CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 13 april 2000 [1]

1. Krachtens artikel 5, lid 8, van de Zesde BTW-richtlijn [2] kunnen de lidstaten zich in geval van overgang van „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" op het standpunt stellen „dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden" en dat degene op wie de goederen zijn overgegaan, „in de plaats treedt van de overdrager". Wanneer een lidstaat van deze mogelijkheid gebruik maakt, is het gevolg dan alleen dat op de overgang zelf geen BTW hoeft te worden betaald, of ook dat de BTW die door de overdrager op de in verband met de overgang ontvangen diensten is betaald, niet aftrekbaar is, omdat zij geen betrekking heeft op een belastbare levering? Met andere woorden, moet de overgang worden behandeld als een volgens artikel 13 van de Zesde richtlijn van BTW vrijgestelde levering of valt zij onder een andere categorie handelingen „die geen leveringen vormen", en hoe dient zij in dat geval te worden behandeld?

Toepasselijk recht

Gemeenschapsbepalingen

2. Het beginsel waarop de BTW berust, wordt in artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn geformuleerd als volgt: [3]

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

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

3 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn").

tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast." [4]

3. De aftrekregeling moet een cumulatieve werking voorkomen, wanneer reeds BTW is geheven van goederen en/of diensten die voor het leveren van goederen of het verrichten van diensten zijn gebruikt — dat wil zeggen om te voorkomen dat over reeds betaalde BTW nogmaals BTW wordt geheven. Aldus ontstaat een keten van handelingen waarin het verschuldigde nettobedrag in elke schakel evenredig is aan de in die fase toegevoegde waarde. Aan het eind van de keten zal in totaal het relevante aandeel van de eindprijs zijn geheven.

4. Krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn [5] zijn aan de BTW onderworpen de leveringen van goederen en de diensten welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Krachtens artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Als economische activiteit geldt volgens artikel 4, lid 2, ook de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

5. Artikel 5 definieert de levering van goederen. Volgens artikel 5, lid 1, wordt als levering van een goed beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. De overige leden van dit artikel geven in wezen positieve definities van hetgeen als levering of als lichamelijke zaak wordt beschouwd of kan worden beschouwd. Als lichamelijke zaak kunnen volgens artikel 5, lid 3, ook rechten op onroerende goederen gelden. Naast deze positieve definitie bepaalt artikel 5, lid 8, evenwel:

„De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. De lidstaten kunnen in voorkomend geval de nodige maatregelen treffen om concurrentievervalsing te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan niet volledig belastingplichtig is."

6. Volgens artikel 6, lid 5, is het bepaalde in artikel 5, lid 8, op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten.

7. Van belang is voor ogen te houden dat artikel 5, lid 8, is opgenomen in de definitie

4 — In de discussies over het verband tussen de twee handelingen waarvan de ene een element van de prijs van de andere is, wordt de eerste gewoonlijk gekwalificeerd als een „handeling in een eerder stadium" en de tweede als een „handeling in een later stadium" waarbij de eerste wordt gekwalificeerd als „voorbelasting" en de tweede als „belasting in een later stadium".

5 — Behoudens anders aangegeven, hebben alle verwijzingen hierna betreffende wettelijke bepalingen betrekking op de Zesde richtlijn.

van de levering van goederen (en — krachtens artikel 6, lid 5 — van het verrichten van diensten) en niet in de lijst van de BTW-vrijstellingen, die met uitzondering van de internationale handel in artikel 13 zijn opgenomen. Artikel 13, A, noemt vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang. Artikel 13, B, noemt een aantal andere vrijstellingen, onder meer voor verzekeringshandelingen (sub a) en voor verpachting en verhuur van onroerende goederen (sub b); volgens artikel 13, C, kunnen de lidstaten evenwel aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen (sub a).

8. De aftrek wordt geregeld in de artikelen 17 tot en met 20.

9. Artikel 17, lid 2, sub a, bepaalt: „Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken: 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."

10. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt volgens artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn „aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen" en wordt „dit pro rata [...] overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen". Artikel 19 voorziet in wezen in de aftrek van een breukdeel gelijk aan de omzet van voor aftrek in aanmerking komende handelingen, gedeeld door de totale omzet.

Nationale omzettingsbepalingen

11. Overeenkomstig artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn behandelt het recht van het Verenigd Koninkrijk de overgang van een wezenlijk belang („major interest") in grondbezit als een levering van goederen. In Schotland, waar het hier in het geding zijnde eigendom is gelegen, omvat de definitie van „wezenlijk belang" het belang van de huurder, wanneer de huur voor een periode van niet minder dan 20 jaar is gesloten.

