CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 16 december 1999 *

1. Het Duitse Bundesfinanzhof heeft het Hof twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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 [1] (hierna: „Zesde richtlijn").

2. Bij de eerste van die twee vragen gaat het erom, of er recht bestaat op aftrek van de BTW die over investeringen in verband met de oprichting van de onderneming is betaald, wanneer de belastingdienst al bij vaststelling van de eerste BTW-aanslag wist, dat het niet tot de voorgenomen economische activiteit en tot belastbare handelingen in het kader daarvan zou komen. Bij een bevestigend antwoord op deze eerste vraag wenst de verwijzende rechter verder te vernemen, of in het geval van levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en van het daarbij behorende terrein, de keuze voor belastingheffing tot de gebouwen of gedeelten van gebouwen kan worden beperkt.

I — De feiten en het hoofdgeding

3. In 1989 probeerde mevrouw Breitsohl (hierna ook „verzoekster") tot een dealerovereenkomst met een autoconstructeur te komen. Bij brief van 14 april van dat jaar verklaarde die constructeur zich onder bepaalde voorwaarden daartoe bereid. In februari 1990 liet Breitsohl bij de betrokken gemeente een „verkoop- en reparatiebedrijf voor motorvoertuigen" inschrijven en verwierf zij voor 62 670 DEM (vrij van BTW) een onbebouwd terrein als locatie voor dat bedrijf. In april 1990 belastte zij een aannemer met de bouw van een autoreparatiewerkplaats op dat terrein. Half mei waren de grondwerkzaamheden verricht en de funderingen gelegd en was de werkvloer deels gereed. Voor al deze werkzaamheden moest een bedrag van 173 655,50 DEM worden betaald.

4. De totale bouwkosten waren in de ontwerpfase op 1 400 000 DEM geraamd. Toen bleek, dat er met meerkosten van 230 000 DEM moest worden gerekend, was de bank die de bouw financierde, niet bereid het krediet te verhogen. Eind mei staakte de aannemer wegens de onduidelijke financieringssituatie zijn werkzaamheden.

* Oorspronkelijke taal: Spaans.

1 — PB L 145, blz. 1. Wat de wijze betreft waarop die, herhaaldelijk gewijzigde, tekst is geredigeerd, had F. Pérez Royo stellig gelijk met zijn uitspraak, dat „het bestuderen van de belasting over de toegevoegde waarde een al even ondankbare taak is als het betalen ervan" (Woord vooraf in Ramírez Gómez, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid 1994).

5. Daar Breitsohl zich niet meer in staat achtte de bouw te voltooien en met de bedrijfsactiviteit te beginnen, verbond zij zich bij schikking van 22 november 1990 een totaalbedrag van 100 000 DEM aan de aannemer te betalen, en verkocht zij de onvoltooide gebouwen aan een derde voor de prijs van 50 000 DEM (te weten 43 859,65 DEM plus 6 140,35 DEM aan BTW). In december 1990 verkocht zij het terrein aan dezelfde koper voor een bedrag van 61 905 DEM (zonder vermelding van BTW).

6. In haar BTW-aangifte over het jaar 1990 vermeldde Breitsohl onder belastbare handelingen de verkoop van gedeelten van gebouwen (maatstaf van heffing 43 859 DEM), terwijl zij als aftrekbare voorbelasting (betaald over de honoraria van de notaris en de belastingadviseur en de bouwfacturen) een bedrag van 13 900,11 DEM opvoerde. Dit resulteerde voor haar in een tegoed van 7 759,90 DEM.[2] In haar voorlopige belastingaangiften had zij die bedragen niet vermeld.

7. In de aanslag over het jaar 1990 nam het Finanzamt Goslar aanvankelijk slechts een bedrag van 95,20 DEM als aftrekbare voorbelasting in aanmerking, op grond dat de betrokken diensten voor een belastingvrije verkoop van onroerend goed waren gebruikt. De verschuldigde belasting werd op 6 045 DEM bepaald.[3]

8. Op het bezwaarschrift van Breitsohl tegen deze aanslag besliste het Finanzamt, dat zij niet de hoedanigheid van ondernemer had verkregen, omdat zij geen handelingen met een duurzaam karakter had verricht en dus geen recht op aftrek had, maar dat zij anderzijds de belasting verschuldigd was die uitdrukkelijk was vermeld op de aan de koper van de onvoltooide gebouwen uitgereikte factuur.

9. Tegen deze beschikking stelde Breitsohl beroep in bij het Finanzgericht, dat haar op de belangrijkste punten in het gelijk stelde. Onder verwijzing naar het arrest van het Hof in de zaak Inzo[4] oordeelde het Finanzgericht, dat de door verzoekster verrichte voorbereidende handelingen reeds ondernemersactiviteiten waren, zodat zij recht had op aftrek van de over de bouwfacturen betaalde BTW. Voorts had zij op goede gronden afstand kunnen doen van de belastingvrijstelling voor de levering van het onroerend goed, voor zover het ging om het reeds uitgevoerde werk (grondwerkzaamheden, fundering en werkvloer). De aftrek van voorbelasting moest volgens het Finanzgericht enkel worden geweigerd ten aanzien van het notarishonorarium bij de verkoop van het terrein.

2 — Dit bedrag is het verschil (op enkele pfennige na) tussen de aftrekbare bedragen en de BTW over de verkoopprijs van de gedeelten van gebouwen.

3 — Dit bedrag is het verschil (op enkele pfennige na) tussen de door de belastingdienst geaccepteerde voorbelasting en de BTW over de verkoopprijs van de gedeelten van gebouwen.

4 — Arrest van 29 februari 1996 (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).

10. Het Finanzamt ging van de uitspraak van het Finanzgericht in „Revision" bij het Bundesfinanzhof met het betoog, dat het Umsatzsteuergesetz 1980 (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG") was geschonden. Volgens het Finanzamt was het ingevolge deze wet niet toegestaan de afstand van belastingvrijstelling bij de levering van onroerend goed te beperken tot de gebouwen, en dit zou ook volgen uit artikel 13, C, eerste alinea, juncto artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn.

II — De prejudiciële vragen

11. Daar het twijfelde over de juiste uitlegging van de in deze zaak toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn, heeft het Bundesfinanzhof het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„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 dat 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 de 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 die gebouwen/gedeelten van gebouwen worden beperkt?"

III — Bij het Hof ingediende opmerkingen

12. Binnen de in artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG gestelde termijn zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Duitse en de Griekse regering en door de Commissie.

IV — De eerste prejudiciële vraag

A — *De toepasselijke gemeenschapsbepalingen*

13. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

14. Artikel 14 van de Zesde richtlijn regelt wie belastingplichtig is:

„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 (...)"

15. Artikel 17 regelt het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting:

„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 hande-

lingen, 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]

B — *De nationale wettelijke regeling*

16. § 2, lid 1, UStG bepaalt:

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

17. § 15, lid 1, UStG luidt:

„De ondernemer kan de volgende voorbelasting aftrekken:

1. 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 (...)."

C — *Samenvatting van de bestaande rechtspraak*

18. In zijn rechtspraak over het recht van aftrek heeft het Hof herhaaldelijk bevestigd, dat dat recht ook geldt voor de belasting over handelingen verricht als voorbereiding op een voorgenomen economische activiteit die tot belaste handelingen zal leiden.

