andere soorten belastingen, rechten en heffingen, met name registratierechten, die niet die kenmerken bezitten.

Voormelde bepaling moet bijgevolg aldus worden uitgelegd, dat zij zich niet verzet tegen de invoering en handhaving van een nationale belasting van het soort in Frankrijk ingestelde registratierechten die worden geheven bij niet-nakoming van de bouwverbintenis binnen de in de toepasselijke regeling gestelde termijn. Die registratierechten zijn immers geen algemene belasting; zij zijn niet van toepassing op de verschillende fasen van een produktie- en distributieproces, aangezien zij alleen worden geheven bij overgang van het onroerend goed in het vermogen van de eindverbruiker; zij zijn niet aftrekbaar van bij latere overdrachten betaalde soortgelijke rechten, en de heffing is niet gebaseerd op de toegevoegde waarde, maar op de volledige waarde van het goed.

RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-208/91 *

I — De juridische context van het hoofdgeding

A — *De nationale bepalingen*

1. Naar Frans recht zijn de handelingen die bijdragen tot de vervaardiging en levering van onroerend goed, onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde krachtens artikel 257, lid 7, van de Code général des Impôts (hierna: „CGI"), dat bepaalt:

„1. Worden met name bedoeld:

de verkoop (...) van bouwterreinen, de daarmee in artikel 691 gelijkgestelde goederen (...)"

2. Krachtens artikel 691 van de CGI:

„I. Wordt vrijgesteld van de overschrijvingstaks of van registratierecht, wanneer zij tot betaling van BTW aanleiding geeft, de verkrijging:

1° van onbebouwde terreinen of van terreinen met voor afbraak bestemde opstallen;

(...)

* Procestaal: Frans.

II. Voor deze vrijstelling is vereist:

1° dat de koper zich in de akte van verkrijging ertoe verbindt, binnen een termijn van vier jaar te rekenen vanaf de datum van de akte de werkzaamheden uit te voeren die nodig zijn om een gebouw of een groep gebouwen op te richten, een onafgewerkt gebouw af te werken dan wel een gebouw hoger op te trekken met nieuwe ruimten, en dat hij het aantal, de aard en de bestemming van de gebouwen waarvan de oprichting is voorgenomen, aangeeft.

(...)"

3. Met verwijzing naar dit artikel bepaalt artikel 1840 G ter van de CGI:

„Wordt het in artikel 691, II, 2°, bepaalde bewijs niet geleverd, moet de koper op eerste verzoek de belasting voldoen waarvan hij was vrijgesteld, met een verhoging van 6 %. De wijze van uitvoering van dit artikel wordt bij decreet geregeld."

4. Ten slotte preciseert artikel 291, tweede alinea, van bijlage II bij de CGI:

„De belasting over de toegevoegde waarde die werd geheven ter zake van de handeling die het voorwerp van bedoelde akte is, mag evenwel in aftrek worden gebracht van deze belastingen tot het beloop van hun bedrag, tenzij zij naar aanleiding van een nieuwe overdracht van hetzelfde onroerend goed al werd afgetrokken."

B — *De bepalingen van gemeenschapsrecht*

5. Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1, hierna „Zesde richtlijn"), bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten."

II — De feiten en het procesverloop

6. Beaulande, verzoeker in het hoofdgeding, heeft in januari 1980 een pand aangekocht in Nantes onder de verplichting, het af te breken en aldaar binnen een termijn van vier jaar een gebouw met woonbestemming op te richten.

7. Nadien heeft Beaulande achtereenvolgens drie bouwvergunningen aangevraagd en verkregen, die alle drie vrijwillig werden ingetrokken. Op 11 september 1984 wees de belastingdienst een verzoek om verlenging van de bouwtermijn af en op 12 november 1984 werd een herziene aanslag betekend, die op 26 februari 1985 werd bevestigd.

8. Op 4 juni 1986 werden de krachtens artikel 1840 G ter van de CGI verschuldigde registratierechten ingevorderd tot een bedrag van 221 700 FF, met een verhoging van 6 %, ofwel 73 091 FF.

9. Een bezwaarschrift van Beaulande werd op 2 juni 1989 verworpen. Daarvan werd hem op 13 juli daaraanvolgend kennis gegeven.