12. Van de in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid is onder meer gebruik gemaakt door artikel 5, lid 1, van de Value Added Tax (Special

Provisions) Order (SI 1992/3129) (verordening houdende bijzondere BTW-bepalingen; hierna: „VAT Order") [6], krachtens hetwelk, ingeval een persoon a) een onderneming of b) een gedeelte van een onderneming overdraagt met voortzetting van exploitatie („as a going concern"), die overdracht niet als een levering van goederen of als een dienstverrichting wordt beschouwd. In de twee gevallen moet de overnemer de goederen gebruiken voor de exploitatie van een soortgelijke onderneming als de overdrager, en moet hij belastingplichtige zijn of onmiddellijk worden. Bij overdracht van een gedeelte van een onderneming geldt als bijkomende voorwaarde dat dit gedeelte afzonderlijk kan worden geëxploiteerd.

13. Ten slotte heeft het Verenigd Koninkrijk artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn toegepast en het verlenen van enig recht op een stuk grond vrijgesteld, doch de eigenaars van gebouwen voor handelsdoeleinden of de houders van een belang daarin toegestaan, voor bepaalde gebouwen van vrijstelling af te zien.

Feiten en procesverloop

14. Blijkens de verwijzingsbeschikking, het daarbij gevoegde dossier en de voor het Hof gemaakte opmerkingen liggen de volgende feiten aan het hoofdgeding ten grondslag.

15. Scottish Mutual Assurance plc (hierna: „Scottish Mutual") is een volledige dochteronderneming van Abbey National plc (hierna: „Abbey National"), die haar voor de toepassing van de BTW vertegenwoordigt. Zij is gedeeltelijk vrijgesteld van BTW; buiten haar activiteit op het vlak van verzekeringen (die krachtens artikel 13, B, sub a, is vrijgesteld) verhuurt zij ook gebouwen voor handelsdoeleinden, waarvoor zij overeenkomstig de regeling van het Verenigd Koninkrijk tot omzetting van artikel 13, C, sub a, voor belasting heeft gekozen. Bijgevolg factureert zij BTW op de huur en trekt zij van deze BTW de in het kader van deze activiteit betaalde voorbelasting af. Met betrekking tot de resterende voorbelasting, die niet direct aan met belastbare of vrijgestelde handelingen kan worden gerelateerd, is Abbey National group met de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners") een pro-ratamethode overeenkomstig de rechtsvoorschriften van het Verenigd Koninkrijk tot omzetting van de artikelen 17, lid 5, en 19 overeengekomen.

16. In het kader van haar verhuuractiviteit koopt en verkoopt Scottish Mutual bij gelegenheid onroerende goederen. Een daarvan was Atholl House in Aberdeen, dat zij vanaf 1976 voor 125 jaar heeft gehuurd, en dat voor 40 jaar is onderver-

6 — Dit artikel, dat ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van kracht lijkt te zijn geweest, is sindsdien vervangen door het blijkbaar gelijkluidende artikel 5, lid 1, van de Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1995/1268, waarnaar in het hoofdgeding en in de opmerkingen voor het Hof wordt verwezen.

huurd. In 1993 verkocht Scottish Mutual haar rechten krachtens het huurcontract van 125 jaar en die uit hoofde van de onderverhuur aan een niet tot de groep behorende onderneming, met voortzetting van het bedrijf, waarbij ook de verwervende onderneming voor belasting koos. Overeenkomstig artikel 5, lid 1, VAT Order was geen BTW verschuldigd over de overdrachtprijs van 5 400 000 GBP.

17. In het kader van de overdracht moest Scottish Mutual evenwel honoraria betalen waarop 4 365,04 GBP BTW is betaald. Daar zij dit bedrag beschouwde als voorbelasting die verband hield met een handeling in de loop van haar belastbare activiteiten, trok de vennootschap dit bedrag af van haar belasting in een later stadium. Bij een redres in 1994 stelden de Commissioners zich op het standpunt dat de verkoop van Atholl House door Scottish Mutual een overdracht met voortzetting van exploitatie was, en dus geen belastbare levering waaraan voorbelasting kon worden gerelateerd. Een deel van de BTW, dat volgens de overeengekomen pro-ratamethode voor de resterende niet toerekenbare voorbelasting was vastgesteld, kon evenwel worden afgetrokken.

18. Abbey National stelde tegen het redres beroep in bij het VAT en Duties Tribunal te Londen, dat het in 1997 verwierp. Volgens het Tribunal is er recht op aftrek van voorbelasting wanneer goederen of diensten worden gebruikt voor belastbare handelingen en daarmee rechtstreeks verband houden; de overdracht van Atholl House was geen belastbare handeling, zodat op basis daarvan geen recht op aftrek kon ontstaan; het Tribunal ging trouwens ervan uit, dat de overdracht geen overdracht met voortzetting van exploitatie was, doch aansloot bij het beheer van de onroerende beleggingen van Scottish Mutual; met haar verhuuractiviteit wilde Scottish Mutual evenwel gelden verkrijgen voor de betaling van claims in het kader van haar verzekeringsactiviteit; de kosten in verband met de overdracht waren dus algemene kosten die rechtstreeks verband hielden met de belastbare en vrijgestelde leveringen van de onderneming: het redres gebeurde dus op de correcte basis.

