ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

8 juni 2000 *

In zaak C-400/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Finanzamt Goslar

en

B. Breitsohl,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 4, 17 en 28 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de

* Procestaal: Duits.

harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), kamerpresident, R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris en F. Macken, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer
griffier: R. Grass

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Financiën, en C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor bij dat ministerie, als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou-Grigoriou, procesgemachtigde bij de juridische dienst van de staat, en A. Rokofyllou, auditeur bij de bijzondere juridische dienst — afdeling Europees recht van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, juridisch adviseur, en A. Buschmann, ter beschikking van de juridische dienst gesteld nationaal ambtenaar, als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 december 1999,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 27 augustus 1998, ingekomen bij het Hof op 9 november daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 4, 17 en 28 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen B. Breitsohl en Finanzamt Goslar betreffende de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die Breitsohl had voldaan ter zake van handelingen die zij had verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit.

De Zesde richtlijn

3 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

3. De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken 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 vóór 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.

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;

b) de levering van een bouwterrein.

Als bouwterreinen worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.

(...)"

4. Artikel 13 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„(...)

B. *Overige vrijstellingen*

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen

om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a;

(...)

C. *Keuzerecht*

De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

(...)

b) de handelingen bedoeld in B, sub d, g en h.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn luidt:

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

2. Voor zover 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;

(...)"

6 Artikel 20 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de afgifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal (...)

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.

(...)

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.

(...)

4. Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 kunnen de lidstaten:

— het begrip investeringsgoederen definiëren;

— het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

— alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;

— administratieve vereenvoudigingen toestaan.

(...)"

7 Artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn luidt:

„Gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode kunnen de lidstaten:

(...)

b) de handelingen, genoemd in bijlage F, blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden;

c) de belastingplichtigen de mogelijkheid geven te kiezen voor belasting van de handelingen die op de in bijlage G vastgestelde voorwaarden zijn vrijgesteld;

(...)"

8 Punt 16 van bijlage F bij de Zesde richtlijn, met het opschrift „Lijst van handelingen, bedoeld in artikel 28, lid 3, sub b", vermeldt:

„Leveringen van de in artikel 4, lid 3, bedoelde gebouwen en terreinen."

9 Bijlage G bij de Zesde richtlijn, met het opschrift „Keuzerecht", bepaalt:

„1. Het keuzerecht waarvan sprake is in artikel 28, lid 3, sub c, kan in de volgende gevallen worden verleend:

(...)

b) in geval van handelingen, bedoeld in bijlage F;

(...)"

De nationale BTW-regeling

10 § 2, lid 1, Umsatzsteuergesetz 1980 (hierna: „UStG") bepaalt:

„Ondernemer is eenieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent. De onderneming omvat alle bedrijfs- en beroepsactiviteiten van de ondernemer. Een bedrijfs- of beroepsactiviteit is elke duurzame activiteit om inkomsten te verwerven, ook wanneer zij niet gericht is op het maken van winst of een vereniging haar activiteit slechts uitoefent ten behoeve van haar leden."

11 § 4 UStG luidt:

„Van de onder § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, vallende handelingen zijn vrijgesteld van belasting:

(...)

9. a) de handelingen die onder het Grunderwerbsteuergesetz [wet op de belasting over de verkrijging van onroerend goed] vallen (...)"

12 § 9, lid 1, UStG bepaalt evenwel:

„De ondernemer kan een handeling die volgens § 4 (...) punt 9 (...) vrijgesteld is van belasting, als belastbaar behandelen, wanneer de handeling ten behoeve van een andere ondernemer voor diens bedrijf wordt verricht."

13 § 15, lid 1, UStG luidt:

„De ondernemer kan de volgende voorbelasting aftrekken:

de op facturen in de zin van § 14 afzonderlijk vermelde belasting ter zake van leveringen of andere diensten die door andere ondernemers voor zijn onderneming zijn verricht. (...)"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

14 In 1989 probeerde Breitsohl een dealerovereenkomst te sluiten met een autoconstructeur. Bij brief van 14 april van dat jaar verklaarde deze zich onder bepaalde voorwaarden daartoe bereid.