5 — Deze versie gold op het moment van de feiten. Nadien is artikel 17, lid 2, gewijzigd bij artikel 1, punt 22, van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1), en bij artikel 1, punt 10, van 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).

19. In de zaak Rompelman [6] was het Hof gevraagd, of iemand die een vordering tot levering van een appartementsrecht in een nog te stichten gebouw had verkregen met het verklaarde oogmerk dat appartement te verhuren en belaste leveringen en diensten te verrichten, tijdens de voorbereidende fase als belastingplichtige handelde en recht op aftrek van de betaalde BTW had.

20. Het Hof overwoog, dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het BTW-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, mits deze zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen. Het Hof vervolgde, dat de in artikel 4, lid 1, bedoelde economische activiteiten in verscheidene opeenvolgende handelingen kunnen bestaan, en dat voorbereidende handelingen, zoals de verkrijging van bedrijfsmiddelen en dus ook de aankoop van een onroerend goed, reeds tot de economische activiteiten moeten worden gerekend. Iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteiten belasten met de BTW, zonder dat hij die overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, en zou een willekeurig onderscheid aanbrengen tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed. [7]

21. Enkele jaren later wees het Hof in een niet-nakomingszaak [8] wederom op het belang van het recht van aftrek en verklaarde het, dat „bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de lidstaten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt. Dergelijke beperkingen van het recht op aftrek beïnvloeden de hoogte van de fiscale belasting en moeten in de lidstaten op dezelfde wijze gelden. Bijgevolg zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien." [9]

22. Reeds in 1991 preciseerde het Hof [10], dat „[i]ngevolge artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn (‚Ontstaan en omvang van het recht op aftrek') (...) het recht op aftrek [ontstaat] op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Daarom is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt. Zoals blijkt uit artikel 17, lid 2, mag de als zodanig optredende belastingplichtige die goederen voor zijn belaste handelingen gebruikt, de voor deze goederen verschuldigde of voldane BTW aftrekken." Het Hof voegde

6 — Arrest van 14 februari 1985 (268/83, Jurispr. blz. 655).

7 — Punten 19, 22 en 23.

8 — Arrest van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797).

9 — Punten 16 en 17.

10 — Arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795).

hieraan toe: „Bijgevolg is de toepassing van het BTW-stelsel en derhalve van het aftrekmechanisme afhankelijk van de vraag, of de goederen zijn gekocht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes." [11]

23. In het arrest Inzo [12], waarvan wij de draagwijdte thans dienen te preciseren, werd het Hof de vraag voorgelegd, of de oplossing van het arrest Rompelman ook gold in de gevallen waarin de voorgenomen economische activiteit met het oog waarop de oprichtingsinvesteringen waren gedaan, uiteindelijk niet was doorgegaan.

24. Het Hof oordeelde, dat die investeringen als „economische activiteiten" in de zin van de Zesde richtlijn waren te beschouwen, en het overwoog, dat wanneer de belastingdienst een vennootschap die verklaard had voornemens te zijn te beginnen met een economische activiteit die tot belaste handelingen zou leiden, als belastingplichtige heeft erkend, het verrichten van een studie naar de rentabiliteit van de voorgenomen activiteit als een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de richtlijn kan worden aangemerkt. De in verband met die rentabiliteitsstudie betaalde BTW, zo vervolgde het Hof, kan in beginsel dus overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn worden afgetrokken, ook indien later op grond van de resultaten van die studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de voorgenomen activiteit dus niet tot belaste handelingen heeft geleid. [13]

25. Het Hof baseerde zich voor deze conclusie op twee beginselen [14]:

a) Het rechtszekerheidsbeginsel: dit staat eraan in de weg, dat de rechten en verplichtingen van de belastingplichtigen afhangen van feiten, omstandigheden of gebeurtenissen die zich na de vaststelling van die rechten en verplichtingen door de belastingdienst hebben voorgedaan. Daaruit volgt, dat wanneer die dienst een onderneming op basis van de door deze verstrekte gegevens eenmaal als belastingplichtige heeft erkend, deze hoedanigheid haar in beginsel niet meer met terugwerkende kracht kan worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan.

b) Het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming: een andere uitlegging van de richtlijn, aldus het Hof, zou bij de behandeling van identieke investeringsactiviteiten ongerecht-

11 — Punten 8 en 15.
12 — Aangehaald in voetnoot 4.
13 — Punten 18-20.
14 — Punten 21 en 22.

vaardigde verschillen kunnen veroorzaken tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belaste handelingen verrichten, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen een begin trachten te maken met activiteiten die belaste handelingen zullen opleveren. Evenzo zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen, in zoverre de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag, of de investeringen daadwerkelijk tot belaste handelingen leiden.

26. Het Hof voegde eraan toe, dat degene die om aftrek van BTW verzoekt, dient aan te tonen dat aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan, en dat artikel 4 zich er niet tegen verzet, dat de belastingdienst verlangt, dat het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten die tot belaste handelingen zullen leiden, door objectieve gegevens wordt bevestigd. [15]

27. Het Hof kwam tot dezelfde conclusie in het arrest Ghent Coal Terminal. [16] In dat arrest verklaarde het, dat artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een als zodanig handelende belastingplichtige de BTW mag aftrekken die hij verschuldigd is over goederen die hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht voor investeringswerken bestemd om bij belaste handelingen te worden gebruikt. Het recht op aftrek blijft bestaan, wanneer de belastingplichtige door omstandigheden waarop hij geen invloed heeft, die goederen en diensten nooit voor het verrichten van belaste handelingen heeft gebruikt. In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding geven tot een herziening van de aftrek onder de voorwaarden van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn. [17]

D — *Bij het Hof ingediende opmerkingen*

28. De Duitse en de Griekse regering zijn van mening, dat de leer van het arrest Inzo in dit geval niet kan worden toegepast. Dat arrest is immers op het rechtszekerheidsbeginsel gebaseerd, dat zich ertegen verzet, dat de rechten en verplichtingen van de belastingplichtige afhangen van omstandigheden die zich voordoen nadat hij door de belastingdienst als belastingplichtige is erkend. Anders dan in de zaak Inzo het geval was, had in deze zaak de belastingdienst verzoekster nog niet als belastingplichtige erkend op het moment waarop zij haar BTW-aangifte indiende. Verzoekster kan zich dus niet op de bescherming van gewettigd vertrouwen beroepen en niet stellen, dat zij ervan overtuigd was de BTW te kunnen aftrekken.

29. Beide regeringen menen voorts, dat het beginsel van neutraliteit van de BTW niet in het minst is geschonden, aangezien dat beginsel slechts van toepassing kan zijn wanneer er belaste economische activiteiten

15 — Punt 23.

16 — Arrest van 15 januari 1998 (C-37/95, Jurispr. blz. I-1).

17 — Punt 24.

zijn verricht, hetgeen in casu niet het geval is omdat verzoeksters hoedanigheid van belastingplichtige niet is erkend. De Duitse regering wijst nog op het gevaar van misbruik dat een andere dan de door haar verdedigde uitlegging kan meebrengen.

30. De Commissie komt tot een diametraal tegengestelde conclusie. Na te hebben opgemerkt, dat het feitenrelaas van de verwijzende rechter geen aanleiding geeft om misbruik of fraude aanwezig te achten, verklaart zij, dat volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn het verkrijgen van de hoedanigheid van belastingplichtige niet afhangt van een verklaring van de belastingdienst in die zin.