10. Bij exploot van 14 september 1989 heeft Beaulande de directeur van de belastingdienst Loire Atlantique gedagvaard tot nietigverklaring van het invorderingsbevel van 4 juni 1986. Hij betoogde met name, dat het registratierecht het karakter van een omzetbelasting bezit, zodat de heffing ervan samen met de BTW ter zake van dezelfde overdracht schending van artikel 33 van de Zesde richtlijn opleverde.

11. In zijn antwoord betoogde de Franse belastingdienst, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn niet uit het verband van de richtlijn mag worden gelicht. Artikel 4, lid 3, sub b, bepaalt, dat de Lid-Staten „de levering van een bouwterrein" aan de BTW kunnen onderwerpen. De Franse Staat kan dus de opeisbaarheid van de BTW over bouwterreinen in de tijd beperken en afhankelijk stellen van de verplichting voor de verkrijger, binnen een termijn van vier jaar te bouwen, bij niet-nakoming waarvan de onroerendgoedtransactie wettig kan worden belast met een proportioneel registratierecht.

12. De geadieerde rechter, het Tribunal de grande instance de Nantes, stelde bij vonnis van 7 mei 1991 het Hof de volgende prejudiciële vraag:

„Hebben registratierechten die ter zake van de verkrijging van een bouwterrein worden geheven in geval van niet-nakoming van de verplichting om binnen een — eventueel te verlengen — termijn van vier jaar op dat terrein te bouwen, en die evenredig zijn aan de waarde van het onroerend goed, het karakter van omzetbelasting en zijn zij dientengevolge, gelet op artikel 33 van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977, onverenigbaar met de belasting over de toegevoegde waarde die ten tijde van de verkrijging werd geheven?"

13. Het verwijzingsvonnis is op 2 augustus 1991 ter griffie van het Hof ingeschreven.

14. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door R. Beaulande, verzoeker in het hoofdgeding, optredend voor zichzelf; de Franse regering, vertegenwoordigd door P. Pouzoulet en G. de Bergues, als gemachtigden, en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J.-F. Bühl, juridisch adviseur, als gemachtigde.

III — Samenvatting van de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

1. *Beaulande, verzoeker in het hoofdgeding,* geeft allereerst een beschrijving van de toepasselijke Franse wetgeving, op grond waar-

van hij het volgende stelt: eerst worden bouwterreinen onder de werkingssfeer van de BTW gebracht om ze vervolgens met terugwerkende kracht aan de werkingssfeer van de BTW te onttrekken, indien binnen een termijn van vier jaar het terrein niet is bebouwd. In dit laatste geval komt de aanvankelijk toegepaste BTW-regeling op losse schroeven te staan en worden de registratierechten met terugwerkende kracht geheven. De aanvankelijke heffing (BTW) komt dus met terugwerkende kracht te vervallen en in de plaats ervan komen de registratierechten.

Vervolgens bespreekt verzoeker de overeenstemming van de Franse wetgeving met de Zesde richtlijn. Allereerst merkt hij op, dat voor een strikte toepassing van de richtlijn het begrip bouwterrein objectief en niet voorwaardelijk (zoals in artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn) moet worden omschreven. Met een voorwaardelijke omschrijving kan de op de dag van het belastbare feit (artikel 10, leden 1 en 2) toepasselijke BTW-regeling buiten spel worden gezet.

Daarna gaat verzoeker over tot een kritische bespreking van de rechtspraak van het Hof over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn, met name van de arresten van 13 juli 1989 (gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Wisselink, Jurispr. 1989, blz. 2671) en van 19 maart 1991 (zaak C-109/90, Giant, Jurispr. 1991, blz. I-1385), waarin het Hof besliste, dat een omzetbelasting die geen algemene belasting is, niet onder het verbod van artikel 33 valt. Deze benadering gaat in tegen de doelstellingen van de Eerste, de Tweede en de Zesde BTW-richtlijn. Dit blijkt uit het feit, dat bij de invoering van deze richtlijnen in Frankrijk niet minder dan vijftien omzetbelastingen, met name de éénfasebelastingen, zijn opgeheven. Volgens het doel van die richtlijnen zou de BTW de enige belasting op de bestedingen worden, wat de afschaffing van alle bijzondere indirecte belastingen impliceert.

