de gedeeltelijke vrijstelling, deel XVI (Regulations 112-116) regelt de herziening van de aftrek van voorbelasting. Voor onroerende goederen als die van het hoofdgeding voorziet Regulation 114 in een herziening over een periode van tien jaar. De details van de herziening zijn geregeld in Regulation 115 overeenkomstig het bepaalde in artikel 20 van de Zesde richtlijn.

III — Feiten, prejudiciële vraag en procesverloop

12. De Universiteit heeft het Harrington Building laten oprichten. Met betrekking tot dit onroerend goed zijn vervolgens diverse transacties tussen de Universiteit en met haar verbonden privaatrechtelijke rechtspersonen verricht. De deelnemingen van de Universiteit zijn als volgt gestructureerd: de Universiteit is de enige aandeelhoudster van Centralan Holding Ltd. Deze vennootschap heeft op haar beurt twee dochterondernemingen, te weten Centralan Properties Ltd (hierna: „Centralan"), verzoekster in het hoofdgeding, en Inhoco 546 Ltd (hierna: „Inhoco").

13. Op 14 september 1994 heeft de Universiteit het Harrington Building aan Centralan verkocht tegen de prijs van 6,5 miljoen GBP, vermeerderd met 1 370 500 GBP aan BTW. De vervreemding was voor de Universiteit overeenkomstig artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn een belastbare handeling, die niet vrijgesteld was op grond van artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn. Centralan heeft het gebouw vervolgens aan de Universiteit verhuurd voor de duur van twintig jaar tegen een jaarlijkse huur van 300 000 GBP, vermeerderd met BTW.[5]

14. Later heeft Centralan het gebouw overgedragen via twee vooraf vastgelegde samenhangende handelingen. Zij heeft het gebouw eerst op 22 november 1996 voor 999 jaar aan Inhoco verhuurd („999 year lease") voor een bedrag van 6 370 000 GBP en een symbolische huur, die enkel op verzoek hoeft te worden betaald. Deze tweede verhuur liet de huurovereenkomst van 20 jaar met de Universiteit onverlet. Inhoco heeft dus het recht op inning van de huur verworven en het recht op gebruik van het gebouw vanaf het eenentwintigste jaar tot en met jaar 999. Daarom wordt deze handeling ook „reversionary lease" genoemd. Hoewel Centralan voor belastingheffing over de verhuur van het gebouw had gekozen, was de „999 year lease" vrijgesteld van belasting, omdat Centralan en Inhoco verbonden rechtspersonen waren in de zin van § 2(3 A) van bijlage 10 bij de VAT Act 1994[6].

15. Drie dagen later, op 25 november 1996, heeft Centralan haar residuele eigendomsrecht („freehold reversion") op het gebouw

5 — Centralan blijkt van haar keuzerecht in de zin van artikel 13, C, van de Zesde richtlijn gebruik te hebben gemaakt, zodat de verhuur in afwijking van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet vrijgesteld was.

6 — Deze regeling was van kracht tussen 30 november 1994 en 26 november 1996.

voor 1 000 GBP, vermeerderd met BTW, aan de Universiteit overgedragen. Voor deze transactie gold de belastingvrijstelling voor verbonden rechtspersonen niet. Dit was integendeel een belastbare levering van een nieuw gebouw in de zin van artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn; volgens de regeling van het Verenigd Koninkrijk wordt een gebouw namelijk nog als nieuw aangemerkt als het niet ouder is dan drie jaar.

16. Tussen Centralan en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners") ontstond na de overdracht van het gebouw een meningsverschil over de herziening van de aftrek van voorbelasting. De Commissioners waren van mening dat de in aanmerking te nemen levering de „999 year lease" was en dat de overdracht van het residuele eigendomsrecht als een de-minimishandeling buiten beschouwing moest blijven. De Commissioners voerden subsidiair aan dat er een omslag moest plaatsvinden naar rato van de respectieve waarde van elk van beide transacties. Volgens de eerste opvatting was Centralan aan de Commissioners 796 250 GBP verschuldigd, volgens de tweede 796 090 GBP. Centralan was evenwel van mening dat zij al haar rechten in het Harrington Building door de loutere overdracht van het eigendomsrecht had overgedragen, zodat zij maximaal 943,93 GBP was verschuldigd.