31. Volgens de Commissie ontstaat de hoedanigheid van belastingplichtige *ipso iure* door het uitoefenen van een economische activiteit. Indien deze activiteit niet de operationele fase bereikt en in de voorbereidende fase blijft steken, is volgens het arrest Inzo niettemin beslissend, dat in die voorbereidende fase het voornemen bestond de operationele fase te bereiken en, bijgevolg, belaste handelingen te verrichten. De Commissie betoogt, dat er geen enkele reden is om de belastingdienst onmiddellijk van dat voornemen in kennis te stellen; evenals in het onderhavige geval kan het eenvoudig tot uiting komen in het feit dat de onderneming oprichtingsinvesteringen doet.

E — *Het antwoord op de eerste prejudiciële vraag*

32. Voor het antwoord op de eerste prejudiciële vraag meen ik te moeten uitgaan van het geharmoniseerde begrip[18] „belastingplichtige" in de zin van de BTW-regelgeving.

33. Zoals reeds gezegd, moet ingevolge artikel 4 van de Zesde richtlijn als belastingplichtige worden beschouwd ieder die zelfstandig economische activiteiten in de vorm van het leveren van goederen of het verrichten van diensten uitoefent. Dat artikel noch enig ander artikel van de Zesde richtlijn stelt voor het bezit van de hoedanigheid van belastingplichtige nog andere, formele voorwaarden, zoals een formele erkenning door de belastingdienst.

34. De richtlijn legt dus een rechtstreeks verband tussen het begrip belastbaar feit en het begrip belastingplichtige. Het tijdstip waarop de belaste handeling wordt verricht, is precies het tijdstip waarop het belastbaar feit en de belastingplichtige de wereld van het belastingrecht binnentreden,

18 — Zoals het Hof overwoog in het arrest van 5 mei 1982, Schul (15/81, Jurispr. blz. 1409, punten 11 en 12), zijn door de Zesde richtlijn de begrippen belastbaar feit, belastingplichtige, verschuldigdheid en maatstaf van heffing geharmoniseerd. Deze begrippen moeten in alle lidstaten dus gelijk worden uitgelegd.

en waarop bovendien het gehele BTW-mechanisme in gang wordt gezet. [19]

35. Wat in het concrete geval de investeringskosten betreft die gemaakt zijn om een aan de BTW onderworpen economische activiteit te kunnen beginnen, volgt uit de arresten Rompelman, Inzo en Ghent Coal Terminal, dat de ondernemer de hoedanigheid van belastingplichtige en, bijgevolg, het recht op aftrek verkrijgt op het tijdstip waarop zijn leveranciers het goed leveren of de dienst verrichten, en dit ook indien de voorgenomen economische activiteit nooit daadwerkelijk wordt uitgeoefend. De enige voorwaarde waaraan de betrokkene in een dergelijk geval zal moeten voldoen, is dat hij werkelijk van plan was die belaste economische activiteit te gaan uitoefenen.

36. Of aan deze voorwaarde is voldaan, dient niet het Hof, maar de nationale belastingdienst en eventueel de nationale rechter vast te stellen.

37. Uit de in de verwijzingsbeschikking gerelateerde feiten blijkt evenwel, dat verzoekster inderdaad voornemens was een bedrijf voor de reparatie en verkoop van motorvoertuigen op te richten, een activiteit die ontegenzeglijk aan de BTW is onderworpen. Wegens diverse financiële problemen waarop zij geen invloed had, moest zij later van die activiteit afzien en de reeds gerealiseerde bouwwerken, waarover zij BTW had betaald, aan een derde verkopen. Uit hetgeen hiervóór is uiteengezet, moet worden geconcludeerd, dat verzoekster op het moment van die verkoop reeds de hoedanigheid van belastingplichtige bezat, ook al had de belastingdienst die hoedanigheid niet formeel erkend.

38. Heeft verzoekster recht op aftrek van de betaalde BTW? [20]

39. Zoals reeds gezegd, ontstaat het recht op aftrek — een essentieel element van het BTW-stelsel — overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn onmiddellijk [21] op

19 — Het verband tussen belastbaar feit en belastingplichtige komt in de desbetreffende literatuur regelmatig ter sprake. Zo is volgens Sainz de Bujanda de belastingplichtige de persoon die in het kader van de belastingplicht de positie van debiteur inneemt, omdat hij de belaste handeling heeft verricht (Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho financiero*, band I, deel 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid 1967, blz. 608, aangehaald door Menéndez Moreno, A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1991, blz. 502).

20 — De vraag of zij bij haar keuze voor belastingheffing de gedeelten van gebouwen kon scheiden van het terrein, laat ik hier buiten beschouwing, want daarover gaat de tweede prejudiciële vraag.

21 — Mits de betrokkene aan enkele voorwaarden voldoet, met name, 1) dat hij belastingplichtig is; 2) dat de goederen of diensten hem in zijn hoedanigheid van belastingplichtige en onder bezwarende titel worden geleverd, en 3) dat hij heeft voldaan aan de formele verplichtingen bedoeld in artikel 18 van de Zesde richtlijn, en aan die welke in voorkomend geval worden opgelegd door de nationale wettelijke regeling op basis van artikel 22, lid 8, van die richtlijn (zie dienaangaande arresten van 14 juli 1988, Jeunehomme en EGI, 123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517; 24 oktober 1996, Eismann, C-217/94, Jurispr. blz. I-5287, en 5 december 1996, Reisdorf, C-85/95, Jurispr. blz. I-6257. Voor de verplichting van de lidstaten om bij het opleggen van die formele voorwaarden het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen, zie arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, en conclusie van advocaat-generaal Saggio bij arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98—C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punten 32 en 33).

het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, dat wil zeggen, overeenkomstig artikel 10, lid 2, van die richtlijn, op het tijdstip waarop de goederen geleverd of de dienst verricht wordt.

40. In de eerste plaats moet ik erop wijzen, dat er in de verwijzingsbeschikking niets staat waaruit men zou kunnen opmaken, dat verzoekster het recht op aftrek heeft verloren door een wezenlijke vormvoorwaarde niet na te komen.

41. De Commissie merkt terecht op, dat volgens § 18 UStG[22] verzoekster dat recht direct in een van haar maandelijkse voorlopige aangiften had kunnen uitoefenen. Had zij dat gedaan, dan had de belastingdienst haar hoedanigheid van belastingplichtige moeten erkennen en de betrokken aftrek moeten accepteren.

42. Verzoekster heeft met de uitoefening van het recht op aftrek echter tot haar jaarlijkse aangifte gewacht en op dat moment wist de belastingdienst al, dat de voorgenomen economische activiteit niet was doorgegaan. Die omstandigheid verandert echter niets aan de inmiddels ontstane situatie: verzoekster was belastingplichtig en kon naar geldend nationaal recht er de voorkeur aan geven, haar recht op aftrek eerst aan het eind van het jaar uit te oefenen. En dat is wat zij gedaan heeft.

22 — Dit artikel regelt de procedure bij de BTW.

43. Op grond van het voorgaande ben ik van mening, dat verzoekster recht had op aftrek van de door haar voldane BTW over de haar geleverde goederen en diensten en dat zij dat recht nog steeds had toen zij haar jaarlijkse aangifte indiende, ook al stond toen al vast, dat er van de economische activiteit die zij van plan was geweest uit te oefenen, niets terecht zou komen.