Er thans van uitgaan, dat de éénfasebelastingen die het karakter van omzetbelasting bezitten, verenigbaar zijn met de BTW, is in strijd met het harmonisatiestreven van de gemeenschapswetgever, de doelstellingen van de richtlijnen en de beoogde neutraliteit van de verbruiksbelasting en zet de deur open voor herinvoering van éénfasebelastingen.

In de derde plaats merkt verzoeker op, dat bij lezing van artikel 33 een fundamentele vraag rijst: wordt met „rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten" alleen de BTW bedoeld; anders gezegd, is de BTW de enige in artikel 33 bedoelde omzetbelasting?

Indien artikel 33 *alle* omzetbelastingen betreft, ziet het noodzakelijkerwijs op andere belastingen dan de BTW. Tot dusver lijkt het Hof dit artikel evenwel aldus te hebben uitgelegd, dat alleen de BTW wordt bedoeld of elke andere belasting met hetzelfde karakter als de BTW.

Die uitlegging ontneemt artikel 33 iedere reële betekenis. Het doel van dat artikel is nochtans duidelijk: het vrije verkeer en de kenmerken van een interne markt onderstellen, dat de BTW de enige algemene ver-

bruiksbelasting is die op goederen en diensten wordt geheven. Elke andere bijkomende omzetbelasting drukt op de prijs en brengt economische distorsies mee, die artikel 33 wilde opheffen.

Aanvaardt men, dat een omzetbelasting een belasting is die een handeling treft en die evenredig aan de prijs van die transactie is, dan vertonen de registratierechten waarmee verzoeker met terugwerkende kracht wordt belast, onbetwistbaar het karakter van een dergelijke belasting.

Met terugwerkende kracht een evenredig recht op een terrein heffen dat objectief voor bebouwing bestemd is, staat gelijk met de heffing van een cumulatieve belasting die de kenmerken van een omzetbelasting vertoont, waardoor het neutraliteitsoogmerk van de Zesde richtlijn wordt doorkruist.

In dit verband wijst verzoeker erop, dat hij het terrein onder het BTW-stelsel heeft doorverkocht en daadwerkelijk BTW aan de schatkist heeft afgedragen. De verkoopprijs werd dus indirect belast met de nagevorderde rechten. Indien de koper niet had gebouwd, had hij op zijn beurt een zelfde herziene aanslag gekregen, met aftrek van de aanvankelijk betaalde BTW. Verzoeker stelt vast, dat aldus elke fase cumulatief wordt belast, waaraan de opeenvolgende richtlijnen, om het neutraliteitsoogmerk te bereiken, nochtans een einde beoogden te maken.

2. Volgens *de Franse regering* blijkt ongetwijfeld uit de tekst zelf van artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat deze richtlijn geenszins de cumulatie van nationale belastingen met de BTW a priori uitsluit. Het Hof van Justitie heeft uitdrukkelijk aanvaard, dat het gemeenschapsrecht in zijn huidige stand zich niet verzet tegen de heffing van dergelijke belastingen, ook al kan dit leiden tot cumulatie met de belasting over de toegevoegde waarde die over dezelfde handeling wordt geheven (arrest van 8 juli 1986, zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219).

De in Frankrijk op bouwterreinen toepasselijke regeling beoogt geen systematische cumulatie van registratierechten met de BTW, aangezien de overdrachten betreffende deze goederen in beginsel van registratierechten zijn vrijgesteld. Alleen wanneer de koper niet bouwt, kan zich bij wijze van uitzondering een dergelijke cumulatie voordoen, die evenwel wordt geneutraliseerd doordat met de al betaalde en nog niet afgetrokken BTW rekening wordt gehouden.

Aangezien niet aan het cumulatiebeginsel valt te tornen, hangt alles af van de vraag, of de betrokken nationale belasting wegens haar eigen kenmerken als een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn kan worden beschouwd.

Om te bepalen of een nationale belasting een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn is, dient het Hof na te gaan in hoeverre die belasting de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel in gevaar

kan brengen door het betrokken goed op een met de BTW vergelijkbare wijze te belasten.