17. Het VAT and Duties Tribunal heeft de tweede door de Commissioners voorgestelde oplossing bevestigd. Centralan heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de High Court of Justice (Chancery Division), die bij beschikking van 23 januari 2003, ingekomen op 13 februari 2004, krachtens artikel 234 EG de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Moet artikel 20, lid 3, van de Zesde BTW-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige gedurende de in artikel 20, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn voorziene herzieningsperiode over een gebouw beschikt dat wordt beschouwd als een investeringsgoed, en wanneer over het gebouw wordt beschikt door middel van twee leveringen, te weten i) het sluiten van een huurovereenkomst voor het gebouw voor de duur van 999 jaar (een vrijgestelde handeling in de zin van artikel 13, B, sub b, van de [Zesde] richtlijn) voor een bedrag van 6 000 000 [GBP], drie dagen later gevolgd door ii) de verkoop van het residuele eigendomsrecht (een belastbare handeling in de zin van artikel 13, B, sub g, en artikel 4, lid 3, sub a, van de [Zesde] richtlijn) voor een bedrag van 1 000 [GBP], vermeerderd met BTW, welke transacties al dan niet vooraf zijn vastgelegd in die zin dat wanneer de eerste handeling eenmaal is verricht, het uitgesloten is dat de tweede handeling niet zou worden verricht:

a) dat investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt beschouwd alsof het is gebruikt voor economische activiteiten die worden geacht volledig te zijn belast;

b) dat investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt beschouwd alsof het is gebruikt voor economische activiteiten die worden geacht volledig te zijn vrijgesteld, of

c) dat investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt beschouwd alsof het is gebruikt voor economische activiteiten die worden geacht gedeeltelijk te zijn belast en gedeeltelijk te zijn vrijgesteld, naar rato van de respectieve waarde van de belaste overdracht van het residuele recht en van de vrijgestelde huurovereenkomst voor 999 jaar?"

18. Op 16 februari 2005 vond de mondelinge behandeling voor het Hof plaats. Daarin heeft Centralan om heropening van de schriftelijke procedure verzocht voor het geval dat het Hof het beginsel van misbruik van recht zou willen toepassen. De verwijzende rechter heeft dit beginsel niet aan de orde gesteld; het is pas door de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen in het geding gebracht.

IV — Argumenten van partijen

19. Tijdens de procedure hebben Centralan, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie opmerkingen ingediend.

20. Volgens *Centralan* is volgens de duidelijke bewoordingen van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn uitsluitend de overdracht van het residuele eigendomsrecht van belang voor de herziening. De belastingplichtige heeft pas door deze tweede handeling zijn rechten op het goed volledig overgedragen. Bovengenoemd artikel biedt geen basis voor de opvatting dat bij meerdere opeenvolgende overdrachten aan verschillende ontvangers de economisch gezien belangrijkste transactie doorslaggevend is en een onbeduidende transactie buiten beschouwing moet worden gelaten. Volgens deze bepaling is de handeling ofwel belast, ofwel vrijgesteld. Naar gelang van de aard van de overdracht is de voorbelasting volledig of helemaal niet aftrekbaar. Een proportionele inaanmerkingneming van verschillende transacties vindt geen steun in artikel 20, lid 3.

21. De *regering van het Verenigd Koninkrijk* is van mening dat een omslag („apportionment") geboden is wanneer de levering van het goed in de zin van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn plaatsvindt door middel van twee vooraf geplande handelingen, waarvan de ene belastbaar is en de andere vrijgesteld. De oplossing van Centralan leidt ertoe dat de overdracht in haar geheel als belastbaar moet worden aangemerkt, hoewel de overdracht van het residuele eigendomsrecht minder dan 0,02 % van de waarde van het goed vertegenwoordigt.