19. Vervolgens stelde Abbey National beroep in bij de High Court, die, gelet op het feit dat de partijen (anders dan het VAT Tribunal) de overdracht hadden aangemerkt als een overgang met voortzetting van exploitatie, en dat de zaak betrekking had op een vraag van BTW-recht die van belang was voor de sector van de handelseigendom, doch waarover het Hof van Justitie zich nog niet had uitgesproken, het Hof op 2 november 1998 de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

„1) Vereist, gelet op de bewoordingen van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, artikel 5, lid 8, van die richtlijn, bepalende dat ‚degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de

overdrager', dat de leveringen van de ontvanger voor de bepaling van de voor de overdrager aftrekbare voorbelasting worden behandeld als waren zij verricht door de overdrager?

2) Moeten de artikelen 5, lid 8, en 17, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat wanneer in geval van ‚overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen' in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, een lidstaat zich op grond van de nationale maatregelen ter uitvoering van dat artikel op het standpunt stelt, dat geen levering van goederen of verrichting van diensten heeft plaatsgevonden, de belastingplichtige de voorbelasting met betrekking tot aan de overdracht toerekenbare kosten volledig kan aftrekken, wanneer hij zonder toepassing van artikel 5, lid 8, over de overdracht BTW verschuldigd zou zijn?

3) Is, wanneer de economische activiteit van de overdrager vóór de onder artikel 5, lid 8, vallende handeling volledig belastbaar was, de voorbelasting ter zake van een betaling in verband met de beëindiging van die activiteit aftrekbaar?"

20. Abbey National, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Nederlandse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Abbey National, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben ter terechtzitting ook mondeling argumenten aangevoerd.

Analyse

Voorwerp van de prejudiciële vragen

21. De drie vragen, zoals geformuleerd, geven drie (blijkbaar door Abbey National voorgestane) mogelijkheden in overweging om het rechtsgeschil op te lossen. Het zijn evenwel niet de enige mogelijkheden. De Nederlandse regering en de Commissie maken een andere analyse. Daarom zal ik — ofschoon ik erken dat de overwegingen waartoe de drie specifieke vragen aanleiding geven, een rol kunnen spelen — meer in het algemeen ingaan op de vraag: „Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikel 5, lid 8, en artikel 6, lid 5, zodat de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen niet als een levering van goederen of het verrichten van diensten wordt behandeld, kan de overdrager de BTW op de met het oog op de overgang verkregen leveringen of verrichte diensten dan aftrekken?"

Doel van artikel 5, lid 8

22. Bij de uitlegging van artikel 5, lid 8, en bij de toepassing ervan op omstandigheden zoals die van Scottish Mutual is het dienstig het doel ervan voor ogen te houden.

23. De preambule van de Zesde richtlijn of van haar voorganger, de Tweede BTW-richtlijn [7], biedt ter zake geen verduidelijking. Volgens de toelichting van het voorstel voor een Zesde richtlijn [8] wordt deze mogelijkheid evenwel geboden „terwille van de eenvoud en om de financiële positie van het [...] bedrijf niet te zwaar te belasten".

24. Ofschoon de ontwerpbepaling enger was geformuleerd dan de definitieve tekst, gaat het duidelijk erom, de zaken te vergemakkelijken. Indien op de overgang van de goederen van een onderneming BTW zou worden geheven, dan zouden aanzienlijke geldsommen worden geblokkeerd, die slechts later kunnen worden afgetrokken. Het netto-effect zal nul zijn, doch de onderneming kan op het mogelijk delicate moment van de eigendomswisseling financieel in het nauw komen. Een lidstaat kan door de omzetting van artikel 5, lid 8, die moeilijkheden gemakkelijk voorkomen, aangezien de totale druk van de BTW op de onderneming en het totale door de belastingadministratie geïnde bedrag niet worden beïnvloed.

Overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen

25. De vraag wat een „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" vormt, is voor het Hof nooit besproken, ook al betwijfelt de Nederlandse regering of de overgang in casu binnen die definitie valt, en het VAT and Duties Tribunal lijkt Atholl House, met het oog op de kwalificatie van de overdracht van het recht van de huurder als een „overgang van een onderneming met voortzetting van exploitatie", niet als een afzonderlijke en identificeerbare activiteit te hebben beschouwd.