44. Deze conclusie sluit aan bij 's Hofs rechtspraak in de zaak Inzo.

45. De Duitse regering baseert haar betoog vooral hierop, dat het door het Hof in het arrest Inzo centraal gestelde rechtszekerheidsbeginsel in de onderhavige zaak niet relevant is, omdat de belastingdienst verzoekster nooit als belastingplichtige heeft erkend.

46. Op het andere beginsel waarop het Hof zijn arrest Inzo baseerde, te weten dat van de neutraliteit van de BTW, gaat de Duitse regering echter nauwelijks in.[23] In dat arrest verklaarde het Hof, dat ingevolge dat beginsel het bij de fiscale behandeling

23 — Zij stelt enkel, dat waar de belastingdienst verzoekster niet als belastingplichtige had erkend, deze die hoedanigheid niet bezat en dus geen belaste economische activiteiten kon verrichten, met het gevolg, aldus de Duitse regering, dat het neutraliteitsbeginsel niet van toepassing is.

van identieke investeringsactiviteiten niet tot ongerechtvaardigde verschillen mag komen tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belaste handelingen verrichten, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen een aanvang trachten te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Vermeden moeten ook worden willekeurige verschillen tussen laatstbedoelde ondernemingen, in zoverre de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag, of die investeringen tot belaste handelingen hebben geleid.

47. Dat beginsel verbiedt mijns inziens dan zeker, dat laatstbedoelde ondernemingen verschillend worden behandeld naar gelang van het tijdstip waarop zij om aftrek van voorbelasting hebben verzocht — voor of na het moment waarop vaststaat dat de voorgenomen economische activiteit niet doorgaat —, of naar gelang van de omstandigheid dat de belastingdienst ze formeel als belastingplichtig heeft erkend.

48. Daar het neutraliteitsbeginsel een van de dragende zuilen van het BTW-stelsel is, kan een oplossing die onverenigbaar is met de eisen die het stelt, en die niet op een uitdrukkelijke bepaling van gemeenschapsrecht berust, niet worden aanvaard.

49. Om mijn onderzoek volledig te maken, moet ik nog even ingaan op de stelling van de Duitse regering, dat een ander antwoord op de eerste prejudiciële vraag dan zij voorstelt, de deur wijd open zou zetten voor misbruik, daar iedere eindverbruiker die investeringsgoederen aanschaft (zoals een terrein of een auto), aanspraak op de hoedanigheid van belastingplichtige en op het recht van aftrek kan maken: hij behoeft maar te verklaren, dat hij voornemens is een economische activiteit te gaan uitoefenen. De belastingdienst zou dan op basis van een zuiver subjectieve intentieverklaring moeten beslissen, en niet op basis van objectief controleerbare feitelijke gegevens.

50. Hoewel ik de zorgen van de Duitse regering over mogelijke belastingontduiking deel, wil ik toch opmerken, dat de lidstaten over alle gewenste middelen beschikken om zich tegen belastingfraude te wapenen en deze te bestrijden. Ik moge hier in de eerste plaats eraan herinneren, dat de artikelen 18 en 22 van de Zesde richtlijn de belastingplichtigen een reeks formele eisen stellen — aangiften, facturen, boekhouding — en dat deze eisen kunnen worden aangescherpt door aanvullende maatregelen die de lidstaten noodzakelijk achten om een juiste heffing van de belasting te verzekeren en fraude te voorkomen. [24] In de tweede plaats beschikken de lidstaten over een ruime beoordelingsvrijheid wanneer het er concreet om gaat, de ware bedoeling van de betrokkene te bepa-

24 — Volgens artikel 22, lid 8, zoals gewijzigd bij artikel 28 nonies van richtlijn 91/680 (aangehaald in voetnoot 5), „[kunnen] de lidstaten (...), onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens".

len. En ten slotte, indien er sprake is van misbruik of bedrog, kan de belastingdienst de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige ontnemen en de vastgestelde voorlopige aanslag wijzigen. [25]

51. Om de hiervóór vermelde redenen ben ik van mening, dat op de eerste prejudiciële vraag moet worden geantwoord, dat de artikelen 4 en 17 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat het recht op aftrek van BTW die is voldaan ter zake van handelingen verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit, ook blijft bestaan wanneer het de belastingdienst al bij de vaststelling van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belaste handelingen zou leiden, niet zal worden uitgeoefend.

V — De tweede prejudiciële vraag

A — *De toepasselijke gemeenschapsbepalingen*

52. Artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn luidt:

„Gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode [26] kunnen de lidstaten:

(...)

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

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

(...)"

53. Punt 16 van bijlage F heeft betrekking op „leveringen van de in artikel 4, lid 3, bedoelde gebouwen en terreinen".

25 — Zo heeft het Hof in het arrest Ghent Coal Terminal beslist, dat „de belastingadministratie in geval van fraude of misbruik, wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privévermogen heeft pogen op te nemen, met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen kan vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend" (arrest aangehaald in voetnoot 16, punt 21). In Duitsland is dit geregeld in § 164 Abgabenordnung, volgens welke de belasting onder voorbehoud van latere controle kan worden vastgesteld, waarbij de belastingplichtige wordt meegedeeld, dat de voorlopige aanslag later kan worden gewijzigd.

26 — De overgangsperiode was aanvankelijk bepaald op vijf jaar vanaf 1 januari 1978. Zij moet echter worden geacht met onbepaalde tijd te zijn verlengd, daar de Raad nog steeds geen besluit over de eventuele afschaffing van die vrijstellingen heeft genomen.

54. Artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 behorende terrein voor eerste gebruikneming; 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."

55. Bijlage G, punt 1, bepaalt als volgt:

„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 lidstaten die bij wijze van overgang de vrijstelling handhaven, kunnen hun belastingplichtigen laten kiezen voor belasting."

56. Ten slotte bepaalt artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Herziening van de aftrek", het volgende:

„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.

In het laatste geval kunnen de lidstaten ervan afzien herziening te eisen, voor zover de koper een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde in aftrek mag worden gebracht.

(...)"

B — *De nationale wettelijke regeling*

57. § 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 overdrachtsbelasting onroerend goed] vallen (...)."

58. § 9, lid 1, UStG bepaalt evenwel:

„1. 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."

C — *Bij het Hof ingediende opmerkingen*

59. De Duitse regering herinnert eraan, dat de Bondsrepubliek Duitsland, gebruik makend van de in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheid, haar contribuabelen heeft toegestaan, bij levering van gebouwen en het bijbehorende terrein te kiezen voor heffing van BTW.

60. De Duitse regering is van mening, dat waar artikel 13, C, van de Zesde richtlijn de lidstaten uitdrukkelijk toestaat de draagwijdte van het keuzerecht te beperken en de uitoefeningsmodaliteiten ervan vast te stellen, het nationale recht bepalend is voor het antwoord op de vraag, of de belastingplichtige dat keuzerecht kan uitoefenen wanneer hij de levering van het gebouw losmaakt van die van het terrein. Daarom staat artikel 13, C, van de Zesde richtlijn niet in de weg aan een nationale regeling die de keuze toelaat ofwel enkel voor het gebouw ofwel enkel voor het terrein, maar ook niet aan een nationale regeling volgens welke die keuze bij levering van een bebouwd terrein enkel voor dit geheel mogelijk is.