15 In februari 1990 meldde Breitsohl bij de diensten van de bevoegde gemeente een bedrijf voor de verkoop en herstelling van motorvoertuigen aan en verwierf zij voor 62 670 DEM, vrij van BTW, een onbebouwd terrein dat als locatie voor het bedrijf zou dienen. In april 1990 belastte zij een ondernemer met de bouw van een autoherstelplaats op het terrein. Nog dezelfde maand werd een aanvang gemaakt met het grondwerk. Omstreeks half mei 1990 waren deze werkzaamheden voltooid, de funderingen gelegd en de funderingsplaat gedeeltelijk afgewerkt. Deze werkzaamheden kostten in totaal 173 655,50 DEM.

16 Toen bleek dat de bouwwerken in totaal 230 000 DEM hoger zouden uitvallen dan voorzien, wilde de bank deze meerkosten niet financieren. Op 22 mei 1990 staakte de bouwonderneming de werken wegens de onzekerheid omtrent de financiering.

17 Daar zij niet meer in staat was, het terrein volledig te bebouwen, noch haar bedrijf kon opstarten, verbond Breitsohl zich bij akkoord van 22 november 1990, aan de bouwonderneming in totaal 100 000 DEM te betalen en de reeds gerealiseerde bouwwerken voor 50 000 DEM, dat wil zeggen 43 859,65 DEM plus 6 140,35 DEM BTW, te verkopen aan een derde. Op 21 december 1990 verkocht zij het terrein aan deze derde voor 61 905 DEM, zonder vermelding van BTW.

18 In haar jaarlijkse BTW-aangifte voor 1990 gaf Breitsohl als belastbare handelingen 43 859 DEM uit de verkoop van gedeelten van gebouwen aan en als aftrekbare voorbelasting 13 900,11 DEM voor het honorarium van de notaris, fiscaal advies en bouwfacturen. Dit leverde voor haar een batig saldo op

van 7 759,90 DEM. In haar voorlopige belastingaangiften had Breitsohl deze bedragen niet vermeld.

19 Bij aanslag van 15 juli 1992 voor 1990 nam het Finanzamt Goslar slechts een aftrekbare voorbelasting van 95,20 DEM in aanmerking, op grond dat de betrokken diensten voor een belastingvrije verkoop van onroerend goed waren gebruikt. De verschuldigde BTW werd op 6 045 DEM bepaald.

20 Op 14 augustus 1992 diende Breitsohl tegen deze aanslag een bezwaarschrift in. Bij beschikking van 11 januari 1995 stelde het Finanzamt zich op het standpunt, dat Breitsohl niet de hoedanigheid van ondernemer had verworven, daar zij geen duurzame handelingen had verricht, zodat zij geen recht op aftrek had. Daarentegen was het van oordeel, dat Breitsohl de belasting die op de factuur betreffende de verkoop van de gebouwen aan een derde was vermeld, namelijk 6 140,35 DEM, verschuldigd was.

21 Tegen deze beschikking stelde Breitsohl op 13 februari 1995 beroep in bij het Niedersächsische Finanzgericht. Bij vonnis van 5 december 1996 heeft deze rechterlijke instantie het beroep op de belangrijkste punten toegewezen. Onder verwijzing naar het arrest van 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, Jurispr. blz. I-857), oordeelde het Finanzgericht, dat Breitsohl een aanvang had gemaakt met ondernemersactiviteiten op grond van de door haar verrichte voorbereidende handelingen, zodat zij de BTW betreffende de bouwfacturen mocht aftrekken. Het Finanzgericht was bovendien van oordeel, dat Breitsohl op goede gronden had kunnen afzien van de vrijstelling van de levering van het onroerend goed en deze afstand tot de gerealiseerde bouwwerken beperken, zodat het terrein daarvan was uitgesloten. Volgens het Finanzgericht diende de aftrek van voorbelasting alleen te worden geweigerd voor het honorarium van de notaris voor de verkoop van het terrein.