26. De overgang van „het geheel van een algemeenheid van goederen" in de context van een levering door een belastingplichtige — iemand die een economische activiteit uitoefent — is duidelijk te verstaan als de overgang van een onderneming in haar geheel, door de overdracht van haar goederen veeleer dan door die van de aandelen in de onderneming.

7 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn"). De voorganger van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn was een aantekening ad artikel 5, lid 1, in bijlage A van de Tweede richtlijn die luidt: „De lidstaten hebben de bevoegdheid bij inbreng van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in een vennootschap ervan uit te gaan dat deze vennootschap geacht wordt de persoon van de inbrenger voort te zetten".

8 — *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73.

27. Het begrip „een gedeelte van een algemeenheid van goederen" [9] is evenwel niet zo duidelijk. In het bijzonder rijst de vraag hoe een onderscheid te maken tussen de overgang van een dergelijk gedeelte en een gewone overgang van een of meer goederen van een onderneming, die normaal gesproken een belastbare handeling is. Het gemeenschapsrecht zwijgt op dit punt; geen verduidelijking is te vinden in een van de BTW-richtlijnen en tot dusver is deze vraag evenmin door het Hof onderzocht.

28. De door het Verenigd Koninkrijk aangenomen oplossing lijkt redelijk: wanneer goederen die een afzonderlijk werkbaar ondernemingsgedeelte vertegenwoordigen, aldus worden overgedragen dat er voortzetting van de exploitatie is, is de krachtens artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid van toepassing, en wordt ervan uitgegaan dat er geen levering van goederen heeft plaatsgevonden. Deze criteria lijken niet in strijd met de ruime formulering van de gemeenschapsbepaling, en de vraag of daaraan in casu is voldaan, moet dus door de bevoegde nationale rechter worden beantwoord.

29. In casu gaat het om een handeling die volgens de in het Verenigd Koninkrijk geldende definitie als een overgang van een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt beschouwd — met andere woorden van een zelfstandig onderne-

9 — En overeenkomstige uitdrukkingen in de andere talen — „part of a totality of assets", „universalité partielle des biens", „Teilvermögen", bijvoorbeeld.

mingsgedeelte. Dat de overgang niet alle goederen van Scottish Mutual omvat, gaf in de onderhavige zaak aanleiding tot enige discussie over de vraag of de bij de overgang betaalde BTW kan worden toegerekend aan — en aftrekbaar is met betrekking tot — de door haar behouden en voortgezette verhuuractiviteit, dan wel aan de algemeenheid van haar bedrijf zowel in de verzekerings- als de verhuursector. Veeleer dan deze vragen onmiddellijk te onderzoeken, acht ik het dienstig in de eerste plaats in te gaan op de gewone situatie van de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen. Dan zal blijken in hoever aandacht moet worden geschonken aan de specifieke situatie van een overgang van een gedeelte van de goederen van een bedrijf dat nog andere activiteiten uitoefent.

Overgang van een algemeenheid van goederen

30. De eenvoudigst denkbare situatie, waaruit kan worden afgeleid hoe andere situaties moeten worden behandeld, is die van de overgang van alle goederen van een onderneming die uitsluitend belastbare handelingen verricht.

31. Om aftrekbaar te zijn, moet de BTW zijn geheven van leveringen of diensten („handelingen in een eerder stadium") die worden gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige („handelingen in

een later stadium"). Dat blijkt duidelijk uit artikel 17, lid 2, in het bijzonder gelet op de context van de bepaling die het heeft vervangen — artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn, waarin werd gesproken van goederen en diensten „voor bedrijfsdoeleinden" — en uit het voorstel voor een Zesde richtlijn [10], waarin sprake was van goederen en diensten „bestemd [...] om te worden gebruikt voor belaste werkzaamheden". De wetgever koos dus bewust bewoordingen om het aftrekrecht te beperken tot de situatie waarin handelingen in een eerder stadium worden gebruikt voor identificeerbare belastbare handelingen. [11] Het beginsel dat het recht op aftrek afhangt van de mogelijkheid om hem aan een handeling te relateren, ligt ook aan de pro-rataregeling van de artikelen 17, lid 5, en 19 ten grondslag.

32. Tegen deze achtergrond is de situatie van vrijgestelde handelingen een anomalie in het BTW-stelsel, in het bijzonder wanneer zij elementen van de prijs van latere belastbare leveringen of diensten zijn. De volledige kosten ervan, met inbegrip van de voorbelasting, zullen — waarschijnlijk — in de gefactureerde prijs worden doorberekend. In dat geval is er dubbele of cumulatieve belasting, aangezien de BTW volledig wordt aangerekend op een handeling in een later stadium, waarvan de elementen van de prijs reeds BTW bevatten. Dit kan ernstig afbreuk doen aan het beginsel van de BTW-heffing, doordat een keten van leveringen of diensten aldus op meer dan een punt kan worden onderbroken, met een herhaalde cumulatieve belastingheffing. Deze factoren pleiten voor een restrictieve toepassing van vrijstellingen [12]; voorzover mogelijk moet, ter voorkoming van distorsies, elke handeling in het kader van de BTW conform het basisbeginsel worden behandeld.