Het litigieuze registratierecht is geen algemene belasting zoals de BTW. Een van zijn kenmerken is namelijk, dat het alleen bepaalde en in de wet limitatief opgesomde rechtshandelingen treft. De heffing ervan kan aan voorwaarden worden gebonden of, omgekeerd, de opeisbaarheid kan naar omstandigheden worden beperkt. Registratierechten hebben dus niet tot doel, alle economische handelingen te treffen.

Anders dan de BTW is het registratierecht geen verbruiksbelasting. Het is weliswaar logisch, de verkrijging van een goed, ook indien onroerend, in de BTW te betrekken wanneer die handeling deel uitmaakt van een economisch proces dat zelf aan de BTW is onderworpen, doch die rechtvaardiging vervalt juist, wanneer de overdracht niet langer kan worden beschouwd als een onderdeel van een aaneenschakeling van handelingen die binnen de werkingssfeer van de belasting vallen.

Het registratierecht nu treft de overdracht van een terrein juist alleen, wanneer dat goed niet langer kan worden beschouwd als bij te dragen tot de produktie en de levering van een gebouw, dat wil zeggen als een bouwterrein in de zin van het interne belastingsrecht.

De kenmerken van het registratierecht zijn de volgende: het is een vermogensbelasting die de verworven rijkdom treft, in tegenstelling tot de belasting over de verbruiksuitgaven, die op de verbruikte rijkdom wordt geheven; het wordt geheven over de totale kapitaalwaarde, ongeacht eerdere of latere overdrachten; het is nooit aftrekbaar van soortgelijke bij latere overdrachten betaalde rechten, is definitief ten laste van de wettelijke belastingplichtige en wordt, of laatstgenoemde al dan niet de eindverbruiker is, aldus niet afgewenteld, wanneer het goed in een aan de BTW onderworpen handelscircuit komt.

Registratierechten zijn geen strikt aan de prijs evenredige belastingen. Zij worden namelijk berekend over de kapitaalwaarde van het goed (artikel 666 van de CGI). Dit begrip, dat veel ruimer is dan dat in artikel 11 van de Zesde richtlijn, dat alleen naar de prijs verwijst in de zin van de verkregen tegenprestatie, is significant voor de verschillende aard van het registratierecht en de omzetbelasting.

Het registratierecht wordt parallel met de BTW geheven, niet in de plaats ervan, en zonder de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar te brengen.

De litigieuze registratierechten zijn bijgevolg geen omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn. Dat vloeit ove-

rigens voort uit het arrest van 8 juli 1986 van het Hof in de zaak Kerrutt (reeds aangehaald).

De Franse regering geeft het Hof in overweging te antwoorden, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de handhaving of invoering van nationale heffingen zoals de bij overdracht van bouwterreinen geheven registratierechten.

3. Om te beginnen herinnert de *Commissie* eraan, dat het Hof van Justitie zich herhaaldelijk over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn heeft uitgesproken. Het door artikel 33 van de Zesde richtlijn aan de Lid-Staten opgelegde verbod belastingen, rechten en heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten, te handhaven of op eigen initiatief in te voeren, werd door het Hof uitgelegd als een nadere uitwerking van het algemene beginsel van artikel 5 EEG-Verdrag, volgens hetwelk de Lid-Staten de nakoming van de uit het Verdrag of uit de handelingen van de instellingen der Gemeenschap voortvloeiende verplichtingen dienen te verzekeren.

Bij de uitlegging van artikel 33 hanteert het Hof het begrip „omzetbelasting" niet in zijn ruimste betekenis, waarbij elke op de grondslag van de prijs van een goed of dienst berekende heffing een „omzetbelasting" is. Het Hof lijkt het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn integendeel te beperken tot heffingen die goederen en diensten op een zelfde wijze treffen als de belasting over de toegevoegde waarde en dientengevolge de werking van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting in gevaar brengen (arrest van 27 november 1985, zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759, r. o. 9).

Hoewel dus niet alle soorten belastingen over de omzet onder het verbod van artikel 33 vallen, geeft de uitdrukking „het karakter (...) bezitten" duidelijk aan, dat een belasting niet noodzakelijkerwijs identiek aan de gemeenschapsbelasting hoeft te zijn om een omzetbelasting in de zin van artikel 33 te zijn. Van belang is, of zij de kenmerken van het gemeenschappelijke belastingstelsel vertoont (arrest Rousseau Wilmot, reeds aangehaald, r. o. 15).