61. De Commissie wijst erop, dat de in het Duitse recht geregelde belastingvrijstelling niet op artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn berust, maar op artikel 28, lid 3, sub b, junctis bijlage F, punt 16, en artikel 4, lid 3, terwijl het keuzerecht niet gebaseerd is op artikel 13, C, maar op artikel 28, lid 3, sub c, juncto bijlage G, punt 1, sub b. Uit deze bepalingen leidt de Commissie af, dat de levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en van het bijbehorende terrein slechts kan worden vrijgesteld indien de overdracht het geheel der gebouwen of gedeelten van gebouwen en het gehele terrein betreft. Hetzelfde geldt voor het recht om voor belastingheffing te kiezen.

D — *Het antwoord op de tweede prejudiciële vraag*

62. Ik ben het eens met de Commissie, dat de in het Duitse recht geregelde vrijstelling niet berust op artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn. Dit luidt: „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 [die] bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a (...)".

63. Zoals echter al vermeld, gaat het in artikel 4, lid 3, sub a, om „levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein *vóór eerste ingebruikneming*".[27]

64. In het onderhavige geval zijn de gedeelten van gebouwen vóór hun eerste ingebruikneming geleverd. Anders dan de Duitse regering in haar opmerkingen betoogt, maar in overeenstemming met wat de verwijzende rechter heeft opgemerkt, kunnen de vrijstelling en het keuze-

27 — Cursivering van mij.

recht daarom enkel gebaseerd worden op artikel 28, lid 3, sub b, junctis bijlage F, punt 16, en artikel 4, lid 3.

65. Nu dit duidelijk is, kom ik thans tot de prejudiciële vraag zelf.

66. In de verwijzingsbeschikking wijst het Bundesfinanzhof erop, dat de Duitse wettelijke regeling aldus moet worden uitgelegd, dat de vrijstelling, of de belastingheffing indien hiervoor is gekozen, betrekking moet hebben op het geheel van het onroerend goed, dat wil zeggen het gebouw of de gedeelten hiervan én het terrein waarop het is/zij zijn gebouwd. Van deze uitlegging, zo voegt het Bundesfinanzhof eraan toe, is het tot nu toe in zijn rechtspraak steeds uitgegaan. Niettemin vraagt het het Hof, of de Duitse wettelijke regeling, aldus uitgelegd, in overeenstemming is met de Zesde richtlijn.

67. Het onderzoek van de tweede prejudiciële vraag moet beginnen met de uitlegging van het juridische begrip „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.

68. Vóór alles moet ik erop wijzen, dat volgens artikel 4, lid 3, sub a, tweede zin, de lidstaten weliswaar het begrip „erbij behorend terrein" kunnen bepalen [28], maar dat dit juridisch begrip niettemin in alle lidstaten eenvormig moet worden uitgelegd, omdat het anders onmogelijk is de doelstelling van de richtlijn — te weten „de grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde op eenvormige wijze en volgens gemeenschappelijke regels te bepalen" — te verwezenlijken. [29]

69. Twee keer heeft het Hof de splitsing van een onroerend goed met het oog op de BTW-heffing geaccepteerd, maar naar mijn mening geeft geen van de twee betrokken arresten antwoord op de prejudiciële vraag die ons thans bezighoudt.

70. In de eerste plaats is er het arrest Armbrecht [30], waarnaar de Duitse regering, de Commissie en de verwijzende rechter zelf verwijzen.

71. In die zaak had de nationale rechter het Hof gevraagd, of een belastingplichtige die een hotel verkoopt dat hij zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden heeft gebruikt, en daarbij afziet van de vrijstelling die ingevolge artikel 13, B, sub g, normaliter voor de verkoop had gegolden, belasting verschuldigd is over het gedeelte van de koopsom dat overeenkomt met het

28 — De Commissie heeft erop gewezen, dat de Bondsrepubliek Duitsland geen gebruik van deze mogelijkheid heeft gemaakt.

29 — Zie arrest van 14 mei 1985, Van Dijk's Boekhuis (139/84, Jurispr. blz. 1405, punt 19).

30 — Arrest van 4 oktober 1995 (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775).

voor privé-doeleinden gebruikte gedeelte van het hotel.

72. In haar opmerkingen in die zaak had de Duitse regering beklemtoond, dat het onroerend goed van Armbrecht naar Duits burgerlijk recht een enkel goed was en als zodanig in het kadaster was ingeschreven. Voor de toepassing van de richtlijn zou het daarom als één goed moeten worden beschouwd.

73. Het antwoord van het Hof luidde als volgt:

„Weliswaar wordt in artikel 5, lid 1, van de richtlijn de omvang van de overgedragen eigendomsrechten niet gespecificeerd — die moet overeenkomstig het toepasselijke nationale recht worden bepaald —, doch (...) zou de doelstelling van de richtlijn, die het gemeenschappelijk BTW-stelsel beoogt te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen, in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van de levering van een goed (één van de drie belastbare handelingen), zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen (...) Daaruit volgt, dat het antwoord op de gestelde vraag, waarin het niet gaat om de burgerrechtelijke levering, maar om de onderwerping aan de belasting, niet in het in het hoofdgeding toepasselijke nationale recht kan worden gevonden." [31]

31 — Punten 13 en 14.

74. Op dit punt vormt het arrest Armbrecht duidelijk een precedent voor de onderhavige zaak. De omstandigheid dat, zoals het Bundesfinanzhof verklaart, naar Duits burgerlijk recht (§§ 93 en 94 Bürgerliches Gesetzbuch) gebouwen wezenlijke bestanddelen van het terrein zijn en geen voorwerp van bijzondere rechten kunnen zijn, betekent niet, dat gebouw en terrein bij de heffing van BTW niet verschillend kunnen worden behandeld, natuurlijk voor zover de scheiding van die bestanddelen voor de juiste toepassing van de Zesde richtlijn noodzakelijk is.

75. Om terug te komen op het arrest Armbrecht: volgens het Hof was het in overeenstemming met het gemeenschapsrecht om bij de verkoop van een onroerend goed slechts BTW te betalen over het gedeelte dat voor bedrijfsdoeleinden was gebruikt, omdat de verkoop van het voor privédoeleinden gebruikte gedeelte niet binnen het toepassingsgebied van de Zesde richtlijn valt.

76. Het Hof verklaarde, dat „(...) de verdeling tussen het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte en het gedeelte dat door de belastingplichtige voor privé-gebruik wordt aangewend, [dient] te geschieden op basis van de verhouding bedrijfsmatig gebruik — privé-gebruik tijdens het jaar van verwerving, en niet op basis van de [ruimtelijke] verdeling. Bovendien moet de belastingplichtige gedurende de gehele periode tijdens welke hij eigenaar van het betrokken goed is, blijk geven van zijn wil

om een gedeelte ervan in zijn privé-vermogen te houden." [32]

77. In de onderhavige zaak gaat het om een volstrekt andere situatie.

78. Het door verzoekster verkochte goed, bestaande uit gedeelten van een gebouw en het erbij behorende terrein, heeft immers steeds een bedrijfsbestemming gehad. Er is dus nooit sprake geweest van een privégebruik, wat een verdeling in de zin van het arrest Armbrecht zou rechtvaardigen. Zowel de verkoop van het terrein als die van de gedeelten van het gebouw is het werk van een als zodanig handelend belastingplichtige.