22. Volgens de *Commissie* kan de verhuur voor 999 jaar niet worden beschouwd als levering in de zin van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn. Naar Engels recht verleent pas de overdracht van het residuele eigendomsrecht de verkrijger het recht als eigenaar over het onroerend goed te beschikken. De inaanmerkingneming van twee transacties als delen van één levering leidt tot praktische problemen, met name wanneer de twee handelingen niet binnen één en het hetzelfde tijdvak van de herzieningsperiode worden verricht. De Commissie is evenwel van mening dat moet worden onderzocht of sprake is van misbruik van recht. [7] Hoewel de Zesde richtlijn geen bepaling bevat over misbruik van recht, is dit wel een in veel communautaire rechtsgebieden erkend rechtsbeginsel. Op grond daarvan wordt geen rekening gehouden met transacties die een groep belastingplichtigen heeft verricht zonder economische rechtvaardiging, maar slechts met de bedoeling om een kunstmatige situatie te creëren die recht geeft op aftrek van voorbelasting. [8]

V — Juridische beoordeling

23. In casu moet de vraag worden beantwoord hoe de herziening van de aftrek op grond van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn moet plaatsvinden, wanneer een onroerend goed tegen eenmalige betaling voor 999 jaar wordt verhuurd en het eigendomsrecht drie dagen later aan een andere persoon wordt overgedragen, waarbij de eerste transactie van BTW is vrijgesteld en de tweede belast is.

24. De verwijzende rechter legt het Hof drie mogelijke uitleggingen voor: inaanmerkingneming van enkel de laatste (belaste) transactie (a), inaanmerkingneming van enkel de eerste (vrijgestelde) transactie, die economisch gezien de belangrijkste is (b), of inaanmerkingneming van beide transacties, naar rato van de respectieve waarde ervan (c). Alvorens te onderzoeken welke variant het meest in overeenstemming is met de bepalingen van de richtlijn, zal ik de regels inzake de herziening van de aftrek van voorbelasting in hun geheel kort toelichten.

A — *Opmerking vooraf over de regels inzake de herziening van de aftrek van voorbelasting*

25. Het recht op aftrek maakt integrerend deel uit van de BTW-regeling. [9] De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel

7 — De Commissie verwijst naar de aanhangige zaken betreffende misbruik van recht op BTW-gebied (aangehaald in voetnoot 3).

8 — De Commissie baseert zich hoofdzakelijk op de definitie van misbruik van recht die het Hof heeft ontwikkeld in het arrest van 14 december 2000 in de zaak Emsland-Stärke (C-110/99, Jurispr. blz. I-11569, punten 52 en 53). Dit arrest heeft evenwel betrekking op uitvoerrestituties voor landbouwproducten.

9 — Zie onder meer arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18); 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98—C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43), en 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, Jurispr. blz. I-3303, punt 38).

te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen (beginsel van neutraliteit van de BTW). [10]

26. Het recht op aftrek vooronderstelt dus dat de belanghebbende belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn is en de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen heeft gebruikt. [11] Dit recht kan niet worden beperkt en kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen is geheven. [12] Volgens artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [13]

27. Wanneer een goed slechts gedeeltelijk voor belaste handelingen wordt gebruikt, is artikel 17, lid 5, juncto artikel 19 van de Zesde richtlijn toepasselijk. Volgens deze bepalingen dient een pro rata te worden berekend dat het percentage belaste handelingen van de betrokken persoon weerspiegelt. Overeenkomstig dit pro rata worden de in de eerdere stadia geleverde goederen en verrichte diensten slechts proportioneel toegerekend aan de belaste handelingen, zodat ook slechts een evenredig recht op aftrek bestaat. De artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn leiden aldus tot een grote mate van overeenstemming tussen de omvang van de economische activiteit en het recht op aftrek. [14]

28. Het recht op aftrek ontstaat op een zeer vroeg tijdstip, namelijk onmiddellijk bij de levering van de goederen of de verrichting van de diensten die de in een eerder stadium verrichte prestatie vormen. Een herziening van de aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn kan dus later noodzakelijk blijken, wanneer het aandeel van de belaste handelingen van de onderneming is gewijzigd ten opzichte van het tijdstip van de verrichting van de eerdere prestaties.