22 Op 4 maart 1997 stelde het Finanzamt Goslar bij het Bundesfinanzhof „Revision" tegen het vonnis van het Finanzgericht in. In zijn „Revision" stelt het Finanzamt in wezen, dat § 9, lid 1, UStG geen tot de gebouwen beperkte afstand

van de vrijstelling van belasting voor de levering van onroerend goed toestaat. Volgens de recente rechtspraak van het Bundesfinanzhof, die is gebaseerd op de rechtspraak van het Hof, is de beperking van de afstand van de in § 9 UStG bedoelde vrijstelling tot bepaalde gedeelten van een gebouw toegestaan, mits tegelijkertijd met de verkoop van deze gedeelten ook de delen van het erbij behorend terrein worden verkocht. Dezelfde uitlegging vloeit voort uit artikel 13 B, sub g, juncto C, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, waarin van de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein wordt gesproken, zonder dat wordt voorzien in de mogelijkheid om een andere keuze voor de gebouwen en het terrein te maken.

23 Het Bundesfinanzhof vraagt zich af, of de in het arrest Inzo (reeds aangehaald) vastgestelde beginselen enkel gelden, wanneer de belastingadministratie reeds in een aanslag de hoedanigheid van belastingplichtige heeft erkend op basis van het kenbaar gemaakte voornemen van de ondernemer belastbare handelingen te verrichten, dan wel of de administratie de belastingheffing steeds moet baseren op het voornemen belastbare handelingen te verrichten, zelfs indien bij het eerste onderzoek van het belastingdossier reeds blijkt, dat de voorgenomen economische activiteit niet wordt uitgeoefend.

24 Het Bundesfinanzhof merkt in de eerste plaats op, dat indien enerzijds overeenkomstig punt 23 van het arrest Inzo (reeds aangehaald) objectieve gegevens moeten worden verlangd tot staving van het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te maken met de belastbare handelingen, doch anderzijds op het tijdstip van de beslissing omtrent het recht op aftrek reeds vaststaat, dat de voorgenomen belastbare handelingen in feite niet worden verricht, de belastingadministratie verplicht zou zijn, loutere voornemens fiscaal als een onderneming te behandelen en in voorkomend geval daarmee rekening te houden bij de herzieningsprocedure van artikel 20 van de Zesde richtlijn. De verwijzende rechter vraagt zich ook af, of de overdracht in 1990 van het terrein met de constructies waarmee een aanvang was gemaakt, nog als levering van een investeringsgoed binnen de herzieningsperiode tot een herziening van de aftrek uit hoofde van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn kan leiden.

25 Vervolgens merkt het Bundesfinanzhof op, dat de vrijstelling of in voorkomend geval de keuze voor belastingheffing naar Duits recht de essentiële bestanddelen van het onroerend goed moet betreffen, namelijk niet alleen het terrein maar ook

wat daarmee vast verbonden is, in het bijzonder de gebouwen. Het betwijfelt, of op grond van het gemeenschapsrecht bij levering van een bebouwd terrein de keuze voor belastingheffing over de gebouwen alleen mogelijk is. Dienaangaande herinnert het eraan, dat de lidstaten overeenkomstig artikel 28, lid 3, sub c, juncto de bijlagen G, punt 1, sub b, en F, punt 16, van de Zesde richtlijn bij wijze van overgangsregeling hun belastingplichtigen voor belasting van de levering van gebouwen en terreinen kunnen laten kiezen. Aangezien de Duitse wetgever de levering van bebouwd onroerend goed niet van de vrijstelling heeft uitgesloten, zou dus van de vrijstelling kunnen worden afgezien.