Op basis van deze rechtspraak moet het begrip „omzetbelasting" in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn worden bepaald aan de hand van de kenmerken van het gemeenschappelijke belastingstelsel, zoals die met name blijken uit de in artikel 2 van de eerste BTW-richtlijn geformuleerde gemeenschappelijke beginselen van de communautaire belasting over de toegevoegde waarde, namelijk: het moet een algemene belasting zijn en een belasting die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties tussen fabrikant/dienstverrichter en consument.

De Commissie bespreekt vervolgens de bepalingen van de Zesde richtlijn over de levering van een gebouw of van een bouw-

terrein. Na te hebben vastgesteld, dat veel Lid-Staten bij de overdracht van onroerend goed specifieke rechten heffen, verwijst zij naar de toelichting op de Zesde richtlijn waarin wordt beklemtoond, dat „de belasting van de levering van nieuwe gebouwen en van bouwterreinen evenwel geen verzwaring van de belastingdruk op die transacties met zich mag brengen. Bijgevolg dienen de Lid-Staten om sociale redenen bij bepaalde transacties af te zien van de heffing van registratierechten (...)" (toelichting op artikel 5).

De Franse wetgeving ligt in de lijn van die filosofie. Zij voorziet onder bepaalde voorwaarden in vrijstelling van het registratierecht dat normaal bij de verkoop van een voor afbraak bestemd gebouw verschuldigd is. Deze transactie valt dan in de werkingssfeer van de BTW.

Een dergelijke onderlinge aansluiting tussen belastingen is economisch zeer voordelig, aangezien de BTW, in tegenstelling tot het registratierecht, aftrekbaar is. Enerzijds is er geen niet-aftrekbare belasting die op het goed blijft rusten en anderzijds kan de belastingplichtige de belasting ter zake van een handeling (de oprichting van een gebouw) waarvan de verwezenlijking een vrij lange periode in beslag neemt, onmiddellijk aftrekken.

Ter voorkoming van misbruik, door aangifte te doen van het voornemen te bouwen alleen maar om van de overschrijvingstaks te worden vrijgesteld, bepaalt de Franse wetgeving, dat de koper binnen een termijn van vier jaar moet bouwen en dat, zo niet, bovendien een boete van 6 % wordt geheven. In dat geval is de cumulatie van belastingen niet onverenigbaar met de Zesde richtlijn, aangezien de toelichting zelf alleen voorstelt af te zien van cumulatie, doch daartoe niet verplicht.

De Commissie onderzoekt ten slotte, of het Franse registratierecht de werking van het BTW-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en door handelstransacties op een met de BTW vergelijkbare wijze te treffen.

Na aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel, zoals in vaste rechtspraak van het Hof uitgelegd (zie laatstelijk arrest van 19 maart 1991, Giant, reeds aangehaald) te hebben herinnerd, merkt de Commissie in dit verband op, dat de registratierechten die ter zake van de verkrijging van bouwterreinen worden geheven bij niet-naleving van de verplichting binnen een termijn van vier jaar te bouwen, geen omzetbelasting zijn, hoewel zij over de waarde van het terrein worden berekend. Zij is geen algemene verbruiksbelasting en treft niet enkel de in elke fase toegevoegde meerwaarde.

Artikel 33 zelf preciseert uitdrukkelijk, dat de bepalingen van de richtlijn geen beletsel vormen voor de handhaving of invoering van „registratierechten".

Ten slotte heeft het Hof de verenigbaarheid met artikel 33 van de Zesde richtlijn van een soortgelijke belasting als het onderhavige mutatierecht reeds bevestigd (arrest van 8 juli 1986, Kerrutt, reeds aangehaald, r. o. 22).

De Commissie geeft dan ook in overweging, de prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„Het registratierecht dat ter zake van de verkrijging van bouwterreinen bij nietnakoming van de verplichting binnen de termijn van vier jaar te bouwen, wordt geheven naar evenredigheid van de waarde van het onroerend goed, bezit niet het karakter van omzetbelasting en is bijgevolg uit hoofde van het bepaalde in artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977, niet onverenigbaar met de op het tijdstip van de verkrijging geheven belasting over de toegevoegde waarde."

M. Diez de Velasco

rechter-rapporteur