CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. O. LENZ van 23 november 1995 *

A — Inleiding

1. In de onderhavige zaak verzoekt de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge om uitlegging van het begrip „economische activiteit" in de zin van de Zesde richtlijn 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 (hierna: Zesde richtlijn). [1] Deze uitleggingsvraag is gerezen in een geding tussen de Inzo (Intercommunale voor zeewaterontzilting), een in vereffening gestelde vennootschap naar burgerlijk recht in de vorm van een naamloze vennootschap, en de Belgische Staat. In 1974 richtten onder meer de provincies West- en Oost-Vlaanderen samen met een aantal kustgemeenten de Inzo op, die tot doel had procédés voor de behandeling van zee- en brakwater te ontwikkelen en te exploiteren, en drinkwater te winnen en te verkopen. Na haar oprichting richtte de Inzo een kantoor in en sloot een aantal kredietovereenkomsten, alsmede een overeenkomst met de stad Oostende betreffende de eigendomsverwerving van gronden voor de bouw van een ontziltingsinstallatie. In de eerste plaats echter gaf zij na 1976 opdracht tot een rentabiliteitsstudie.

2. De vennootschap werd door de Belgische belastingadministratie als belastingplichtige ingeschreven. Tijdens de periode 1978-1982 trok zij in verband met voormelde activiteiten 4 913 001 BFR voorbelasting af, wat door de belastingadministratie werd aanvaard.

3. Het onderzoek bracht talrijke rentabiliteitsproblemen aan het licht, waarop een aantal investeerders zich terugtrokken. Daarop besloot de algemene vergadering op 27 mei 1988 tot vervroegde liquidatie van de vennootschap. De geplande commercialisatie was dus niet meer mogelijk.

4. Reeds in 1983 had de belastingadministratie bij een fiscale controle vastgesteld, dat de Inzo tot dan toe geen belastbare handelingen had verricht. Om die reden vorderde zij terugbetaling van de in het kader van de aftrekregeling terugbetaalde BTW. Het betaalbevel van de belastingadministratie te Oostende, waartegen de Inzo opkomt, dateert van 3 februari 1992 en is uitvoerbaar verklaard op 14 februari 1992; de Inzo werd aangemaand tot terugbetaling van de afgetrokken voorbelasting, zijnde 4 913 001 BFR, te vermeerderen met 736 500 BFR boete

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977 (PB 1977, L 145, blz. 1).

en verwijlinteressen. Als reden voor die terugvordering geeft de belastingadministratie op, dat de Inzo geen recht op aftrek heeft, daar zij geen belastingplichtige in de zin van de BTW-wetgeving is. De nationale rechter is van mening, dat het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn moet worden verzocht. Deze bepaling luidt als volgt:

„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. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5. De in casu relevante regeling inzake aftrek van voorbelasting van de Zesde richtlijn is neergelegd in artikel 17:

„Ontstaan en omvang van het recht op aftrek

(...)

2. 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;

(...)"

6. De nationale rechter verzoekt het Hof 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?"

B — Standpuntbepaling

7. Niet wordt betwist, dat de Inzo de geplande economische activiteiten nooit heeft aangevangen en dus ook geen belastbare handelingen heeft gesteld. De nationale belastingadministratie heeft de vennootschap weliswaar als belastingplichtige ingeschreven en haar recht op aftrek verleend, doch de Inzo heeft alleen maar opdracht tot een rentabiliteitsstudie gegeven en een aantal andere, eveneens slechts voorbereidende handelingen gesteld. Dit is het wezenlijke verschil met de tot op heden aan het Hof voorgelegde zaken.

8. In het in alle stukken aangehaalde arrest Rompelman [2] bij voorbeeld ging het om de vraag, of een voorbereidende handeling tot een latere economische activiteit kan worden gerekend, en zo ja, onder welke voorwaarden, met als gevolg dat hij die de handeling stelt, als een belastingplichtige met recht op aftrek van voorbelasting kan worden beschouwd. Anders gezegd, op het ogenblik waarop het Hof zijn arrest wees, was de economische activiteit reeds aan de gang. Het Hof beoordeelde dus achteraf, of een voorbereidende handeling tot een economische activiteit kon worden gerekend. Het Hof overwoog, dat een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de richtlijn kan bestaan in verscheidene opeenvolgende handelingen, waarbij voorbereidende handelingen reeds tot de economische activiteit moeten worden gerekend. [3] Dat betekent echter, dat voorbereidende handelingen op zich nog geen economische activiteit vormen, doch als zodanig te beschouwen zijn.

