ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
29 februari 1996 *

In zaak C-110/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (België), in het aldaar aanhangig geding tussen

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), in vereffening,

en

Belgische Staat,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (rapporteur) en L. Sevón, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: C. O. Lenz
griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Intercommunale voor zeewaterontzilting, in vereffening, vertegenwoordigd door M. van Grimbergen en X. Leurquin, advocaten te Brussel,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door B. van de Walle de Ghelcke, advocaat te Brussel,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en door B. Kloke, Regierungsrat bij dit ministerie, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Intercommunale voor zeewaterontzilting, de Belgische regering, de Duitse regering en de Commissie ter terechtzitting van 5 oktober 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 november 1995,

het navolgende

Arrest

1 Bij vonnis van 5 april 1994, ingekomen bij het Hof op 8 april daaraanvolgend, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

2 Deze vraag is gerezen in een verzetprocedure tegen een dwangbevel van de Belgische administratie tegen de Intercommunale voor zeewaterontzilting, een in vereffening gestelde naamloze vennootschap (hierna: de „Inzo"), waarbij de administratie van de Inzo de BTW terugvorderde die aan laatstgenoemde op grond van haar recht op aftrek was terugbetaald.

3 Artikel 4, leden 1 en 2, van de richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delf-

stoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

4 Artikel 17, lid 2, van de richtlijn luidt als volgt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

(...)"

5 Artikel 18, lid 4, bepaalt:

„Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de Lid-Staten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

(...)"

6 Artikel 22, lid 1, van de richtlijn luidt als volgt: „Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige."

7 De Inzo is in 1974 opgericht, onder meer door de provincies West- en Oost-Vlaanderen en een aantal gemeenten. Haar statutaire doel is omschreven als: ontwikkelen en exploiteren van procédés voor de behandeling van zee- en brakwater, en winnen en verkopen van drinkwater.

8 Daartoe heeft de Inzo een aantal uitrustingsgoederen gekocht en een onderzoek laten verrichten naar de rentabiliteit van een project betreffende de bouw van een waterontziltingsinstallatie. Voor deze activiteiten, en in het bijzonder voor het onderzoekwerk, betaalde zij BTW, die haar nadien door de belastingadministratie op grond van artikel 76 van het Belgisch BTW-wetboek is terugbetaald.

9 Omdat bij het onderzoek talrijke rentabiliteitsproblemen aan het licht waren gekomen, waarna een aantal investeerders zich heeft teruggetrokken, werd in 1988 afgezien van het project en werd de Inzo in vereffening gesteld. De Inzo heeft dus nooit een aanvang gemaakt met de beoogde activiteit.

10 Bij een fiscale controle in 1983 stelde de belastingadministratie vast, dat de Inzo geen enkele belastbare handeling had verricht. Daarop vorderde zij de tussen 1978 en 1982 aan de Inzo terugbetaalde BTW terug, dat wil zeggen een bedrag van 4 913 001 BFR, vermeerderd met 736 500 BFR boete en verwijlinteressen.

11 Voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge verzette de Inzo zich tegen die terugvordering. Onder verwijzing naar in het bijzonder het arrest van het Hof van 14 februari 1985 (zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655) betoogde zij dat zij op ondubbelzinnige wijze blijk had gegeven van haar wil, regelmatig belastbare handelingen te verrichten. Dienaangaande beriep zij zich op haar statuten en wees zij op het feit, dat zij personeel had aangeworven, een organisatie had opgezet waarmee haar statutaire doel kon worden verwezenlijkt en bepaalde kredieten had verkregen.

12 Voor de verwijzende rechter repliceerde de belastingadministratie in wezen, dat de Inzo niet aan de definitie van belastingplichtige in de zin van de artikelen 4 en 17 van de richtlijn beantwoordt. Haars inziens was de opdracht van een onderzoek geen handeling waaruit ondubbelzinnig bleek, dat de Inzo voornemens was later tot de commerciële fase over te gaan. Volgens haar statuten mocht de Inzo zich immers tot dit onderzoek beperken, en haar aandeelhouders hadden zich het recht voorbehouden om na beëindiging van dit onderzoek een negatieve beslissing te nemen.

