CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL SIR GORDON SLYNN

van 15 november 1984 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

Bij twee onderhandse akten van 25 november 1978 kochten de echtelieden Rompelman (hierna: belanghebbenden) twee aandelen in een in aanbouw zijnd gebouw, met het erfpachtrecht van de bijbehorende grond. De heer Rompelman kocht bouwnummer 100, zijn echtgenote bouwnummer 99. Het verkregen eigendomsrecht werd in beide gevallen aangeduid als „toekomstig appartementsrecht". De benedenruimte van het gebouw was ontworpen voor gebruik als showroom of winkelruimte, met daarboven woningen. De beide gekochte gedeelten waren bestemd om als showroom te worden gebruikt.

In een brief van 26 juni 1979 werd namens belanghebbenden aan de belastinginspecteur verklaard, dat de aangekochte ruimtes bestemd waren voor verhuur; bij het notarieel transport zouden beide appartementsrechten op naam worden gesteld van de echtelieden Rompelman gezamenlijk die derhalve, aldus de brief, tezamen in de zin van de omzetbelasting als één ondernemer dienden te worden aangemerkt. De notariële akte waarbij de appartementsrechten werden getransporteerd, werd verleden op 31 oktober 1979. Op 18 oktober 1979 werd op naam van de combinatie de heer en mevrouw Rompelman aangifte omzetbelasting voor het eerste tot en met het derde kwartaal 1979 gedaan; daarbij werd teruggaaf van voorbelasting gevraagd tot een bedrag van HFL 14 186,46. Vaststaat, dat het bij de betrokken voorbelasting gaat om de ter zake van de verkoop van het onroerend goed aan belanghebbenden verschuldigde belasting. De prijs werd betaald in termijnen die verschuldigd waren naarmate de bouw vorderde.

De Inspecteur weigerde de gevraagde teruggaaf, stellende dat met een daadwerkelijke exploitatie van het onroerend goed nog niet was begonnen. Tegen de uitspraak van de Inspecteur gingen belanghebbenden in beroep bij het Gerechtshof. Luidens het verwijzingsarrest was het gebouw op dat moment voltooid, maar waren de in geding zijnde gedeelten ervan nog niet verhuurd. Het Gerechtshof bevestigde de uitspraak van de Inspecteur met de overweging, dat belanghebbenden volgens de Nederlandse Wet op de omzetbelasting geen ondernemer waren daar alleen degene die zelfstandig een bedrijf uitoefent, als zodanig kan worden aangemerkt. De uitoefening van een bedrijf, aldus het Hof, omvat mede de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak hetgeen betekent dat een bestaande zaak daadwerkelijk in het maatschappelijk verkeer moet worden aangewend; daar het betrokken onroerend goed nog niet bestond (belanghebbenden hadden enkel een vordering tot levering van toekomstige appartementsrechten), vormden zij geen ondernemer. Belanghebbenden wendden zich tot de Hoge Raad, stellende dat het Gerechtshof ten onrechte had beslist, dat onder exploitatie van een zaak moet worden verstaan het daadwerkelijk aanwenden van een bestaande zaak. De Hoge Raad heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„Moet reeds vanaf het tijdstip, waarop iemand een toekomstige zaak koopt met het oogmerk de zaak te zijner tijd te verhuren, gesproken worden van een exploitatie in de zin van artikel 4, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn ?"

1 — Vertaald uit het Engels.

Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn onder meer aan BTW onderworpen „de leveringen van goederen en diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". De belastingplichtige mag van de door hem verschuldigde belasting aftrekken de BTW die verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen, voor zover de goederen diensten worden gebruikt voor belaste handelingen (artikel 17, lid 2). Artikel 4, lid 1, omschrijft het begrip „belastingplichtige" als „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." Lid 2 bepaalt: „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 lichamelijk of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

De vraag van de Hoge Raad heeft tot doel te kunnen beoordelen, of belanghebbenden ten tijde van hun verzoek om teruggaaf van omzetbelasting konden worden beschouwd als belastingplichtigen, ofschoon zij nog geen belaste handeling hadden verricht en zij derhalve in wezen verzochtten, van de over een toekomstige belaste handeling (de verhuur van hun onroerend goed) verschuldigde BTW de BTW af te trekken die zij hadden betaald voor de levering van goederen (de verkoop aan hen van het betrokken onroerend goed) die bestemd waren om te worden gebruikt voor de toekomstige belastbare handeling.

Vaststaat, dat de levering van het onroerend goed aan belanghebbenden onderworpen was aan heffing van BTW, dat sprake was van een „belastbaar feit" in de zin van artikel 10 van de Zesde richtlijn, en dat de ter zake van die levering verschuldigde BTW was betaald.

In de regel is de verhuur van onroerend goed krachtens artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn, vrijgesteld van BTW; evenwel kunnen de Lid-Staten de belastingplichtigen volgens artikel 13 C het recht verlenen voor belastingheffing te kiezen. In Nederland bestaat deze optiemogelijkheid, en kan zij door de huurder en de verhuurder gezamenlijk worden aangewend. In de onderhavige verwijzing wordt ervan uitgegaan, dat indien de optiemogelijkheid wordt aangewend de verhuur voor de aftrek moet worden beschouwd als een belastbare handeling en dat in een bepaald tijdvak van aangifte verschuldigde, aftrekbare belasting in een ander tijdvak van aangifte kan worden afgetrokken. Dit is door niemand bestreden. Ofschoon het wellicht onzeker is welke toekomstige handelingen met betrekking tot de levering van investeringsgoederen belastbaar zullen zijn, blijkt uit de richtlijn dat (a) het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, dat wil zeggen wanneer de investeringsgoederen worden geleverd (artikel 17, lid 1), en (b) het recht op aftrek kan worden uitgeoefend wanneer de goederen worden gebruikt voor belastbare handelingen (artikelen 17, lid 2, en 18, lid 2), behoudens herzieningen krachtens de artikelen 18, lid 4, en 20. In geval van onroerend goed kan de herzieningsperiode, die voor investeringsgoederen normaal vijf jaar bedraagt, worden verlengd tot tien jaar.