33. Deze werking van vrijgestelde leveringen of diensten lag aan de basis van het arrest van het Hof in de zaak BLP Group. [13] Een beheers- en houdstermaatschappij had 95 % van haar aandelen in een vennootschap van de hand gedaan. Deze overdracht was een vrijgestelde handeling (handelingen inzake aandelen zijn krachtens artikel 13, B, punt 5, verplicht vrijgesteld). Doel van de verkoop was de nodige gelden bijeen te brengen voor de aflossing van schulden die een uitvloeisel waren van belaste handelingen. Zoals in de onderhavige zaak, had de vennootschap in het kader van de verkoop honoraria betaald, en de vraag rees of de over deze honoraria gefactureerde BTW aftrekbaar was. Het Hof was van oordeel dat het recht op aftrek „een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen" [14] en dus „dat wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, deze laatste

10 — Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag (PB 1973, C 80, blz. 1).

11 — Zie een vergelijkbare benadering in het arrest van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punt 12).

12 — Het Hof erkende dat de voor de definitie van de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn gebruikte bewoordingen eng moeten worden uitgelegd, aangezien zij uitzonderingen vormen op het algemeen beginsel dat BTW wordt geheven van alle door een belastingplichtige onder bezwarende titel gedane leveringen en verrichte diensten; zie bijvoorbeeld arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13), en meer recentelijk arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 12).

13 — Arrest van 6 april 1995 (C-4/94, Jurispr. blz. I-983).

14 — Punt 19 van het arrest.

[...] geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling". [15] Dit arrest was niet alleen op de letter van de Eerste en de Zesde richtlijn gebaseerd, doch ook op de overweging dat het zou ingaan tegen de noodzaak aan rechtszekerheid en gemak bij de belastingheffing, van de belastingdienst te verlangen dat hij, telkens wanneer het gaat om verrichtingen die niet objectief met belaste handelingen samenhangen, onderzoekt wat de belastingplichtige er precies mee voorheeft. [16]

34. In andere zaken gaf het Hof evenwel een ruimere uitlegging. In het arrest Intiem [17] bijvoorbeeld was het van oordeel dat het recht op aftrek van voorbelasting „geldt met betrekking tot goederen en diensten die verband houden met de uitoefening van de beroepsactiviteit van de belastingplichtige"; in het arrest Sofitam [18] was het Hof van oordeel dat „het recht op aftrek op zodanige wijze [moet] worden toegepast, dat het toepassingsgebied ervan zoveel mogelijk samenvalt met het terrein van de beroepsactiviteiten van de belastingplichtige"; en in het arrest Ghent Coal Terminal [19] was het van oordeel dat een belastingplichtige die als zodanig handelt, de BTW mag aftrekken die verschuldigd of betaald is voor goederen of diensten die hem zijn geleverd, respectievelijk verstrekt voor investeringswerken welke bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen, ook wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen. In het arrest BLP Group zelf stelde het Hof ook dat, indien de vennootschap zich geld had verschaft door middel van een banklening in plaats van een vrijgestelde handeling, zij de BTW over de in verband daarmee betaalde honoraria kon hebben afgetrokken, aangezien deze honoraria deel uitmaakten van de algemene kosten die een element van de prijs van haar belaste handelingen vormen. [20]

35. Tussen deze twee benaderingen bestaat meer een schijnbare dan een echte tegenstelling. De verwijzing naar de elementen van de prijs in het arrest BLP Group is een herinnering aan het basisbeginsel van artikel 2 van de Eerste richtlijn: „Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde [...] verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast". Beslissend is dus of de handeling waarover voorbelasting is betaald, een element van de prijs van de belaste handeling is, en niet of de het nauwst daarmee samenhangende handeling zelf belastbaar is. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft aangevoerd [21], is de uit

15 — Punt 28 en dictum van het arrest.

16 — Punt 24 van het arrest.

17 — Arrest van 8 maart 1988 (165/86, Jurispr. blz. 1471, punt 13).

18 — Arrest van 22 juni 1993 (C-333/91, Jurispr. blz. 3513, punt 11).

19 — Arrest van 15 januari 1998 (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punten 17 en 24 en dictum). Zie eveneens arrest van 29 februari 1996, Inzo (C-110, Jurispr. blz. I-857, punten 20 en 21).

20 — Punt 25 van het arrest.