9. In casu nu gaat het niet om de vraag, of een voorbereidende handeling tot de latere economische activiteit kan worden gerekend, doch om de vraag, of een besluit van de nationale administratie om een handeling als een voorbereidende handeling te beschouwen en hem die de handeling stelt als belastingplichtige met recht op aftrek in te schrijven, ongedaan kan worden gemaakt, wanneer komt vast te staan dat de geplande economische activiteit nooit is aangevangen en geen belastbare handelingen zijn verricht.

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

3 — Zaak 268/83, t. a. p., r. o. 22.

10. Volgens verzoekster is dat niet mogelijk. Zij betoogt, dat haar activiteiten volgens het arrest Rompelman als voorbereidende handelingen, en dus als een economische activiteit zijn te beschouwen. Dat de economische activiteit om redenen die de Inzo niet zijn toe te rekenen, niet is aangevangen, speelt daarbij geen rol. Vanaf het ogenblik waarop de Inzo de voorbereidende handeling had gesteld, was zij als belastingplichtige te beschouwen, en deze hoedanigheid kan haar naderhand niet worden ontnomen. Dienaangaande verwijst zij naar het arrest Rompelman, volgens welk het gemeenschappelijk BTW-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan. [4]

11. Mijns inziens kan het arrest Rompelman niet zonder meer op het onderhavige geval worden toegepast. In die zaak stond immers vast, dat met een economische activiteit was begonnen. Met dat gegeven voor ogen heeft het Hof de situatie die ten tijde van de voorbereidende handelingen bestond, achteraf beoordeeld. Het Hof overwoog daarbij, dat de neutraliteit van de BTW gebiedt, dat alle ondernemers gelijk worden behandeld, ook wat de voorbereidende handelingen betreft. Het zou niet gerechtvaardigd zijn, hun tot op het ogenblik waarop de economische activiteit aanvangt de hoedanigheid van belastingplichtige te ontzeggen, en hun zodoende geen aftrek van voorbelasting toe te staan met betrekking tot handelingen die de economische activiteit voorbereiden. Zo mag bij voorbeeld geen willekeurig onderscheid worden gemaakt tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de economische activiteit. Zelfs wanneer het recht op aftrek wordt toegestaan, doch slechts na de aanvang van de economische activiteit, ontstaat een financiële belasting die in strijd met de belastingneutraliteit is. [5] Dat wil zeggen, dat reeds ten tijde van de voorbereidende handeling, dus op voorhand, over de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting moet worden beslist. Dienaangaande stelt het Hof voorts, dat hij die aanspraak maakt op het recht van aftrek, moet aantonen dat aan de gestelde voorwaarden voldaan is, dat wil zeggen, dat hij een belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn is. In dit verband mag de nationale belastingdienst verlangen, dat de wilsverklaring om een economische activiteit te verrichten door objectieve gegevens wordt ondersteund. [6]

12. Het Hof vertrok daarbij evenwel van het uitgangspunt, dat de voorgenomen economische activiteit ook aanvangt. Dat betekent, dat zelfs wanneer de vennootschap ten genoege van de nationale administratie heeft aangetoond dat zij voornemens is een economische activiteit te verrichten, dit nog niets zegt over wat er moet gebeuren indien naderhand geen economische activiteit wordt verricht.

13. Waar het Hof in het arrest Rompelman overweegt, dat een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten moet worden gewaarborgd, *ongeacht het oogmerk of*

4 — Zaak 268/83, t. a. p., r. o. 19.

5 — Zaak 268/83, t. a. p., r. o. 23.

6 — Zaak 268/83, t. a. p., r. o. 24.

het resultaat ervan, bedoelt het daarmee: ongeacht het resultaat van de economische activiteit. In casu is het echter niet tot een economische activiteit gekomen; deze kan dan ook geen resultaat hebben gehad. De voorbereidende handeling (de opdracht tot de rentabiliteitsstudie) leidde tot een resultaat, namelijk de (negatieve) vaststelling dat het beter was de economische activiteit niet op gang te brengen. De voorbereidende handeling op zich is evenwel nog geen economische activiteit; hooguit kan zij als zodanig worden beschouwd. Of dat mogelijk is, beter gezegd, of men de voorbereidende handeling als een economische activiteit kan blijven beschouwen wanneer niet met de betrokken activiteit wordt begonnen, dat is het essentiële punt in de onderhavige zaak.