79. De tweede zaak waarin het Hof van oordeel was, dat bij de toepassing van de BTW naar de bestanddelen van een onroerend goed moest worden gedifferentieerd, was de zaak De Jong. [33]

80. Daar had de verwijzende rechter het Hof gevraagd, of een belastingplichtige — in casu een aannemer — die een terrein koopt uitsluitend met het doel het voor privé-doeleinden te gebruiken, maar die er in het kader van zijn bedrijfsactiviteit een woonhuis op bouwt waarin hijzelf gaat wonen, het terrein voor eigen gebruik aan het bedrijfsvermogen onttrekt, in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

81. De Nederlandse regering had betoogd, dat de bouw van een woonhuis op een daartoe aan de onderneming ter beschikking gesteld terrein voor de toepassing van de omzetbelasting had geleid tot het ontstaan van een nieuw onroerend goed, bestaande uit het gebouw met het erbij behorende terrein. Bijgevolg was het deze eenheid, die als zodanig het resultaat was van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige, die door deze voor privé-gebruik was bestemd.

82. Het Hof volgde deze opvatting niet. Het overwoog, dat los van de vraag of terrein en gebouw naar nationaal recht splitsbaar zijn, onderscheid moet worden gemaakt tussen de belastingheffing over het terrein dat een belastingplichtige in particulier bezit heeft, en de belastingheffing over een gebouw dat hij in uitoefening van zijn bedrijf op dat terrein heeft opgericht. Het Hof vervolgde: „Met betrekking tot de belastingheffing over de grond die een bouwondernemer in zijn particulier bezit heeft en waarop hij in de uitoefening van zijn bedrijf een woning voor zichzelf sticht, (...) die grond [heeft] nooit tot het bedrijfsvermogen behoord en bijgevolg [kan hij] niet aan zijn bedrijf (...) zijn onttrokken in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn is de

32 — Punt 21.

33 — Arrest van 6 mei 1992 (C-20/91, Jurispr. blz. I-2847).

maatstaf van heffing uitsluitend de waarde van het opgerichte gebouw, doch niet de waarde van het terrein." [34]

83. Ook de zaak De Jong verschilt mijns inziens aanzienlijk van de onderhavige zaak.

84. In de eerste plaats had De Jong het terrein voor privé-gebruik gekocht, terwijl Breitsohl het had verworven om er een bedrijfsactiviteit op uit te oefenen. In de tweede plaats was in de zaak De Jong het woonhuis gebouwd door diens eigen bedrijf en wilde hij er zelf gaan wonen, terwijl Breitsohl de bouw aan een derde had opgedragen en het gebouw bestemd was voor de uitoefening van belaste activiteiten.

85. Ik meen daarom, dat het op de vraag van het Bundesfinanzhof te geven antwoord niet uit de rechtspraak van het Hof kan worden afgeleid, maar rechtstreeks in de bepalingen van de Zesde richtlijn moet worden gezocht.

86. De Commissie baseert zich op een letterlijke uitlegging van artikel 4, lid 3, sub a, voor haar conclusie, dat deze bepaling het oog heeft op de levering van een onroerend goed bestaande uit twee onsplitsbare bestanddelen, te weten het gebouw en het erbij behorende terrein.

87. De bewoordingen van dit artikel, met name het gebruik van het voegwoord „en", lijken de stelling van de Commissie te bevestigen. Bovendien stemmen de verschillende taalversies op dit punt overeen. [35]

88. Een analyse van de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de belastingheffing bij de levering van onroerend goed levert mijns inziens een verdere bevestiging van die uitlegging op.

89. De richtlijn onderscheidt immers tussen onbebouwde niet bouwrijpe terreinen, onbebouwde bouwrijpe terreinen en bebouwde terreinen:

— levering van *onbebouwde niet bouwrijpe terreinen* is vrijgesteld van de BTW, maar de lidstaten kunnen hun contribuabelen het recht geven voor belastingheffing te kiezen [36];

34 — Punten 19 en 20.

35 — Zo luidt bijvoorbeeld de Franse versie: „la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction d'une bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation"; Duitse versie: „die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt"; Engelse versie: „the supply before first occupation of buildings or parts of building and the land on which they stand"; Italiaanse versie: „la cessione, effettuata anteriormente alle prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo" (cursivering van mij).

36 — Artikel 13, B, sub h, en artikel 13, C, sub b.

— levering van *onbebouwde bouwrijpe terreinen* is belast, maar tijdens de overgangsperiode kunnen de lidstaten de vrijstelling handhaven of het recht verlenen voor belastingheffing te kiezen [37];

— met betrekking tot *bebouwde terreinen* onderscheidt de richtlijn tussen de eerste levering en latere leveringen:

a) levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen met het erbij behorende terrein *vóór eerste ingebruikneming* is belast. Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Tijdens de overgangsperiode kunnen de lidstaten evenwel de vrijstelling handhaven of hun contribuabelen het recht geven voor belastingheffing te kiezen [38];

b) *latere leveringen* van gebouwen of gedeelten van gebouwen met het erbij behorende terrein zijn vrijgesteld van BTW, maar ook hier kunnen de lidstaten het recht toekennen voor belastingheffing te kiezen. [39]

90. Zoals men ziet, bevat de Zesde richtlijn slechts bepalingen betreffende de toepassing van de BTW op leveringen van terreinen voor zover het om onbebouwde terreinen gaat. Wanneer het terrein echter eenmaal bebouwd is, en waar er niets is geregeld inzake een afzonderlijke belastingheffing over het terrein en over het gebouw [40], moet men ervan uitgaan, dat wat de belastingheffing betreft, de waarde van het terrein is opgegaan in die van het bouwwerk, zodat het „onroerend goed" het terrein en, onsplitsbaar daarvan, ook het gebouw omvat. [41]

91. Wellicht is het dienstig hier naar het arrest Kerrutt te verwijzen. [42] In die zaak was het Hof gevraagd, of de andere leveringen van goederen en dienstverrichtingen dan de levering van het bouwterrein, in het kader van een „pakket" overeenkomsten tot aanneming van werk en het verrichten van diensten met het oog op de oprichting

37 — Artikel 28, lid 3, sub b, junctis artikel 4, lid 3, sub b, en bijlage F, punt 16, en artikel 28, lid 3, sub c, juncto bijlage G, punt 1, sub b.

38 — Artikel 28, lid 3, sub b, junctis artikel 4, lid 3, sub a, en bijlage F, punt 16, en artikel 28, lid 3, sub c, juncto bijlage G, punt 1, sub b.

39 — Artikel 13, B, sub g, en artikel 13, C, sub b.

40 — Ik beperk mij tot de in de onderhavige zaak relevante rechtshandelingen, dat wil zeggen die welke betrekking hebben op de overdracht van het recht van eigendom op bebouwde terreinen.

41 — Zoals ik bij de bespreking van de arresten Armbrecht en De Jong al heb beklemtoond, heb ik hier de situatie op het oog, dat zowel het gebouw als het erbij behorende terrein door een als zodanig handelende belastingplichtige wordt geleverd, zoals dat in de onderhavige zaak het geval is.

42 — Arrest van 8 juli 1986 (73/85, Jurispr. blz. 2219).

van een gebouw, ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn aan de BTW waren onderworpen, dan wel of zij onder de in de artikelen 13, B, sub g, en 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F, punt 16, van de richtlijn bedoelde vrijstellingen ter zake van de „levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein" vielen.