26 Volgens de bepalingen van de Zesde richtlijn en de rechtspraak van het Hof — aldus nog steeds het Bundesfinanzhof — worden de gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein als één geheel geleverd. Volgens het arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 21), kan voor een bebouwd onroerend goed slechts een verschillende belastingregeling gelden naargelang het al dan niet wordt gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, zodat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft, voor belastingheffing voor het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte te kiezen en dit keuzerecht niet uit te oefenen voor het voor privé-gebruik aangewende gedeelte. De splitsing tussen deze twee gedeelten dient te geschieden op basis van de verhouding bedrijfsmatig gebruik—privé-gebruik tijdens het jaar van verwerving en niet op basis van de geografische verdeling. Een splitsing op basis van een vaststaande geografische verdeling van het bebouwd onroerend goed zou immers bij een wijziging in het gebruik van de ruimte tot dubbele belastingheffing leiden.

27 Ten slotte merkt het Bundesfinanzhof op, dat de behandeling van het terrein met de erop opgerichte gebouwen als een geheel in casu tot een te hoge belasting kan leiden, aangezien het onbebouwde terrein belastingvrij is verworven en met BTW belaste bouwwerken daarmee vast zijn verbonden. Hetzij is namelijk de overdracht van het bebouwde terrein in haar geheel vrijgesteld, zodat ook voor de bouwwerken geen recht op aftrek geldt, aangezien deze niet met het oog op belaste handelingen zijn verricht, hetzij wordt algeheel afgezien van vrijstelling voor de overdracht van het bebouwde terrein, zodat Breitsohl de voorbelasting voor de bouwwerken kan aftrekken, doch BTW verschuldigd is voor de overdracht in haar geheel, ofschoon zij bij de verwerving van het onbebouwde terrein geen belasting heeft kunnen aftrekken.

28 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof wegens twijfel omtrent de uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn die in het voor hem aanhangig geding van toepassing zijn, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de navolgende vragen:

„1) Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (arrest van 29 februari 1996, Inzo, C-110/94, Jurispr. blz. I-857) kunnen zelfs de eerste investeringsuitgaven die voor bedrijfsdoeleinden worden gedaan, als economische activiteiten in de zin van artikel 4 van richtlijn 77/388/EEG worden beschouwd. De belastingadministratie moet in dit verband rekening houden met het kenbaar gemaakte voornemen van de ondernemer. De op grond daarvan erkende hoedanigheid van belastingplichtige kan in beginsel nadien niet meer met terugwerkende kracht worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan (rechtszekerheidsbeginsel). Dat geldt ook voor de aftrek van voorbelasting over investeringen.

Moet volgens dit beginsel het recht op aftrek van voorbelasting (artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG) uit zogenoemde oprichtingsinvesteringen ook dan op basis van het voornemen om economische activiteiten uit te oefenen die tot belastbare handelingen zullen leiden, worden toegekend wanneer het de belastingadministratie reeds bij oplegging van de eerste aanslag bekend is, dat in feite geen aanvang is gemaakt met de voorgenomen economische activiteiten die tot belastbare handelingen zouden leiden?

Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

2) Kan bij levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein het recht om voor belastingheffing te kiezen tot deze gebouwen/gedeelten van gebouwen worden beperkt?"

De eerste vraag

29 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de artikelen 4 en 17 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat het recht op aftrek van de BTW die is voldaan ter zake van handelingen die zijn verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit, zelfs blijft bestaan wanneer het de belastingadministratie reeds bij de oplegging van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belastbare handelingen diende te leiden, niet zal worden uitgeoefend.

30 Volgens de Duitse en de Griekse regering zijn het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel waarop het arrest Inzo (reeds aangehaald) berust, niet van toepassing in het hoofdgeding. Anders dan in de zaak waarin dat arrest is gewezen, was in de zaak in het hoofdgeding Breitsohls hoedanigheid van belastingplichtige ten tijde van de indiening van haar BTW-aangifte door de belastingadministratie immers nog niet erkend. Breitsohl kan zich dus niet op de bescherming van het gewettigd vertrouwen beroepen en stellen ervan overtuigd te zijn geweest de BTW te kunnen aftrekken.