29. De behoefte aan herziening bestaat vooral bij investeringsgoederen, omdat deze gedurende een lange periode in het bedrijfs-

10 — Zie onder meer arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19), en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15), en arresten Gabalfrisa e.a. (aangehaald in voetnoot 9, punt 44) en Bockemühl (aangehaald in voetnoot 9, punt 39).

11 — Arrest van 29 april 2004, Faxworld (C-137/02, Jurispr. blz. I-5547, punt 24).

12 — Zie in voetnoot 9 aangehaalde arresten, alsmede arresten van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27); 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42), en 29 april 2004, Terra-Baubedarf (C-152/02, Jurispr. blz. I-5583, punt 35).

13 — Zie arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 36), en arrest Terra-Baubedarf (aangehaald in voetnoot 12, punt 31).

14 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Lenz van 15 februari 1996 in de zaak Régie dauphinoise (arrest van 11 juli 1996, C-306/94, Jurispr. blz. I-3695, 3697, punt 37).

vermogen blijven.[15] Voor deze goederen bepaalt artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn dan ook dat over een periode van vijf jaar voor elk jaar van gebruik opnieuw wordt nagegaan of de goederen in de bij de verkrijging veronderstelde mate voor belaste handelingen zijn gebruikt. Bij onroerende goederen kunnen de lidstaten de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar verlengen. Indien er verschillen zijn in de mate van gebruik voor belaste handelingen tussen het jaar van verkrijging en het referentiejaar, wordt de aftrek herzien. Naar gelang van het geval moet de belastingplichtige derhalve een evenredig deel van het bedrag van de aftrek voor het referentiejaar terugbetalen of kan hij juist een bijkomend bedrag in aftrek brengen.

30. Artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn regelt het bijzondere geval dat een investeringsgoed voor het einde van de herzieningsperiode aan een derde wordt geleverd, dus het bedrijfsvermogen verlaat. De jaarlijkse herziening wordt dan vervangen door één herziening voor de resterende herzieningsperiode. Beslissend voor de aftrek van voorbelasting is in dit geval de vraag of de levering aan de derde al dan niet belast was.

15 — Zie met betrekking tot de betrokken bepalingen van de Tweede BTW-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, arrest van 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Jurispr. blz. 113, punten 12 en 13).

31. Samenvattend kan worden vastgesteld dat de regels over de aftrek van de voorbelasting moeten waarborgen dat de in de eerdere stadia geleverde goederen en verrichte diensten zijn vrijgesteld voorzover zij bedoeld zijn voor de verrichting van belaste prestaties. De gehele toegevoegde waarde wordt aldus slechts eenmaal belast, namelijk bij de levering aan de consument. De in de eerdere stadia verrichte prestaties mogen niet ook nog eens worden belast. Maar tegelijkertijd moet worden vermeden dat belastinginkomsten worden gederfd doordat aftrek wordt toegestaan voor goederen die niet (geheel) voor belaste handelingen worden gebruikt.

32. De regels over de proportionele aftrek van voorbelasting en over de herziening van de aftrek hebben tot doel de neutraliteit van de BTW — men zou ook kunnen spreken van het beginsel dat slechts eenmaal mag worden belast — zo veel mogelijk te waarborgen. Zij verhogen de precisie van de aftrek, om het met de woorden van de vertegenwoordiger van Centralan te zeggen.