92. Het Hof overwoog, dat de toepasselijkheid van die bepalingen in een geval als waarop het hoofdgeding betrekking had, ervan afhangt, of de in die zaak bedoelde, met het oog op de oprichting van een gebouw verrichte leveringen en diensten, tezamen met de levering van het terrein een enkele onroerendgoedtransactie vormen, die wegens de economische samenhang van alle betrokken afzonderlijke handelingen en hun gemeenschappelijk doel — de oprichting van het gebouw op het verworven terrein — als „levering van een gebouw (...) en het erbij behorend terrein" kan worden aangemerkt.

93. Het Hof verklaarde dienaangaande:

„Uit de bewoordingen ‚levering van een gebouw (...) en het erbij behorend terrein' blijkt reeds dat van een dergelijke homogene transactie slechts kan worden gesproken, wanneer de twee categorieën van geleverde goederen — het gebouw en het terrein — volgens het recht van koop en verkoop het voorwerp uitmaken van één en dezelfde levering, zoals bij de levering van een bebouwd terrein." [43]

94. Het Hof kwam tot de conclusie, dat „[w]aar het bij de leveringen van goederen en de diensten van aannemers en bouwvakkers in het kader van een overeenkomst van het type ‚Bauherrenmodell' handelingen betreft die juridisch losstaan van de met een andere ondernemer overeengekomen levering van het terrein, (...) zij derhalve niet [kunnen] worden geacht met laatstgenoemde transactie één geheel te vormen [in die zin, dat] van één enkele ‚levering van een gebouw of van een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein' kan worden gesproken". [44]

95. De vraag waarom het in de zaak Kerrutt in wezen ging, was of de tot de oprichting van een gebouw strekkende aannemingsovereenkomsten en dienstverrichtingen tezamen met de onroerendgoed-

43 — Punt 13. In zijn conclusie in die zaak verklaarde advocaat-generaal Darmon: „De opbouw van artikel 4, lid 3, van de richtlijn bevestigt dit: letter a) hiervan betreft ‚de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming'; *economisch en juridisch is dit één enkele handeling, omdat het gaat om eigendomsoverdracht van een bebouwd terrein*" (cursivering van mij).

44 — Punt 15.

transactie konden worden beschouwd als levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming. Die vraag houdt geen enkel verband met het probleem in de onderhavige zaak. Om evenwel het rechtsbegrip waarom het thans gaat, te benoemen, sprak het Hof van „één enkele transactie" en „één en dezelfde levering". Ik meen dat deze uitdrukkingen een bevestiging vormen van de door mij voorgestelde uitlegging.

96. Er valt dus van uit te gaan, dat met „levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en van het erbij behorende terrein vóór eerste ingebruikneming" één enkele economische handeling wordt bedoeld, die voor de toepassing van de Zesde richtlijn als een geheel moet worden behandeld. Daarom dienen de vrijstelling en het door de lidstaten in voorkomend geval op basis van artikel 28, lid 3, toegepaste keuzerecht betrekking te hebben op het onroerend goed in zijn geheel, zonder dat de levering van de gebouwen of gedeelten van gebouwen daarbij wordt gesplitst van de levering van het terrein.

97. Onder verwijzing naar artikel 13, C, van de Zesde richtlijn, waarvan de laatste zin bepaalt: „De lidstaten kunnen de omvang van [het] keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast", betoogt de Duitse regering evenwel, dat de richtlijn niet belet dat een nationale regeling het keuzerecht tot ofwel het gebouw ofwel het terrein beperkt.

98. In de eerste plaats moet ik erop wijzen, dat dit betoog voor de beslissing in deze zaak volstrekt niet ter zake is. Immers, ook al zou het mogelijk zijn het keuzerecht op die manier te beperken, de Bondsrepubliek Duitsland heeft van die mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

99. In de tweede plaats herinner ik er nogmaals aan, dat artikel 13, C, betrekking heeft op leveringen van gebouwen of gedeelten van gebouwen met het erbij behorende terrein, die niet de eerste levering van het onroerend goed zijn. Daarentegen bevat artikel 28, lid 3, sub c, juncto bijlage G, punt 1, sub b, dat eerste leveringen van onroerend goed betreft en dat in casu van toepassing is, geen bepaling als die waarop de Duitse regering zich beroept.

100. In de derde plaats zou het, naar ik meen, onverenigbaar zijn met de doelstel-

ling van harmonisatie van de omzetbelasting, indien de lidstaten het keuzerecht zo konden regelen, dat de door de Zesde richtlijn beoogde eenvormige fiscale behandeling van leveringen als waarom het hier gaat, in het geding zou komen.

101. Voor de onderhavige zaak volgt uit al het voorgaande, dat verzoekster kon kiezen tussen (1) volledige vrijstelling van de handeling en (2) belastingheffing over de levering van het onroerend goed, dat wil zeggen de gedeelten van het gebouw en het terrein.

102. Kiest verzoekster voor volledige vrijstelling, dan zal zij haar aftrekken moeten herzien onder de voorwaarden van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn en met gebruikmaking van de vereenvoudigde herzieningsprocedure van § 15a, lid 5, UStG. [45]

103. Kiest verzoekster daarentegen voor belastingheffing over de levering van het onroerend goed, dan heeft zij recht op aftrek van de door haar aan haar leveranciers betaalde BTW, daaronder begrepen de BTW over de notariskosten in verband met de verkoop van het terrein. De maatstaf van heffing zal echter het totaalbedrag van de tegenprestatie zijn, wat dus de waarde van het terrein insluit. [46]

104. In dit tweede geval zou men echter, zoals het Bundesfinanzhof in zijn verwijzingsbeschikking opmerkt, met een geval van dubbele belastingheffing te doen kunnen hebben.

105. In antwoord op een vraag van het Hof heeft de Commissie gezegd, dat dit risico inderdaad bestaat. Zij licht dit toe met het volgende voorbeeld:

— A verkoopt aan B, vrij van BTW, een onbebouwd terrein. In de prijs is de BTW inbegrepen die eerder betaald is over bepaalde werkzaamheden om het terrein bouwrijp te maken.

45 — Volgens deze, op basis van artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn vastgestelde, bepaling van het UStG kan herziening van de aftrek ook plaatsvinden bij de verkoop van het investeringsgoed gedurende het eerste kalenderjaar van zijn gebruik.

46 — Overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, is de maatstaf van heffing „a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden".

— B richt op het terrein een gebouw op en voldoet de BTW over de bouwwerkzaamheden.

— B verkoopt het onroerend goed (terrein en gebouw) aan C en kiest voor belastingheffing.

— Indien het keuzerecht enkel kan worden uitgeoefend voor het onroerend goed in zijn geheel (dat wil zeggen terrein en gebouw), is er sprake van dubbele belastingheffing, in zoverre er twee maal BTW over het terrein is betaald.

106. Volgens de Commissie kan het in het algemeen tot dubbele belastingheffing komen wanneer de vrijstelling zich in een tussenstadium van de belastingketen voordoet. Als voorbeeld noemt zij de vrijstelling die in de Zesde richtlijn voor dienstverrichtingen op het gebied van verzekering en financiën is voorzien.[47] In geen van beide gevallen kunnen ondernemingen die de betrokken activiteiten uitoefenen, hun voorbelasting aftrekken, zodat zij deze trachten af te wentelen door hun cliënten hogere prijzen in rekening te brengen. In het volgende stadium van de belastingketen komt het dan tot dubbele belastingheffing naar evenredigheid van de belasting die de ondernemingen gedragen hebben.