31 Deze regeringen merken ook nog op, dat het beginsel van de neutraliteit van de BTW in het hoofdgeding niet geschonden is, aangezien Breitsohl geen belaste economische activiteiten heeft verricht en haar hoedanigheid van belastingplichtige niet erkend is.

32 De Duitse regering herinnert eraan, dat een belastingplichtige ingevolge de artikelen 4, lid 1, en 17, lid 2, van de Zesde richtlijn de BTW slechts mag aftrekken voor zover de goederen en diensten waarvoor zij voldaan is, voor belaste handelingen worden gebruikt. Omtrent het recht op aftrek kan derhalve slechts een definitieve beslissing worden genomen, wanneer bekend is voor welke handelingen de goederen en diensten werkelijk zijn gebruikt. Aan voorbereidende handelingen kan degene die deze verricht, slechts voorlopig een hoedanigheid van ondernemer en een recht op aftrek ontlenen, onder de opschortende voorwaarde dat belaste handelingen worden verricht. Blijven die handelingen na de

voorbereidende handelingen uit en kunnen zij niet meer in het vooruitzicht worden gesteld, dan moet de belastingadministratie de hoedanigheid van ondernemer en de BTW-aftrek van meet af aan weigeren.

33 Volgens de Duitse regering zou de belastingadministratie, indien alleen het voornemen belaste handelingen te verrichten een „ondernemer" al recht gaf op erkenning als belastingplichtige en dus op aftrek, op basis van een zuiver subjectieve wilsverklaring en niet op basis van objectief controleerbare werkelijke gegevens moeten beslissen. Dat zou een regelrechte aansporing zijn tot misbruik.

34 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft, zelfstandig een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn aan te vangen en hiertoe eerste investeringsuitgaven doet, als belastingplichtige moet worden beschouwd. Als zodanig is hij overeenkomstig de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn dus gerechtigd de verschuldigde of voldane BTW ter zake van investeringsuitgaven ten behoeve van de handelingen die hij voornemens is te gaan verrichten en die recht geven op aftrek, onmiddellijk af te trekken, zonder de aanvang van de daadwerkelijke exploitatie van zijn onderneming te hoeven afwachten (arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 17, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98—C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 47).

35 Bijgevolg is de toepassing van het BTW-stelsel en derhalve van het aftrekmechanisme afhankelijk van de vraag, of de goederen zijn gekocht door een belastingplichtige, die als zodanig handelt. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, die onder de voorwaarden van artikel 20 van de richtlijn moeten worden verricht (arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 15).

36 Deze uitlegging wordt bevestigd door de tekst van artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Volgens artikel 10, lid 2, van de richtlijn is dit het geval op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd aan of de diensten worden verricht voor de belastingplichtige die recht op aftrek heeft.

37 Bovendien zou iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de BTW, daar zij de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit met de kosten van BTW zou belasten, zonder dat hij die overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, en neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onderneming (arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 23; arresten Inzo, reeds aangehaald, punt 16, en Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 45).

38 Het ontstaan van het recht op aftrek van de ter zake van de eerste investeringsuitgaven voldane BTW is dus geenszins afhankelijk van een formele erkenning van de hoedanigheid van belastingplichtige door de belastingadministratie. Die erkenning heeft alleen tot gevolg, dat die hoedanigheid, zodra zij eenmaal erkend is, gevallen van fraude of misbruik daargelaten, niet meer met terugwerkende kracht aan de belastingplichtige kan worden ontnomen zonder dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel worden geschonden.

39 Wat het door de Duitse regering aangevoerde gevaar van misbruik betreft, zij eraan herinnerd, dat artikel 4 van de Zesde richtlijn zich er niet tegen verzet, dat de belastingdienst verlangt dat het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten die aanleiding geven tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens wordt ondersteund. In dit verband moet worden beklemtoond, dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts definitief wordt verworven, indien de verklaring van het voornemen om een aanvang te maken met de beoogde economische activiteiten, door de belanghebbende te goeder trouw is afgelegd. In geval van fraude of misbruik, bijvoorbeeld wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft pogen op te nemen, kan de belastingdienst met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken

bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend (reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 24, Inzo, punten 23 en 24, en Gabalfrisa e.a., punt 46).