33. Anderzijds moeten de regels over de aftrek ook duidelijk en praktisch toepasbaar zijn. Zo wordt bijvoorbeeld niet nagegaan in hoeverre elk afzonderlijk goed voor belaste handelingen wordt gebruikt. Integendeel, het voor de aftrek relevante pro rata wordt berekend met betrekking tot de door de belastingplichtige verrichte prestaties in hun geheel en vervolgens uniform toegepast op de aftrek voor alle prestaties in de eerdere stadia. Het is ook enkel bij investerings-

goederen dat het gebruik van een met aftrek verkregen goed gedurende een lange periode wordt gevolgd met het oog op de herziening van de aftrek.

B — *Uitlegging van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn*

34. In het licht van de bovenbeschreven doelstellingen van de regels over de aftrek en de herziening daarvan dient thans te worden onderzocht welke van de genoemde uitleggingsvarianten het meest strookt met deze doelstellingen. Uitgangspunt daarbij is de tekst van deze bepaling.

1. Het begrip levering

35. Voorwaarde voor de toepassing van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn is om te beginnen dat het investeringsgoed gedurende de herzieningsperiode aan een derde wordt *geleverd*. Volgens Centralan en de Commissie is uitsluitend de overdracht van het residuele eigendomsrecht een levering. Indien dat juist zou zijn, zouden de uitleggingsvarianten b en c bij voorbaat uitgesloten zijn. Die berusten namelijk op de veronderstelling dat ook de huurovereenkomst voor 999 jaar een levering in de zin van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn is.

36. Het begrip levering wordt in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn gedefinieerd als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". De Commissie stelt onder verwijzing naar het Engelse recht dat slechts de overdracht van het residuele eigendomsrecht een overdracht van eigendomsrechten meebrengt.

37. Deze opvatting kan niet worden gevolgd. Zoals het Hof in het arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe heeft vastgesteld, blijkt uit de bewoordingen van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn namelijk

„dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorziene vormen, maar zich uitstrekt tot elke handeling houdende overdracht van een lichamelijke zaak door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak". [16]

38. In die zaak ging het om een constructie die sterk lijkt op die van het onderhavige geval. Eerst werd het recht overgedragen om onbeperkt over het betrokken onroerend goed te beschikken (de zogenoemde economische eigendom). De (juridische) eigendom

16 — Arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 7 en 8). Zie ook arrest van 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punt 32).

ging later over, los van de economische eigendom. Het Hof achtte reeds de overdracht van de economische eigendom een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn.

39. Derhalve kan ook de verhuur voor 999 jaar aan Inhoco reeds als een levering worden beschouwd, wanneer Inhoco daardoor de macht krijgt om als eigenaar over het onroerend goed te beschikken. Daarvoor pleit dat Inhoco tegen een eenmalige betaling voor een zeer lange periode het gebruiksrecht verkrijgt, alsmede het recht op de huur op grond van de huurovereenkomst die voor een periode van 20 jaar met de Universiteit is gesloten. De verhuur voor 999 jaar komt daardoor zeer dicht in de buurt van de overdracht van de economische eigendom waarom het in de zaak Shipping and Forwarding Enterprise Safe ging. Uiteindelijk is deze vaststelling evenwel voorbehouden aan de verwijzende rechter, die bevoegd is voor de toepassing van het recht in het hoofdgeding.

40. Men zou zich zelfs kunnen afvragen of niet enkel de verhuur voor 999 jaar een levering is, daar de eigendom die met het residuele eigendomsrecht wordt overgedragen dermate uitgehold is dat niet meer van echte eigendomsrechten kan worden gesproken. Dan zou alleen uitleggingsvariant b van toepassing kunnen zijn. Daartegen pleit evenwel dat er nauwelijks een scheidslijn te trekken is tussen de gevallen waarin de eigendom al zo ver is uitgehold dat er geen sprake meer is van levering, en de gevallen waarin er nog wel voldoende substantiële eigendom is. Waar ligt de grens: bij verhuur of verpachting voor 99, 199 of 999 jaar? Om willekeurige grenzen op dit gebied te vermijden, zou ook in een geval als het onderhavige de overdracht van het residuele eigendomsrecht in beginsel nog als levering moeten worden aangemerkt.