13 Bijgevolg heeft de Rechtbank de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de navolgende vraag:

„Moet de activiteit van een vennootschap, opgericht met een welbepaald doel (‚het opzoeken en bestuderen, het inrichten en exploiteren, het bevorderen van alle procédés om zee- en brakwater te behandelen, te winnen en te verkopen') en welke activiteit zich in concreto enkel heeft uitgestrekt tot het bestellen en betalen van een uitgebreide rentabiliteitsstudie met betrekking tot het uit te bouwen procédé, dewelke de niet-rentabiliteit heeft aangetoond, en meteen de vereffening van de vennootschap tot gevolg had, beschouwd worden als een economische activiteit in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn van 17 mei 1977?"

14 Met die vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 4 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat

— ingeval de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige heeft, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit kan worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van die bepaling, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, en dat

— die vennootschap met terugwerkende kracht de hoedanigheid van belastingplichtige kan worden ontnomen, wanneer op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belastbare handelingen heeft geleid.

15 In voormeld arrest Rompelman (r. o. 22) heeft het Hof overwogen, 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.

16 Volgens dit zelfde arrest (r. o. 23) vereist het beginsel van neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de ondernemer, dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt, en zou het in strijd zijn met dat beginsel, indien die activiteiten werden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop een onroerend goed daadwerkelijk wordt geëxploiteerd, dat wil zeggen wanneer de belastbare inkomsten ontstaan. Iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van BTW, zonder dat hij die overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, en zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed.

17 Uit dit arrest volgt dat zelfs de eerste investeringsuitgaven die ten behoeve van een onderneming worden gedaan, als economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de richtlijn kunnen worden aangemerkt, en dat de belastingadministratie in dat verband rekening moet houden met het kenbaar gemaakte voornemen van de onderneming.

18 Ingeval de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit, die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van BTW-

belastingplichtige heeft, kan het verrichten van een studie betreffende de technische en economische aspecten van de beoogde activiteit dus als een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de richtlijn worden aangemerkt, zelfs indien die studie ten doel heeft te onderzoeken in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is.

19 Daaruit volgt dat, onder dezelfde voorwaarden, de voor een dergelijke rentabiliteitsstudie betaalde BTW in beginsel overeenkomstig artikel 17 van de richtlijn kan worden afgetrokken.

20 Anders dan de Belgische en de Duitse regering betogen, blijft die aftrek in stand, ook indien later op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid.

21 Zoals de Commissie opmerkt, staat het beginsel van de rechtszekerheid namelijk eraan in de weg, dat de rechten en de verplichtingen van de belastingplichtigen afhangen van feiten, omstandigheden of gebeurtenissen die zich na de vaststelling van deze rechten en verplichtingen door de belastingadministratie hebben voorgedaan. Daaruit volgt, dat vanaf het moment waarop laatstgenoemde op basis van de haar door een onderneming verstrekte gegevens heeft aanvaard dat deze onderneming de hoedanigheid van belastingplichtige wordt verleend, aan de betrokken onderneming dit statuut in beginsel nadien niet meer met terugwerkende kracht kan worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan.

22 Een andere uitlegging van de richtlijn zou overigens in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming. Zij zou bij de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten tot ongerechtvaardigde verschillen kunnen leiden tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen proberen een aanvang te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Ook zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag, of deze investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden.

23 Ten slotte zij daaraan toegevoegd dat, zoals het Hof in voormeld arrest Rompelman (r. o. 24) heeft vastgesteld, degene die om aftrek van de BTW verzoekt, dient aan te tonen dat aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan, en dat artikel 4 zich niet ertegen verzet dat de belastingadministratie verlangt dat het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten die aanleiding geven tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens wordt ondersteund.

24 Dienaangaande zij mét de Commissie beklemtoond, dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts definitief wordt verworven, indien de verklaring van het voornemen om een aanvang te maken met de beoogde economische activiteiten, door de belanghebbende te goeder trouw is afgelegd. In geval van fraude of misbruik, bij voorbeeld wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft pogen op te nemen, kan de belastingadministratie met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend.

25 Mitsdien moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 4 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat

— ingeval de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige heeft, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, en dat

— die vennootschap, behoudens in het geval van fraude of misbruik, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige niet met terugwerkende kracht kan worden ontnomen, wanneer op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belastbare handelingen heeft geleid.

Kosten

26 De kosten door de Duitse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge bij vonnis van 5 april 1994 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat

— ingeval de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige heeft, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, en dat

— die vennootschap, behoudens fraude of misbruik, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige niet met terugwerkende kracht kan worden ontnomen, wanneer op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belastbare handelingen heeft geleid.

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 februari 1996.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

D. A. O. Edward