40 Bijgevolg moet de nationale rechter nagaan, of de wilsverklaring om met economische activiteiten aan te vangen die zullen leiden tot belaste handelingen, gelet op de omstandigheden van de zaak in het hoofdgeding en in het bijzonder op de stand van de constructiewerkzaamheden medio mei 1990, te goeder trouw is afgelegd en wordt ondersteund door objectieve gegevens.

41 Wanneer er geen sprake is van fraude of misbruik, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de BTW, zoals in punt 36 van het onderhavige arrest is verklaard, behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn, dat het recht op aftrek, zodra het eenmaal is ontstaan, behouden blijft, ook wanneer het de belastingadministratie reeds bij de oplegging van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belastbare handelingen diende te leiden, niet zal worden uitgeoefend.

42 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat de artikelen 4 en 17 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat het recht op aftrek van de BTW die is voldaan ter zake van handelingen die zijn verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit, zelfs blijft bestaan, wanneer het de belastingadministratie reeds bij de oplegging van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belastbare handelingen diende te leiden, niet zal worden uitgeoefend.

De tweede vraag

43 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de

keuze voor belastingheffing bij levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein, betrekking moet hebben op de gebouwen of gedeelten van gebouwen en, onlosmakelijk daarmee verbonden, op het erbij behorend terrein, dan wel of zij kan worden beperkt tot de gebouwen of gedeelten van gebouwen.

44 De Duitse regering betoogt, dat de Bondsrepubliek Duitsland gebruik heeft gemaakt van de haar bij artikel 13 C van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, haar belastingplichtigen het recht te verlenen om in geval van levering van gebouwen en het erbij behorend terrein voor belastingheffing te kiezen.

45 Volgens deze regering moet het nationaal recht bepalen, of de belastingplichtige zijn keuzerecht alleen voor de gebouwen, met uitsluiting van het erbij behorend terrein, kan uitoefenen, aangezien artikel 13 C van de Zesde richtlijn de lidstaten uitdrukkelijk de mogelijkheid laat de omvang van het keuzerecht te beperken en de bepalingen voor de uitoefening ervan vast te stellen. Deze bepaling verzet zich haars inziens niet tegen een nationale regeling die de uitoefening van het keuzerecht toestaat voor het gebouw of voor het terrein alleen, noch tegen een nationale regeling krachtens welke het keuzerecht voor het gehele bebouwde terrein moet worden uitgeoefend.

46 In de eerste plaats zij vastgesteld, dat het in het hoofdgeding gaat om de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein „vóór eerste ingebruikneming" in de zin van artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, zodat de naar Duits recht verleende vrijstelling niet op artikel 13 B,

sub g, van de Zesde richtlijn gebaseerd kan worden, noch bijgevolg het recht om voor belastingheffing te kiezen op artikel 13 C van deze richtlijn.

47 Zoals de verwijzende rechter en de Commissie stellen, zijn de vrijstelling en het keuzerecht die worden verleend door de bepalingen van het UStG die in het hoofdgeding aan de orde zijn, gebaseerd op artikel 28, lid 3, sub b en c, van de Zesde richtlijn, juncto haar bijlagen F, punt 16, en G, punt 1, sub b, krachtens welke de lidstaten gedurende de overgangsperiode, die nog niet is verstreken, de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming kunnen blijven vrijstellen, alsook de belastingplichtigen de mogelijkheid kunnen geven om voor de belasting van deze levering te kiezen.

48 Bovendien kan, onverminderd de bij artikel 4, lid 3, sub a, eerste zin, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten verleende mogelijkheid om de termen „erbij behorend terrein" te bepalen, het begrip „levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein", gelet op het doel van de Zesde richtlijn, namelijk de BTW-grondslag eenvormig en overeenkomstig gemeenschapsregels te bepalen, niet worden gedefinieerd op basis van het in het hoofdgeding toepasselijk nationaal recht. Dit begrip, dat mede dient tot vaststelling van de personen die door de lidstaten krachtens artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn als belastingplichtigen kunnen worden beschouwd, moet dus in alle lidstaten eenvormig worden uitgelegd.