41. Rest nog het bezwaar van de Commissie dat niet aan twee personen eigendomsrechten op een zaak kunnen worden verleend. Dit bezwaar treft evenwel geen doel. Een zaak kan bijvoorbeeld heel goed aan meerdere personen in mede-eigendom worden overdragen. Zo verwerven eigenaren van een appartement in de regel aandelen in de gemeenschappelijk gebruikte gedeelten van het huis, zoals trappenhuizen en gangen, alsmede een ideëel aandeel in het perceel waarop het huis is gebouwd. Wanneer dus meerdere personen tegelijkertijd eigendomsrechten op hetzelfde goed kunnen hebben, is dat a fortiori mogelijk wanneer hun respectieve rechten in de tijd gespreid zijn. Inhoco kan namelijk eerst gedurende 999 jaar de rechten uit de huurovereenkomst uitoefenen. Pas daarna kan het residuele eigendomsrecht worden uitgeoefend, dat in wezen beperkt is tot het recht op teruggave van de zeggenschap over het goed na afloop van de huurovereenkomst.

42. Voorlopig kan dus worden vastgesteld dat zowel de eerste transactie, de huurovereenkomst voor 999 jaar, als de tweede transactie, de overdracht van het residuele eigendomsrecht, een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn kan zijn. Aangezien kan worden aangenomen dat artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn op hetzelfde begrip levering is gebaseerd, is het ook mogelijk dat in het kader van de herziening van de aftrek beide transacties in aanmerking dienen te worden genomen. Derhalve is geen van de mogelijke uitleggingen uitgesloten door het enkele feit dat een van de transacties niet voldoet aan de voorwaarden om te kunnen spreken van een levering in de zin van deze bepaling.

2. Relevante transactie bij meerdere leveringen

43. Rest nog de vraag welke levering relevant is voor de herziening van de aftrek wanneer het goed via meerdere handelingen aan verschillende personen wordt geleverd. Dit kunnen zijn: de laatste transactie, waardoor de belastingplichtige definitief afstand doet van zijn recht op het goed, de economisch gezien belangrijkste transactie, of alle transacties tezamen.

44. De tekst van bovengenoemde bepaling lijkt te zijn gebaseerd op de veronderstelling dat er slechts sprake is van één levering. Volgens deze bepaling wordt de economische activiteit namelijk geacht volledig belast te zijn „wanneer *de* levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer *de* levering vrijgesteld is". [17]

45. Uit deze formulering kan evenwel niet worden geconcludeerd dat slechts één handeling in aanmerking dient te worden genomen wanneer een levering via twee handelingen plaatsvindt. De opstellers van de richtlijn hadden veeleer slechts de normale situatie voor ogen, waarbij het goed door één handeling wordt geleverd. Indien zij met deze formulering hadden willen zeggen dat bij leveringen die uit meerdere handelingen bestaan, slechts één handeling doorslaggevend is, hadden zij moeten aangeven welke handeling dat dan is. Het lijkt mij eerder dat artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn een lacune bevat met betrekking tot gevallen waarin de levering via meerdere handelingen tot stand komt. Deze lacune dient te worden opgevuld door een aanvullende uitlegging van de bepaling, met inachtneming van de context en de doelstelling ervan.

46. De regels over de aftrek beogen eerdere prestaties zo nauwkeurig mogelijk vrij te stellen van BTW in de mate dat zij nodig zijn om belaste prestaties te verrichten. Dit doel wordt het beste bereikt via uitleggingsvariant

17 — Cursivering van mij.

c. De proportionele inaanmerkingneming van beide transacties in het kader van de herziening van de aftrek weerspiegelt het nauwkeurigst het vrijstelde respectievelijk belaste gebruik van het goed.