14. Daarbij is irrelevant dat de Inzo de volledige stopzetting van de activiteiten niet hoeft te verantwoorden, zij het dat dit laatste nog een open vraag blijft, daar de activiteit in de eerste plaats wegens rentabiliteitsproblemen is stopgezet, wat tot de verantwoordelijkheid van de Inzo behoort.

15. Het gaat hier echter niet om de redenen waarom de economische activiteit niet op gang is gebracht. Veeleer gaat het erom, of de enkele wilsverklaring om een economische activiteit te verrichten volstaat om iemand als belastingplichtige te beschouwen, zelfs indien de voorbereidende handeling niet tot een latere economische activiteit kan worden gerekend.

16. Ook het arrest Lennartz [7], waarin het Hof weerom naar het arrest Rompelman verwees, betrof de a posteriori beoordeling van de vraag, of een investering die pas op een later tijdstip voor een economische activiteit wordt aangewend, reeds op het ogenblik waarop zij werd gedaan als een economische activiteit was te beschouwen. Ook hier ging het Hof uit van een latere daadwerkelijke economische activiteit en noemde het zelfs het tijdsverloop tussen de investering en de latere economische activiteit als een beoordelingscriterium in dat verband. [8]

17. Mijns inziens blijkt uit het voorgaande, dat het arrest Rompelman niet zonder meer op het onderhavige geval kan worden toegepast, nu de betrokken vennootschap nooit economische activiteiten heeft verricht.

18. Ook de Commissie wijst in haar schriftelijke opmerkingen op het verschil tussen de situatie in de zaak Rompelman en die in de onderhavige zaak. Zij komt evenwel tot de conclusie, dat het arrest Rompelman in casu moet worden toegepast. Vanaf het ogenblik waarop een persoon zich overeenkomstig artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn als belastingplichtige meldt en deze melding ten genoege van de belastingadministratie baseert op objectieve gegevens die elke frauduleuze intentie uitsluiten, is het haars inziens irrelevant, of al dan niet belastbare handelingen zijn verricht. Het feit dat geen activiteit heeft plaatsgevonden, zou er niet aan in de weg

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

8 — Zaak C-97/90, t. a. p., r. o. 20.

staan om de investeringen als een economische activiteit in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn te beschouwen en op grond van artikel 17 van dezelfde richtlijn recht op aftrek te verlenen. Wanneer de belastingadministratie op grond van de haar overgelegde stukken tot de overtuiging komt, dat de wil om een economische activiteit te verrichten voorhanden is, derhalve een persoon als belastingplichtige inschrijft en hem recht op aftrek verleent, kan zij dat besluit naderhand niet ongedaan maken op grond van niet te voorziene latere gebeurtenissen. Dat zou alleen mogelijk zijn indien de betrokkene met frauduleuze intentie valse verklaringen heeft afgelegd.

19. Dienaangaande beroept de Commissie zich op het vertrouwensbeginsel, dat er haars inziens aan in de weg staat, dat het recht op aftrek, eens het is verleend, naderhand wordt ingetrokken. De Commissie zelf stelt echter een beperking: de nationale belastingadministratie zou door haar besluit gebonden zijn, zolang geen wijziging in de activiteit van de belastingplichtige plaatsvindt.

20. Mijns inziens kan men de situatie in de onderhavige zaak ook als een wijziging van de economische activiteit beschouwen, en wel als de meest radicale die mogelijk is: er is geen economische activiteit. Dat verandert misschien wel niets aan de wil en aan de voorbereidende handeling zelf, doch de voorgenomen economische activiteit, waartoe de voorbereidende handeling moet worden gerekend, gaat niet door. Het gaat dus om een wijziging die — ook volgens de Commissie — tot gevolg heeft dat de nationale administratie niet langer door haar oorspronkelijk besluit gebonden is.

21. Een belangrijk argument voor de mogelijkheid van intrekking van het recht op aftrek is volgens mij, dat in artikel 20 van de richtlijn zelf in een herziening van de aftrek is voorzien. Een dergelijke herziening is mogelijk, indien het bedrag van de aftrek een wijziging ondergaat, bij voorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten. Daaruit blijkt, dat in ieder geval de herziening van de oorspronkelijk toegestane aftrek van voorbelasting mogelijk is.