Die hypothetische dubbele belasting zou in het onderhavige geval enkel vermeden kunnen worden, aldus de Commissie, door de maatstaf van heffing te berekenen naar de waarde van het gebouw, met uitsluiting van de prijs van het terrein. Deze oplossing is echter niet aanvaardbaar, omdat zij onverenigbaar is met het zowel in de nationale rechtsordes als in de Zesde richtlijn aanvaarde beginsel, dat gebouw en terrein voor de toepassing van de BTW onsplitsbaar zijn.

107. Zoals eenieder weet, onderbreken de in het BTW-stelsel geregelde vrijstellingen het aftrekmechanisme en kunnen zij ertoe leiden, dat de belastingplichtigen de BTW die zij niet hebben kunnen aftrekken, afwentelen in de door hen berekende prij-

47 — Artikel 13, B, sub a en d.

zen. Wanneer de vrijstelling bovendien in een tussenstadium plaatsvindt, wordt het risico van dubbele belastingheffing groter.

108. Er bestaat echter een groot verschil tussen de door de Commissie genoemde economische activiteiten en eerste leveringen van onroerend goed. De gemeenschapswetgever heeft besloten, dat om redenen van een door alle lidstaten gedeeld algemeen beleid [48] verzekeringen en financiële diensten vrij van BTW moeten zijn. Volgens het stelsel van de Zesde richtlijn daarentegen is zowel de levering van bouwterreinen als de levering van bebouwde terreinen vóór eerste ingebruikneming aan BTW onderworpen. Enkel tijdens de overgangsperiode konden de lidstaten de vrijstelling voor deze leveringen handhaven of het recht van keuze voor belastingheffing toekennen. Sedert het einde van de overgangsperiode zou zich derhalve bij de eerste levering van onroerend goed nooit meer dubbele belastingheffing moeten kunnen voordoen, omdat de verkrijging van bouwterreinen altijd aan BTW is onderworpen. [49]

109. Een oplossing voor het probleem van dubbele belastingheffing, dat zich in de onderhavige zaak zou kunnen voordoen, lijkt de Zesde richtlijn niet te bieden. Verzoekster kan zich niet beroepen op het bepaalde in artikel 28, lid 3, sub f, van de richtlijn, want naar is komen vast te staan, heeft zij het bouwterrein niet verworven om het weer te verkopen. [50] Evenmin kan men ter berekening van de maatstaf van heffing de waarde van het terrein scheiden van de waarde van het gebouw. Daarom zal er zich waarschijnlijk een geval van dubbele belastingheffing voordoen, wat onverenigbaar is met het beginsel van neutraliteit van de BTW.

110. Ik herinner eraan, dat dit niet de eerste keer is dat het risico van dubbele belastingheffing voor het Hof ter sprake komt en dat de Zesde richtlijn er geen oplossing voor kan bieden. Met name denk ik aan de rechtspraak over de toepassing van de BTW op gebruikte goederen en in het bijzonder aan het arrest Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV. [51]

111. Artikel 32 van de Zesde richtlijn bepaalt: „De Raad zal voor 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, de communau-

48 — Zie de toelichting bij het ontwerp van de Zesde richtlijn, door de Commissie op 29 juni 1973 gezonden aan de Raad, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, suppl. 11/73, blz. 16.

49 — Althans wanneer men afziet van de problemen die kunnen ontstaan doordat de gemeenschapswetgever van het voorstel van de Commissie is afgeweken en in plaats van zelf een definitie van „bouwterrein" vast te stellen, hiervoor naar de wetgeving van de lidstaten verwijst (zie artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn).

50 — Volgens genoemde bepaling kunnen de lidstaten tijdens de overgangsperiode bepalen, dat „voor de levering van gebouwen en bouwterreinen die met het oog op wederverkoop zijn gekocht door een belastingplichtige welke voor die aankoop geen recht op aftrek had, de maatstaf van heffing kan bestaan uit het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs".

51 — Arrest van 5 december 1989 (C-165/88, Jurispr. blz. 4081).

taire belastingregeling vaststellen die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen. De lidstaten die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn op bovengenoemd gebied een bijzondere regeling toepassen, kunnen deze regeling handhaven totdat de bovengenoemde communautaire regeling van toepassing wordt."

Twaalf jaar na de in die bepaling genoemde termijn was de gemeenschapsregeling voor de belasting op gebruikte goederen nog steeds niet vastgesteld.

112. In genoemde zaak had het Gerechtshof te Amsterdam het Hof gevraagd, of het in de door die rechter beschreven situatie met het gemeenschapsrecht en in het bijzonder met de Zesde richtlijn verenigbaar was, dat een nationale wettelijke regeling niet toeliet bij de berekening van de BTW over de levering van gebruikte goederen rekening te houden met het bedrag van de belasting dat nog begrepen is in de prijs van goederen die met het oog op wederverkoop zijn gekocht van niet-belastingplichtige particulieren.

113. Het antwoord van het Hof luidde als volgt: „Over het geheel genomen is het communautaire BTW-stelsel het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen in het kader van de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag. (...) bij deze harmonisatie, zoals zij is tot stand gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, [gaat het] tot nog toe slechts om een gedeeltelijke harmonisatie. Deze (...) heeft onder meer ten doel, dubbele belastingheffing uit te sluiten, [en daarom is het] inherent (...) aan het BTW-stelsel dat in elk stadium van belastingheffing de belasting die voordien op een handeling heeft gedrukt, wordt afgetrokken. Blijkens de bewoordingen van artikel 32 van de Zesde richtlijn is deze doelstelling evenwel nog niet bereikt en zijn in het gemeenschappelijke [BTW-stelsel], zoals het thans bestaat, niet de nodige grondslagen te vinden voor de omschrijving en vaststelling van toepassingsmodaliteiten van een gemeenschappelijk belastingstelsel, waarmee op het gebied van de handel in gebruikte goederen dubbele belastingheffing kan worden voorkomen." [52]

114. De omstandigheid dat de lidstaten tijdens de overgangsperiode bepalingen kunnen handhaven die van het gemeenschappelijke BTW-stelsel afwijken, kan dus ongewenste gevolgen hebben, die eerst aan het einde van die periode zullen verdwijnen. Eventuele gevallen van dubbele belastingheffing, zoals dat wat zich in casu voordoet, kunnen echter geen rechtvaardiging opleveren om de gemeenschapsbepalingen uit te leggen op een wijze die tegen hun bewoordingen en strekking indruist.

52 — Punten 21-23.

Conclusie

115. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door het Bundesfinanzhof gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) De artikelen 4 en 17 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, moeten aldus worden uitgelegd, dat het recht op aftrek van BTW die is voldaan ter zake van handelingen verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit, ook blijft bestaan wanneer het de belastingdienst al bij de vaststelling van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belaste handelingen zou leiden, niet zal worden uitgeoefend.

2) Artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat de keuze voor belastingheffing bij de levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen en het erbij behorende terrein, slechts ten aanzien van het onroerend goed in zijn geheel en niet ten aanzien van afzonderlijke bestanddelen ervan (gebouwen of gedeelten van gebouwen dan wel het erbij behorende terrein) kan worden uitgeoefend."