47. De andere twee uitleggingen bereiken dit doel niet in dezelfde mate. In variant b wordt weliswaar nog voldoende rekening gehouden met het voornaamste doel van het gebruik. Dat de belaste overdracht van het residuele eigendomsrecht buiten beschouwing blijft, is gelet op de geringe waarde van deze transactie in casu niet al te erg. Toch zit er in deze methode een element van onnauwkeurigheid, dat in andere situaties, met een geringer contrast tussen de waarden van de transacties, tot onsamenhangende resultaten kan leiden.

48. Daarentegen kan met variant a het beoogde doel, namelijk het verzekeren van een verband tussen de aftrek en de omvang van het gebruik van het betrokken goed voor belaste prestaties, geenszins worden bereikt. Hoewel de belaste overdracht van het residuele eigendomsrecht slechts de levering van een te verwaarlozen recht op het gebouw uitmaakt, zou variant a tot een volledige aftrek leiden.

49. Dat in bepaalde situaties een pro-rata-benadering geboden is, ook al wordt daarin niet uitdrukkelijk voorzien door de betrokken bepaling van de Zesde richtlijn, wordt ook aangetoond door de volgende voorbeelden uit de rechtspraak.

50. Zo heeft het Hof in het arrest Armbrecht vastgesteld dat een belastingplichtige bij de verkoop van een goed waarvan hij een gedeelte voor privé-gebruik had gereserveerd, met betrekking tot dat gedeelte niet als belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn handelt. [18] Aldus heeft het Hof artikel 2, lid 1, in die zin uitgelegd dat een levering belast is *voorzover* zij wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige. De tekst heeft evenwel slechts betrekking op leveringen *welke* door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht.

51. In het arrest Enkler [19] heeft het Hof vragen beantwoord in verband met een kampeerwagen die deels voor economische doeleinden en deels voor privé-doeleinden werd gebruikt. Voor de vaststelling van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn heeft het Hof bepaald dat de uitgaven voor de kampeerwagen in verhouding tot de duur van het daadwerkelijke gebruik daarvan voor andere dan bedrijfsdoeleinden in aanmerking moeten worden genomen. [20]

18 — Arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 24).

19 — Arrest van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517).

20 — Arrest Enkler, aangehaald in voetnoot 19, punt 37.

52. Centralan voert tegen variant c evenwel aan dat het gebouw pas door de overdracht van het residuele eigendomsrecht volledig het bedrijfsvermogen heeft verlaten. De herziening moet volgens haar pas op dat ogenblik worden verricht.

53. Uit artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn is enkel af te leiden dat de herziening op het tijdstip van de levering moet worden verricht. Niets in deze bepaling duidt er echter op dat bij twee snel opeenvolgende transacties die beide als levering moeten worden aangemerkt, enkel de laatste transactie beslissend kan zijn voor de herziening van de aftrek.

54. Wanneer uitsluitend de laatste levering in aanmerking wordt genomen, kan dit juist tot een volstrekt willekeurig resultaat leiden, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft geïllustreerd met het voorbeeld van een stuk landbouwgrond dat eerst met aftrek wordt verworven, daarna in tweeën wordt verdeeld en vervolgens wordt doorverkocht. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat de verkoop van het ene deel belast is, omdat dit deel inmiddels is getransformeerd tot bouwgrond, terwijl de verkoop van het andere deel, dat in gebruik blijft als landbouwgrond, vrijgesteld is. Indien men zou weigeren deze verkooptransacties in hun totaliteit te beschouwen, en in plaats daarvan enkel de laatste transactie in aanmerking zou nemen, zou de belastingplichtige de herziening van de aftrek naar goeddunken kunnen beïnvloeden, door eerst de ene dan wel de andere transactie af te sluiten. Werd uitsluitend de laatste levering in aanmerking genomen, dan zou de belastingplichtige tewerk kunnen gaan op een wijze die in strijd is met de doelstellingen van de richtlijn.