22. Nu in geval van wijziging van het bedrag een herziening van het recht op aftrek mogelijk is, rijst de vraag, of bedoeld recht niet a fortiori moet worden gewijzigd, wanneer er eigenlijk geen sprake is van een economische activiteit en het recht op aftrek bijgevolg niet bestaat. Om welke reden zou een persoon die geen economische activiteit verricht en dus geen recht op aftrek heeft, geen wijziging mogen ondergaan, terwijl een belastingplichtige in geval van wijziging van het bedrag van de belastingaftrek het verschil moet terugbetalen? Voor dat onderscheid bestaat er geen rechtvaardiging, en bijgevolg moet terugvordering van de toegestane aftrek van voorbelasting mogelijk zijn.

23. Dit standpunt kan tot problemen in verband met het vertrouwensbeginsel leiden. Of dit het geval is, hangt echter in de eerste plaats van de nationale regeling af. Zo heeft bij voorbeeld Duitsland als regel gesteld, dat bij voorbereidende handelingen het besluit over het ondernemerschap en het recht op aftrek aanvankelijk slechts voorlopig is, dat wil zeggen, dat het wordt vastgesteld onder de opschortende voorwaarde, dat nadien handelingen onder bezwarende titel worden gesteld. Pas wanneer daadwerkelijk belastbare handelingen worden verricht, wordt het besluit definitief.

24. De richtlijn schrijft een dergelijke handelwijze kennelijk niet voor. Het valt evenwel gemakkelijk in te zien, dat een dergelijke nationale regeling nauwelijks problemen in verband met het vertrouwensbeginsel kan doen rijzen, wanneer een reeds toegestane aftrek van voorbelasting wordt teruggevorderd, tenzij in geval van buitengewone omstandigheden, zoals bij voorbeeld in geval van een buitensporig lang tijdsverloop tussen het voorlopige besluit en de intrekking ervan.

25. Juist dit laatste levert in casu een probleem op. In 1978 werd voor de eerste maal recht op aftrek verleend. De eerste belastingcontrole door de nationale administratie vond pas na vijf jaar plaats, en het betaalbevel volgde nog eens negen jaar later. Hier kan dus een probleem in verband met het vertrouwensbeginsel rijzen. Het is echter de nationale rechter die hierover in ieder afzonderlijk geval en met inachtneming van het nationale recht moet oordelen.

26. Het Hof daarentegen dient zich uit te spreken over de principiële vraag, of terugvordering van de afgetrokken voorbelasting überhaupt mogelijk is. Aangezien de terugvordering, zoals hierboven gezegd, met inachtneming van het vertrouwensbeginsel kan geschieden, is zij mijns inziens mogelijk, te meer daar de richtlijn zelf de mogelijkheid van herziening kent. Anders gezegd, het vertrouwensbeginsel staat niet in de weg aan de mogelijkheid van terugvordering van de afgetrokken voorbelasting.

27. Een ander argument tegen de mogelijkheid van terugvordering van de afgetrokken voorbelasting meent de Commissie te zien in het beginsel van de belastingneutraliteit, waarop het Hof in de zaak Rompelman heeft gewezen. Dit beginsel houdt in, dat alle ondernemers een neutrale fiscale belasting moet worden gewaarborgd, ongeacht of zij voorbereidende handelingen stellen dan wel reeds belastbare handelingen verrichten.

28. Ook op dit punt moet ik er weerom op wijzen, dat in casu geen economische activiteit op gang is gebracht. Om die reden zou het mijns inziens integendeel juist in strijd

met het beginsel van de belastingneutraliteit zijn, indien de afgetrokken voorbelasting niet werd terugbetaald. Een handeling die geen economische activiteit is, verleent geen recht op aftrek. Voorbereidende handelingen worden op een bijzondere wijze behandeld omdat, en voor zover zij tot een latere economische activiteit kunnen worden gerekend. Is dat niet mogelijk omdat naderhand geen economische activiteit wordt verricht, dan is geen aftrek van voorbelasting mogelijk. Immers niet de voorbereidende handeling, maar de economische activiteit telt; laatstbedoelde staat centraal in alle overwegingen. Het is de economische activiteit van alle ondernemers die neutraal moet worden behandeld. Ook verweerder wijst daarop in zijn schriftelijke opmerkingen. Waarom dus zou een persoon die geen economische activiteit verricht op dezelfde wijze moeten worden behandeld als een persoon die dat wel doet?