21 — Het standpunt van de Commissie ter terechtzitting verschilde van dat in haar schriftelijke opmerkingen waarin zij in wezen stelde dat de BTW over handelingen in een eerder stadium die rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met een overgang die niet als een levering werd beschouwd, niet aftrekbaar was. Ter terechtzitting zei zij „te zijn beïnvloed door de helderheid" van de schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse regering. Opgemerkt zij evenwel dat een brief van de Commissie aan de financiële raadsman van Abbey National van 26 februari 1997, die deel uitmaakt van het bij de High Court neergelegde dossier, stelde dat het gebruik van de keuzemogelijkheid van artikel 5, lid 8, „geen verschil in de fiscale regeling van de kosten in verband met overgang kon meebrengen. Iedere andere uitlegging zou in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de belastingen en met de algemene beginselen van het BTW-stelsel".

het arrest BLP Group te trekken conclusie dat het niet gaat om de vraag welke de handeling is waarmee het element van de prijs de meest rechtstreekse en onmiddellijke samenhang heeft, doch om de vraag of er een voldoende rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de belaste economische activiteit is. Opgemerkt zij overigens dat het Hof zich in die zaak moest uitspreken over verrichtingen die *niet objectief* met belaste handelingen *samenhingen*.[22] Toch blijkt duidelijk uit het arrest BLP Group dat het gevolg van de „onderbreking van de keten" die een aan de vrijgestelde handeling inherent kenmerk is, zich steeds ertegen zal verzetten dat de voor goederen en diensten voor een dergelijke handeling betaalde BTW aftrekbaar is van de BTW die is verschuldigd over een latere handeling waarvan de vrijgestelde handeling een element van de prijs is. De noodzaak van een „rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" verwijst dus niet uitsluitend naar de dichtste schakel in de keten, doch dient ter voorkoming van situaties waarin de keten door een vrijgestelde handeling is onderbroken.[23]

36. Vervolgens zij opgemerkt dat de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen in een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de keuzemogelijkheid van artikel 5, lid 8, geen belaste handeling is. Op dit punt ben ik het eens met het Verenigd Koninkrijk en de Commissie, die ter terechtzitting stelden dat het geen enkel nut heeft de overgang te beschouwen als een handeling die normaal gesproken belastbaar zou zijn. Aangezien hij moet worden geacht helemaal geen levering te zijn, speelt het geen rol dat hij een belaste levering zou zijn, indien van die keuzemogelijkheid geen gebruik was gemaakt. Ik ben het dus eens met de Commissie, dat de tweede vraag van de High Court irrelevant is voor de beslechting voor de onderhavige zaak.

37. Aangezien de overgang geen belaste handeling is, volgt noodzakelijkerwijs uit artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn dat het zelf niet de grondslag kan vormen voor de aftrek van in verband daarmee betaalde voorbelasting.

38. Zij is echter evenmin een vrijgestelde handeling. Een vrijgestelde handeling onderbreekt de BTW-keten. Er is geen enkele reden om aan te nemen dat de keten is onderbroken door een handeling waarin „geen levering van goederen (of dienstverrichting) heeft plaatsgevonden". De bepaling dat „degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager", beklemtoont integendeel de continuïteit van de situatie vanuit BTW-oogpunt. Ofschoon — om bij de metafoor te blijven — een schakel van de keten als onbestaande wordt beschouwd, betekent deze „ontbrekende schakel" geen onderbreking en nieuw begin van de keten, doch een opeenvolging van de schakels aan weerszijden van de onderbreking. Bovendien moeten belastingvrijstellingen, zoals reeds gezegd, eng worden toegepast. Bijgevolg dient nader te worden ingegaan op de vraag of de BTW om aftrek waarvan is verzocht, is geheven over een levering die een element van de prijs van een andere belaste handeling is.

22 — Zie punt 24 van het arrest.

23 — In dit opzicht ben ik het eens met advocaat-generaal Saggio in zijn conclusie van 30 september 1999 in de zaak Midland Bank (C-98/98, Arrest van 8 juni 2000, Jurispr. blz. I-4177, punt 29, I-4179) waarin hij van mening is dat de woorden „rechtstreeks" en „onmiddellijk" duiden op een „bijzonder nauwe samenhang" tussen twee handelingen waar geen enkele derde handeling tussenin ligt „die de keten van oorzaak en gevolg verbreekt".