55. Ook de onderhavige zaak toont dit aan. Hoewel het gebouw voor het overgrote deel door een vrijgestelde levering (de huurovereenkomst voor 999 jaar) het vermogen van Centralan verlaat, zou de aftrek volledig gehandhaafd blijven indien men alleen uit zou gaan van de tweede, louter symbolische overdracht van het residuele eigendomsrecht.

56. Ten slotte wijzen Centralan en de Commissie op de praktische problemen waartoe variant c zou leiden. Er valt evenwel niet in te zien waarom een proportionele inaanmerkingneming van de belaste levering bij de herziening van de aftrek niet praktisch uitvoerbaar zou zijn. Bij de bepaling van het pro rata op grond van artikel 17, lid 5, en artikel 19 van de Zesde richtlijn moeten in elk geval complexere berekeningen worden uitgevoerd. Voorts hoeft de herziening slechts te worden verricht bij investeringsgoederen die tijdens de herzieningsperiode worden overgedragen.

57. Volgens Centralan en de Commissie rijzen er bovendien specifieke problemen wanneer de leveringen die proportioneel in aanmerking moeten worden genomen, niet allemaal in hetzelfde tijdvak plaatsvinden. Dit is echter een hypothetisch geval, dat zich in het hoofdgeding niet voordoet.

58. Afgezien daarvan levert ook een dergelijk geval geen onoverkomelijke problemen op. Wanneer in een bepaald jaar een investeringsgoed via een levering gedeeltelijk het bedrijfsvermogen verlaat, dient op grond van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn met betrekking tot dat deel de definitieve herziening van de aftrek voor de resterende herzieningsperiode plaats te vinden. Wat het resterende deel betreft, waarvan de waarde door passende methoden moet worden vastgesteld, wordt de herziening vervolgens overeenkomstig artikel 20, lid 2, gespreid over de volgende tijdvakken totdat dit deel door een nieuwe levering in de zin van het derde lid het vermogen verlaat en de definitieve herziening ten aanzien daarvan plaatsvindt.

59. Derhalve dient artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn in de onderhavige situatie aldus te worden uitgelegd, dat het investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt geacht gebruikt te zijn voor economische activiteiten die gedeeltelijk belast en gedeeltelijk vrijgesteld zijn, naar rato van de respectieve waarde van de belaste verkoop van het residuele eigendomsrecht en van de vrijgestelde verhuur voor 999 jaar.

C — Misbruik van recht

60. Gelet op deze oplossing hoeft niet te worden onderzocht of en in hoeverre op BTW-gebied een verbod van misbruik van recht bestaat, onder welke omstandigheden dit verbod van toepassing is en welke rechtsgevolgen daaruit voortvloeien. Ook bestaat er geen aanleiding voor heropening van de schriftelijke procedure.

61. De transacties komen weliswaar artificieel over en beogen uitsluitend de Universiteit in staat te stellen de voorbelasting af te trekken die bij de oprichting van het Harrington Building is betaald, hoewel de Universiteit overwegend vrijstelde prestaties verricht. De door mij voorgestelde uitlegging van de Zesde richtlijn sluit evenwel uit dat deze kunstmatige transacties leiden tot een BTW-vrijstelling die in strijd zou zijn met de doelstellingen van de richtlijn en die met een beroep op ongeschreven beginselen, zoals het verbod van misbruik van recht, zou moeten worden gecorrigeerd.

VI — Conclusie

62. Op grond van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de High Court of Justice (Chancery Division) als volgt te beantwoorden:

„Artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, dient aldus te worden uitgelegd dat, wanneer over een gebouw wordt beschikt door middel van twee vooraf geplande en samenhangende leveringen, namelijk door een vrijgestelde verhuur van het gebouw voor 999 jaar en drie dagen later door een belaste verkoop van het residuele eigendomsrecht, het investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt geacht gebruikt te zijn voor economische activiteiten die gedeeltelijk belast en gedeeltelijk vrijgesteld zijn, naar rato van de respectieve waarde van de belaste verkoop van het residuele eigendomsrecht en de vrijgestelde verhuur voor 999 jaar."