49 Artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn maakt onderscheid tussen enerzijds de levering van bouwterreinen, gedefinieerd als „de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen" en anderzijds de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein

vóór eerste ingebruikneming, waarbij elk vast met de grond verbonden gebouw als een gebouw in de zin van deze bepaling wordt beschouwd.

50 Uit dit onderscheid alsmede uit de tekst van artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, betreffende „de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein", blijkt dat gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein voor de BTW niet van elkaar kunnen worden gescheiden.

51 De vrijstelling en het keuzerecht van artikel 28, lid 3, sub b en c, van de Zesde richtlijn, juncto haar bijlagen F, punt 16, en G, punt 1, sub b, moeten derhalve betrekking hebben op de gebouwen of gedeelten van gebouwen en, onlosmakelijk daarmee verbonden, het erbij behorend terrein.

52 Een belastingplichtige die gebouwen en het erbij behorend terrein levert, kan ofwel om BTW-vrijstelling voor de gebouwen en het terrein als geheel verzoeken, ofwel voor belastingheffing over het geheel kiezen. In het eerste geval zou verweerster in het hoofdgeding haar aftrek moeten herzien op grond van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn. In het tweede geval zou zij de BTW kunnen aftrekken voor de constructiewerkzaamheden waarvoor zij haar recht op aftrek heeft uitgeoefend, waarvoor zij evenwel als tegenprestatie ook de opbrengst van de verkoop van het terrein aan deze belasting zou moeten onderwerpen.

53 Dat de gebouwen en het erbij behorend terrein niet kunnen worden gescheiden voor de vrijstelling of voor het uitoefenen van het recht om voor belastingheffing te kiezen, kan, zoals de verwijzende rechter terecht opmerkt, weliswaar tot het risico van een te hoge belasting van deze bestanddelen leiden. Zoals de advocaat-generaal in de punten 107 en 108 van zijn conclusie opmerkt, is dat risico

evenwel inherent aan een systeem, zoals het bij wijze van overgang bij artikel 28, lid 3, sub b en c, van de Zesde richtlijn ingevoerde systeem, waarin BTW-vrijstellingen zijn toegestaan in een stadium vóór dat van de eindconsument, en is het beperkt tot de overgangsperiode, na afloop waarvan de lidstaten de leveringen van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein niet meer zullen kunnen vrijstellen.

54 Aangezien blijkens de verwijzingsbeschikking de gedeelten van het in het hoofdgeding bedoelde gebouw en erbij behorend terrein, anders dan in de in punt 21 van het arrest Armbrecht (reeds aangehaald) onderzochte situatie, bestemd waren voor beroepsdoeleinden, behoeven voor het keuzerecht het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte deel of daarvoor gebruikte delen van het gebouw en het erbij behorend terrein, en het deel dat door de belastingplichtige voor privé-gebruik wordt aangewend, niet te worden gesplitst.

55 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de keuze voor belastingheffing bij levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein betrekking moet hebben op de gebouwen of gedeelten van gebouwen en, onlosmakelijk daarmee verbonden, het erbij behorend terrein.

Kosten

56 De kosten door de Duitse en de Griekse regering alsmede door de Commissie 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 27 augustus 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De artikelen 4 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1997 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd, dat het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die is voldaan ter zake van handelingen die zijn verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit, zelfs blijft bestaan, wanneer het de belastingadministratie reeds bij de oplegging van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belaste handelingen diende te leiden, niet zal worden uitgeoefend.

2) Artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat de keuze voor belastingheffing bij levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorend terrein betrekking moet hebben op de gebouwen of gedeelten van gebouwen en, onlosmakelijk daarmee verbonden, het erbij behorend terrein.

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 juni 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

J. C. Moitinho de Almeida