39. Als algemene regel zal, wanneer de goederen van een onderneming verkocht worden, de verkoper (overdrager) de prijs aldus berekenen dat alle kosten van de verkoop daarin worden doorberekend. Deze kosten zullen dus samen met die van de koper (degene op wie de goederen overgaan) deel uitmaken van de elementen van de prijs van later verrichte belastbare leveringen. De BTW op leveringen en diensten in verband met de verkoop kan door de koper — degene die de latere belastbare handelingen verricht — evenwel slechts worden afgetrokken indien zij door hem is betaald. En indien zij niet kan worden afgetrokken, zal zij — in strijd met het basisbeginsel van neutraliteit van het BTW-stelsel — aanleiding geven tot dubbele belasting. Het is duidelijk dat de BTW, om die moeilijkheid te voorkomen, door de overdrager moet kunnen worden afgetrokken. Zo wordt degene op wie de goederen overgaan, bovendien behandeld alsof hij alle kosten zelf had betaald, en de BTW daarop had kunnen terugkrijgen.

40. In dat geval moet ervan worden uitgegaan dat de door de overdrager in een eerder stadium verworven goederen en diensten zijn aangekocht voor de in een later stadium belaste handelingen van degene op wie de goederen zijn overgegaan. Dit standpunt wordt verdedigd door Abbey National en daarnaar verwijst de eerste vraag van de High Court. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk wordt de bij artikel 5, lid 8, ingestelde volgorde aldus onaanvaardbaar omgekeerd, doordat de overdrager de rechtsopvolger wordt van degene op wie de goederen zijn overgegaan. Dit bezwaar lijkt mij ongegrond. Dit standpunt onderstelt alleen dat de in een eerder stadium aangekochte levering of dienst kan worden gebruikt ten behoeve van degene die in dat bijzondere geval de rechtsopvolger is van degene die de aankoop in een eerder stadium heeft verricht. Daartoe moet de keten geenszins worden omgekeerd.

41. De redenering in de laatste twee punten berust evenwel tot op zekere hoogte op de veronderstelling van een chronologische volgorde bij de bepaling van de verhouding tussen de handelingen in een eerder en in een later stadium. Bovendien wordt daarbij onderscheid gemaakt naargelang de door de overdrager voor de overdracht gemaakte kosten in de prijs aan de koper worden doorberekend. De economische werkelijkheid van het bedrijfsleven komt evenwel niet noodzakelijkerwijs overeen met deze chronologische veronderstelling, die niet inherent is aan het BTW-stelsel, aangezien de aftrekbare belasting die is welke „verschuldigd of voldaan is voor de [...] geleverde of te leveren goederen en [...] verrichte of te verrichten diensten".

42. Volgens een ruimere benadering zijn, wanneer een belastingplichtige een economische activiteit uitoefent, waarin hij volledig belastbare leveringen of diensten verricht, alle voor die activiteit aan hem geleverde goederen of te zijnen behoeve verrichte diensten elementen van de prijs van zijn handelingen in een later stadium en moet de BTW daarop volledig aftrekbaar zijn. Dat de handelingen in een eerder stadium vanuit een zuiver boekhoudkundig oogpunt geheel of gedeeltelijk niet kunnen worden gerelateerd aan bijzondere handelingen in een later stadium, heeft hier geen belang. Uiteraard zullen niet alle door de belastingplichtige verbruikte goederen en diensten rechtstreeks worden opgenomen in een identificeerbare handeling in een

later stadium. Sommige zullen het karakter van algemene kosten hebben, en voorzover deze algemene kosten elementen van de prijs van belastbare leveringen of diensten zijn, zal de BTW daarop kunnen worden afgetrokken. [24] Vele soorten algemene kosten betreffen het bedrijf in zijn geheel en beïnvloeden slechts onrechtstreeks de winstmarge.

43. Een van die soorten algemene kosten zijn de kosten voor het opstarten van een bedrijf. Uit de rechtspraak van het Hof [25] blijkt duidelijk dat de BTW op deze kosten door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, ook wanneer er geen belasting op handelingen in een later stadium is, waarvan zij kan worden afgetrokken, met het gevolg dat de aftrek in feite neerkomt op een betaling door de belastingdienst aan de belastingplichtige. Volgens de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk [26] geldt hetzelfde voor de BTW op kosten bij de beëindiging van een activiteit, en ter terechtzitting leek de Commissie te aanvaarden dat die benadering in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht.

44. Ik ben het daarmee eens. In het arrest Rompelman [27] verklaarde het Hof 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". Dat doel wordt duidelijk niet bereikt, wanneer de ondernemer, bij de beëindiging van zijn activiteit, niet-aftrekbare BTW verschuldigd blijft. Bovendien kan worden gesteld dat de kosten bij beëindiging van een activiteit uit economisch oogpunt kosten van de onderneming in haar geheel zijn, en dus elementen van de prijs van de handelingen die de onderneming verricht, ook al worden zij niet specifiek als zodanig geboekt.