Van de kant van belanghebbenden, die worden gesteund door de Commissie, is betoogd, dat de aanschaf van de middelen voor de uitoefening van een economische activiteit (in casu de aankoop van een zaak) de eerste handeling ter uitoefening van die activiteit vormt, en dat derhalve vanaf het tijdstip van die voorbereidende handeling iemand als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, kan worden beschouwd. De Nederlandse regering is het ermee eens, dat de exploitatie van een zaak in het algemeen een aanvang neemt voordat uit die zaak in-

komsten worden behaald, en dat zij ook kan worden geacht te beginnen wanneer iemand een zaak verwerft die nog niet bestaat. Zij voegt daar evenwel aan toe, dat een bepaalde investering niet noodzakelijkerwijs tot de exploitatie van een zaak behoeft te leiden, en dat derhalve uit objectief te bepalen omstandigheden moet blijken dat een zaak daadwerkelijk wordt verworven om er inkomsten uit te trekken. De wilsverklaring van de betrokkene acht zij onvoldoende.

In de zin van de Zesde richtlijn is iemand belastingplichtige, indien hij „zelfstandig een van de in [artikel 4] lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit". Bij die activiteiten gaat het mijns inziens niet enkel om die welke in de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn worden genoemd.

De aankoop van onroerend goed is een „economische activiteit". Het gaat derhalve om de vraag, of er sprake is van een der in artikel 4, lid 2, genoemde activiteiten. Het komt mij voor dat, aangezien de toekenning van het recht om onroerend goed te gebruiken, niet kan worden aangemerkt als de overdracht van de macht om er als eigenaar over te beschikken in de zin van artikel 5, de verhuur van onroerend goed een dienstverrichting in de zin van de richtlijn is, het zij dan dat bedoelde overdracht wel plaatsvindt. De aankoop van onroerend goed om dit te verhuren is een werkzaamheid van een dienstverrichter in de zin van artikel 4, lid 2, eerste volzin. De eerste volzin moet niet worden gelezen als zouden handelingen ter voorbereiding van de daadwerkelijke dienstverrichting ervan zijn uitgesloten. Zij omvat „alle werkzaamheden van een ... dienstverrichter", en de aankoop van onroerend goed met de bedoeling dit te verhuren, is mijns inziens een dergelijke werkzaamheid. Ook al bezigt de Engelse versie het woord „also" en de Duitse het woord „auch", de tweede volzin geeft mijns inziens louter een specifiek voorbeeld van de in de eerste volzin bedoelde werkzaamheden; zij breidt deze laatste niet uit. Luidens de Nederlandse en de Deense versie wordt als „economische activiteit" „onder andere" beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak. De Franse en de Italiaanse versie gaan in dezelfde richting met het gebruik van de woorden „notamment" en „in particulare". In elk geval lijkt het mij geen gewoon spraakgebruik om de verwerving van de zaak als „de exploitatie" daarvan aan te merken. De exploitatie of het winstgevend maken van de zaak begint wanneer de zaak vervolgens wordt gebruikt, zoals in casu door verhuur.

Gelet op het voorgaande vormt een activiteit bestaande in de verkrijging van een zaak met de bedoeling deze te gebruiken voor het verrichten van diensten een economische activiteit bedoeld in artikel 4, lid 2, zij het de eerste en niet de in de prejudiciële vraag genoemde tweede volzin. Iemand die zelfstandig een dergelijke activiteit verricht, is belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1.

Ik ben het volkomen eens met de Nederlandse regering, dat vast moet staan dat de verworven zaak bestemd is om te worden gebruikt voor de verrichting van diensten. Met andere woorden er moet worden aangetoond dat hetgeen als een handeling ter voorbereiding van een latere economische activiteit wordt aangeduid, daadwerkelijk plaatsvindt „ter voorbereiding" van die activiteit. De loutere verwerving van onroerend goed is niet per se een dergelijke handeling, daar het goed ook kan worden verworven om het zelf te betrekken en niet met het oog op verhuur of andere economische activiteiten.

Of de aankoop van een zaak als een dergelijke voorbereidende handeling kan worden beschouwd, is geheel en al een kwestie van bewijs; mijns inziens kan de wilsverklaring van de koper, indien aanvaard, afdoende bewijs vormen. Of zij moet worden aanvaard, kan afhangen van de inrichting van het onroerend goed en van de vraag, of het geschikt is om voor de aangegeven bestemming te worden gebruikt. In casu is gesteld, dat de aangekochte ruimtes waren ontworpen en aangekocht om te worden gebruikt als showroom.

Bijgevolg geef ik het Hof in overweging, de gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

„De in artikel 4, lid 2, van richtlijn nr. 77/388 genoemde economische activiteiten omvatten ook het sluiten van een overeenkomst voor de aankoop van een nog te bouwen onroerend goed, indien genoegzaam kan worden aangetoond dat de zaak bestemd is om te worden gebruikt voor de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. In geval van verhuur van onroerend goed is sprake van dienstverrichting."

Over de kosten van partijen in het hoofdgeding moet door de nationale rechterlijke instantie worden beslist. De kosten van de Commissie en de Nederlandse regering komen niet voor vergoeding in aanmerking.