29. Dienaangaande verwijzen zowel verweerder als Duitsland terecht naar artikel 17, lid 2, van de richtlijn, volgens welk aftrek van voorbelasting slechts mogelijk is, wanneer de uitgaven van de belastingplichtige „voor belaste handelingen" worden gedaan.

30. Ook hier kan men weerom aanvoeren, dat alleen het doel telt en dat het niet van belang is, dat naderhand geen economische activiteit wordt verricht. Krachtens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn heeft echter alleen de *belastingplichtige* recht op aftrek, en overeenkomstig artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn is belastingplichtige hij die een economische activiteit *verricht* — en niet hij die alleen maar *het voornemen heeft dat te doen*.

31. Duitsland betoogt terecht, dat de zaak Rompelman de vraag betrof, *wanneer* die — daadwerkelijk verrichte — economische activiteit aanvangt. In het belang van de belastingneutraliteit is onder verwijzing naar het verband tussen de voorbereidende handeling en de latere economische activiteit aangenomen, dat zij bij de voorbereidende handeling aanvangt. Verricht de betrokkene naderhand echter geen economische activiteit, dan vervalt deze overweging. Er is geen enkele reden om het recht op aftrek te waarborgen, wanneer niet de minste economische activiteit wordt verricht.

32. Minstens even belangrijk als het beginsel van de belastingneutraliteit is een ander beginsel van het BTW-stelsel, waarnaar verweerder en Duitsland eveneens verwijzen. Het gaat om het beginsel dat de BTW steeds door de particuliere eindverbruiker moet worden gedragen. De onderliggende gedachte is die van een prestatieketen. Een belastingplichtige die belastbare handelingen verricht en ten behoeve van anderen diensten verricht, bevindt zich niet aan het einde van de keten en heeft dus recht op aftrek. Slechts de particuliere eindverbruiker van een prestatie draagt de belasting. Wanneer de „belastingplichtige" echter geen handelingen stelt, en dus geen prestatie verricht, is hij de facto eindverbruiker, zodat hij de BTW verschuldigd is. Indien hij recht op aftrek zou hebben, dan zouden zijn activiteiten onbelast

blijven. Verweerder betoogt terecht, dat dit tegen een fundamenteel beginsel van het BTW-stelsel zou indruisen. Om die reden mag de Inzo niet langer recht op aftrek hebben. Het staat vast, dat zij nooit economische activiteiten heeft verricht en dus geen belastbare handelingen heeft gesteld. Bijgevolg moet zij als een eindverbruiker worden behandeld, die de BTW dient te dragen. Derhalve dient de Inzo de afgetrokken voorbelasting terug te betalen.

33. Anders dan de Commissie denkt, betekent dat geen ondermijning van het BTW-stelsel. De Commissie betoogt, dat de belastingplichtige bij gebreke van het recht op aftrek BTW zou moeten betalen, zelfs wanneer naderhand wel belastbare handelingen worden verricht. Hij zou dus tweemaal BTW betalen en in voorkomend geval de voorbelasting in de prijs van het produkt verwerken.

34. Dat is echter niet de situatie die in het onderhavige geval aan de orde is. In casu werd recht op aftrek verleend, en nadat is komen vast te staan dat de Inzo nooit belastbare handelingen zou verrichten, is de afgetrokken voorbelasting teruggevorderd. Het staat dus vast, dat de Inzo eindverbruiker is, wat betekent dat niet het gevaar van dubbele belasting bestaat, maar het gevaar dat een prestatie volledig onbelast blijft. Dat zou pas een ondermijning van het BTW-stelsel zijn.

35. Ter terechtzitting heeft Duitsland bovendien gewezen op het gevaar van misbruik. De wil van een persoon of een vennootschap om economische activiteiten te verrichten, is op voorhand moeilijk te peilen. Bedrog ligt voor de hand en het gevaar van misbruik is dan ook dienovereenkomstig groot. Dat betekent, dat mogelijkerwijs in vele gevallen recht op aftrek wordt verleend, terwijl in werkelijkheid geen economische activiteit gepland is. Om die reden moet het mogelijk zijn, achteraf controles door te voeren en eventueel tot herziening van de aftrek over te gaan. Zoals hierboven reeds gezegd, kan daarbij naar behoren rekening worden gehouden met het vertrouwensbeginsel. Wanneer terugvordering van de afgetrokken voorbelasting mogelijk is, dan betekent dat niet, dat in individuele gevallen niet op grond van het vertrouwensbeginsel van terugvordering kan worden afgezien.

36. In zijn opmerkingen wijst Duitsland voorts op het arrest in de zaak Staatssecretaris van Financiën [9], waarin het Hof oordeelde, dat bij om niet verrichte diensten geen belastingplicht bestaat. Duitsland leidt daaruit af, dat er a fortiori geen sprake van belastingplicht kan zijn, wanneer helemaal geen prestaties worden verricht. Dit argument lijkt mij hier niet zo goed op zijn plaats. Het gaat immers niet om het onderscheid tussen handelingen onder bezwarende titel en prestaties om niet, doch om de vraag, of de enkele wilsverklaring om een economi-

9 — Arrest van 1 april 1982 (zaak 89/81, Jurispr. 1982, blz. 1277, r. o. 10).

sche activiteit te verrichten volstaat, dan wel of die activiteit ook moet worden verricht. De Inzo had het voornemen handelingen onder bezwarende titel te stellen. De vraag is alleen, of deze wil op zich volstaat om de Inzo als een belastingplichtige aan te merken. Zoals ik reeds heb gezegd, is dat mijns inziens niet het geval.

37. Voorts gaan alle partijen bij de procedure in op de vraag, of op het ogenblik waarop de opdracht tot de rentabiliteitsstudie werd gegeven, echt de wil aanwezig was om tot een economische activiteit over te gaan. Zo betoogt verweerder bij voorbeeld, dat de Inzo pas na het resultaat van de studie wenste te beslissen, of zij al dan niet tot een economische activiteit zou overgaan, en dat alle tot op dat ogenblik verrichte handelingen onder dat voorbehoud vielen. Ik hoef daar niet dieper op in te gaan, daar dit argument tegen het oorspronkelijke besluit van de nationale belastingadministratie is gericht, waarin is aangenomen dat de Inzo een belastingplichtige is en recht op aftrek van voorbelasting heeft. Anders gezegd, dit argument betreft niet de omstandigheid dat de Inzo naderhand geen economische activiteiten heeft verricht, doch houdt in dat de Inzo toen reeds niet als een belastingplichtige had mogen zijn beschouwd. Het is echter niet de taak van het Hof, zulks te toetsen.

38. Of de nationale administratie kan terugkomen op haar destijds gemaakte beoordeling, is een probleem van nationaal administratief recht, waarover de nationale rechter met inachtneming van het vertrouwensbeginsel heeft te oordelen.

39. Ik wil hierbij nog het volgende opmerken. Men mag er niet van uitgaan, dat de Inzo helemaal niet de intentie had geen economische activiteiten te verrichten. Integendeel, het valt niet te betwisten dat de Inzo het vaste voornemen had om bij een positief resultaat van de rentabiliteitsstudie daadwerkelijk tot een economische activiteit over te gaan. Mocht men in een dergelijk geval van voren af aan het recht op aftrek weigeren, dan rijst de vraag, of niet juist dat tegen het beginsel van de belastingneutraliteit indruist. Valt het resultaat van de studie positief uit, dan wordt immers een aanvang gemaakt met de economische activiteit. Bij ontbreken van het recht op aftrek zou die activiteit dan fiscaalrechtelijk anders worden behandeld dan een economische activiteit en de desbetreffende voorbereidende handelingen, waartoe zonder voorafgaande rentabiliteitsstudie is overgegaan. Voor die verschillende behandeling ontbreekt elke rechtsgrondslag.

40. Dat is echter niet de echte kern van het probleem. Waar het om gaat, is te bepalen wat er moet gebeuren, wanneer niet met de economische activiteit wordt begonnen. In een dergelijk geval is de voorbereidende handeling op zich niet als een economische activiteit te beschouwen. Zoals hierboven reeds gezegd, kan dan de reeds afgetrokken voorbelasting (met inachtneming van het vertrouwensbeginsel door de nationale rechter) worden teruggevorderd.

C — Conclusie

41. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Handelingen van een vennootschap ter voorbereiding van haar toekomstige economische activiteit kunnen, nadat is komen vast te staan dat de vennootschap ontbonden is zonder een economische activiteit te hebben verricht, niet als een economische activiteit in de zin 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, worden beschouwd."