45. De overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen van een onderneming — in het bijzonder wanneer overeenkomstig artikel 5, lid 8, wordt aangenomen dat geen levering heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen zijn overgegaan in de plaats treedt van de overdrager — staat niet gelijk met de liquidatie van de onderneming, en nogmaals ben ik het eens met de Commissie, dat de in de derde vraag van de High Court geschetste benadering wellicht niet de meest geschikte is. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft gesteld, kan zij evenwel een nuttige analogie opleveren. Indien het mogelijk is om, nadat de laatste belastbare handelingen zijn verricht, de in verband met de stopzetting van het bedrijf betaalde BTW af te trekken, dan moet hetzelfde gelden wanneer de onderneming niet wordt geliquideerd, doch overgedragen, zodat zij verder werkt en belaste handelingen blijft verrichten — met andere woorden, wanneer met de gezette stap het bedrijf wordt voortgezet en niet stopgezet.

24 — Zie arrest BLP Group, punt 25.

25 — Zie arrest van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655), alsook arresten Ghent Coal Terminal en Inzo, beide aangehaald in voetnoot 19, en meer recentelijk arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98-147/98, Jurispr. blz. I-1577).

26 — Zie artikel 94, lid 5, van de Value Added Tax Act 1994.

27 — Aangehaald in voetnoot 25, punt 19 van het arrest.

46. De twee benaderingen leiden dus tot dezelfde conclusie: bij overgang in de context van artikel 5, lid 8, van het geheel van een algemeenheid van goederen van een onderneming die alleen belaste handelingen verricht, mag de overdrager de over handelingen in een eerder stadium in het kader van de overgang betaalde BTW aftrekken, omdat deze handelingen in een eerder stadium gerelateerd zijn aan belaste handelingen in een later stadium, en de keten tussen de handelingen in een eerder stadium en die in een later stadium niet door een tussenliggende vrijgestelde handeling wordt onderbroken.

47. Op deze basis volgt duidelijk uit de artikelen 17, lid 5, en 19 dat wanneer de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen een onderneming betreft, die tegelijk belaste en vrijgestelde handelingen verricht, iedere voorbelasting daartussen evenredig moet worden verdeeld, zodat slechts een deel van de BTW aftrekbaar zal zijn.

Overgang van een gedeelte van een algemeenheid van goederen

48. De vraag van de evenredige verdeling van de belasting ligt niet zo eenvoudig wanneer de overgang slechts een gedeelte van de goederen van de overdrager betreft en de overdrager, zoals in casu, tegelijk belaste en vrijgestelde handelingen verricht. Een verdere complicatie ontstaat namelijk doordat de overgedragen goederen slechts een deel vertegenwoordigen van de belaste activiteit van de overdrager, die zelf slechts een deel van het gehele bedrijf vormt.

49. Tegen de achtergrond van mijn conclusie met betrekking tot de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen, lijken deze schijnbare complicaties echter te verdwijnen. Voorzover de BTW op diensten in verband met de overgang aftrekbaar is, is dat omdat zij — wegens een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang — kan worden gerelateerd aan handelingen van het gedeelte van de onderneming waarvan de goederen worden overgedragen. Wanneer al deze handelingen belastingplichtig zijn, is zij dus volledig aftrekbaar en is geen nader onderzoek vereist. Indien de handelingen gedeeltelijk belastingplichtig en gedeeltelijk belastingvrij zijn, zal evenredig moeten worden verdeeld.

50. Op andere aspecten van de activiteit van de belastingplichtige zou, ter bepaling van de wijze van evenredige verdeling, alleen moeten worden ingegaan wanneer, anders dan ik meen, de betrokken BTW niet kan worden gerelateerd aan belaste leveringen of diensten van het overgedragen gedeelte van het bedrijf.

51. Indien zulks het geval is, moet mijns inziens, alvorens elke mogelijkheid van aftrek uit te sluiten, worden onderzocht of — zoals bijvoorbeeld in punt 25 van het arrest BLP Group werd overwogen — de

kosten van de overgang elementen van de prijs in de vorm van algemene kosten waren van handelingen van de onderneming in haar geheel (in casu de verzekeringsactiviteit) of van het gedeelte daarvan (in casu de verhuuractiviteit) waarvan het overgedragen gedeelte een onderdeel vormde. Hierbij gaat het evenwel om feitelijke vragen die de bevoegde nationale rechter moet beoordelen.

Conclusie

52. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vragen van de High Court te beantwoorden als volgt:

„Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, 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, zodat een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt geacht geen levering van goederen of dienstverrichting te vormen, kan de overdrager de BTW over de goederen of diensten die verband houden met deze overdracht:

— volledig aftrekken wanneer de goederen behoren aan een onderneming die alleen belaste handelingen verricht;

— overeenkomstig de artikelen 17, lid 5, en 19 van de richtlijn aftrekken wanneer de goederen behoren tot een onderneming die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht."