ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

22 februari 2001 *

In zaak C-408/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Abbey National plc

en

Commissioners of Customs & Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 5, lid 8, en 17 lid 2, sub a, 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 (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, P. Jann en L. Sevón (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: L. Hewlett, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Abbey National plc, vertegenwoordigd door R. Cordora, QC, en D. Southern, barrister, geïnstrueerd door S. Rose, solicitor,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Magrill als gemachtigde, bijgestaan door K. Parker, QC, en M. Hall, barrister,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra als gemachtigde,

— Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en F. Riddy als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Abbey National plc; de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde, ter terechtzitting van 23 februari 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 april 2000,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 2 november 1998, ingekomen bij het Hof op 17 november daaraanvolgend, heeft de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 5, lid 8, en 17, lid 2, sub a, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Abbey National plc (hierna: „Abbey National") en de Commissioners of Customs & Excise (dienst indirecte belastingen; hierna: „Commissioners") betreffende het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") op de honoraria voor diverse ten behoeve van de overdracht van een onroerend goed met voortzetting van exploitatie („as a going concern") gebruikte diensten.

De toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 2, tweede alinea, van de 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") bepaalt, dat „bij elke transactie [...] de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd [is] onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast".

4 Artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt de leveringen van goederen en de in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel verrichte diensten aan BTW.

5 Artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„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 de bewoordingen van artikel 13, C, eerste alinea, sub a, kunnen „de lidstaten [...] aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van [...] verhuur en verpachting van onroerende goederen".

7 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Voorzover 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."

8 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, preciseert artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat „aftrek slechts [wordt] toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)". Volgens artikel 17, lid 5, tweede alinea, van dezelfde richtlijn wordt „dit pro rata [...] overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen".

Nationaal recht

9 Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft het Verenigd Koninkrijk, met gebruikmaking van de in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn voorziene mogelijkheid, onder meer Regulation 5(1) van de Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1995, blz. 1268; hierna: „VAT Order") vastgesteld, dat Regulation 5(1) van de Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992, blz. 3129) heeft vervangen. Ingevolge deze bepaling wordt, in geval een persoon een onderneming of een gedeelte van een onderneming overdraagt met voortzetting van exploitatie („as a going concern"), die overdracht niet beschouwd als een levering van goederen of een dienstverrichting. Wel moet de overnemer volgens deze bepaling

de goederen gebruiken voor de exploitatie van een soortgelijke onderneming als de overdrager, moet hij belastingplichtig zijn of onmiddellijk belastingplichtig worden en moet, in geval van overdracht van een gedeelte van een onderneming, dit gedeelte afzonderlijk kunnen worden geëxploiteerd.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

10 Scottish Mutual Assuranc plc (hierna: „Scottish Mutual"), een levensverzekeringsmaatschappij, is een volledige dochteronderneming van Abbey National, die haar voor de toepassing van de BTW vertegenwoordigt.

11 Buiten haar activiteit op het vlak van verzekeringen verhuurt Scottish Mutual ook gebouwen voor beroeps- of handelsdoeleinden. In het kader van deze laatste activiteit had zij voor de duur van 125 jaar het voor beroeps- en handelsdoeleinden bestemde onroerend goed Atholl House, te Aberdeen, gehuurd, dat zij onderverhuurde aan handelsondernemingen. Daar Scottish Mutual overeenkomstig de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk tot omzetting van artikel 13, C, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn had gekozen voor heffing van BTW op de huur die zij voor Atholl House ontving, kon zij alle voorbelasting over de met het bezit van het gebouw verbonden kosten terugvorderen.

12 Bij overeenkomst van 16 december 1992 verkocht Scottish Mutual haar rechten krachtens het huurcontract van 125 jaar en die uit hoofde van de onderverhuur voor 5,4 miljoen GBP aan een niet tot dezelfde groep behorende vennootschap. Volgens de Commissioners was de verkoop een overdracht met voortzetting van exploitatie in de zin van Regulation 5(1) VAT Order en was aan de overige voorwaarden van dit artikel voldaan, zodat over de verkoopprijs geen BTW verschuldigd was.

13 Ten behoeve van deze overdracht had Scottish Mutual evenwel van verschillende diensten gebruik gemaakt en over de hiervoor verschuldigde honoraria 4 365 GBP BTW betaald.

14 De Commissioners beslisten, dat slechts een deel van de over deze uitgaven betaalde voorbelasting kon worden verrekend. Daarop stelde Abbey National, die meende recht te hebben op verrekening van alle voorbelasting, beroep in bij het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk), welk beroep bij vonnis van 9 juni 1997 werd verworpen. Daarop ging Abbey National in hoger beroep bij de High Court of Justice.

15 De High Court of Justice heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„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?"

De prejudiciële vragen

16 Met deze vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen of, wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid en de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen derhalve wordt geacht geen levering van goederen te vormen, de overdrager de BTW die is geheven over de uitgaven in verband met de ten behoeve van deze overdracht gebruikte diensten, kan aftrekken.

Argumenten van partijen

17 Abbey National is van oordeel, dat de overdrager bij de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, gerechtigd is de voorbelasting over de uitgaven in verband met de ten behoeve van deze overdracht verworven diensten af te trekken.

18 Wanneer zowel de overdrager — vóór de overdracht — als de overnemer — na de overdracht — de activa van de overgedragen onderneming gebruiken ter verwezenlijking van volledig belastbare leveringen, mag de overdrager voor de toepassing van de BTW krachtens artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn de belastbare leveringen van de overnemer in aanmerking nemen en zodoende de volledige voorbelasting verrekenen. Met andere woorden, hoewel er op zich geen belastbare handeling is, blijft voor de toepassing van de BTW steeds een

rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan met de belastbare economische activiteiten van de overnemer die betrekking hebben op de overgedragen activa.

19 De Nederlandse regering betoogt dat, wanneer een lidstaat heeft gekozen voor toepassing van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, de — naar hun aard belastbare — leveringen en diensten die als onderdeel van de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen worden verricht, worden „weggedacht". Deze „geruisloze" vervanging van de ene belastingplichtige door een andere kan voor de toepassing van BTW slechts aan de reguliere economische activiteiten van de overdrager worden gerelateerd. Deze economische activiteiten moeten ook bepalend zijn voor het recht op aftrek van de over de kosten van de overgang aan de overdrager in rekening gebrachte BTW. Als de belastingplichtige uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht, leidt dit ertoe dat geen recht op aftrek bestaat. Verricht hij zowel belaste als vrijgestelde handelingen, dan biedt de pro rata-regeling van de artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn uitkomst. Wanneer de reguliere economische activiteiten van de overdrager, voorafgaand aan een overgang die onder artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn valt, volledig belast zijn geweest, is de in verband met de beëindiging van die activiteiten betaalde voorbelasting aftrekbaar.

20 De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat, aangezien de ten behoeve van de overdracht gedane uitgaven zijn aangewend voor een niet-belaste handeling, geen recht op aftrek van de over deze uitgaven betaalde voorbelasting bestaat. De omgekeerde oplossing zou afbreuk doen aan het beginsel van de neutraliteit van de BTW, aangezien de belastingplichtige dan voor eenzelfde transactie het financiële voordeel van aftrek van voorbelasting zou genieten, zonder dat daar nadien de verplichting tot afdracht van BTW tegenover staat.

21 Subsidiair stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat de uitgaven in verband met de overdracht van een belaste activiteit in het kader van een economische hoofdactiviteit die zowel belaste als vrijgestelde leveringen omvat, als algemene kosten kunnen worden gekwalificeerd. Voorzover deze uitgaven niet-toerekenbare voorbelasting betreffen, moet het aftrekbare deel van deze belasting worden bepaald aan de hand van een volgens artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn toelaatbare methode.

22 Volgens de Commissie moet worden onderzocht, of de door de overdrager ten behoeve van de overdracht verworven diensten voldoende rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een belaste economische activiteit. Uit artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn volgt, dat bij de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen plaatsvindt en dat dezelfde economische activiteit wordt voortgezet. Bijgevolg zouden de uitgaven voor de verkrijging van genoemde diensten kosten ten behoeve van deze economische activiteit betreffen, met andere woorden algemene kosten van de overgedragen activiteit.

23 Inzake de toepassing van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn merkt de Commissie evenwel enkel op, dat de uitgaven voor bedoelde diensten ofwel kunnen worden beschouwd als algemene kosten van de overgedragen economische activiteit — in welk geval de overdrager de hierover geheven voorbelasting volledig zou kunnen aftrekken — ofwel als algemene kosten van de gehele economische activiteit van de overdrager.

Beoordeling van het Hof

24 Om te beginnen zij eraan herinnerd, 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 gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen (zie, onder meer, arresten van 14 februari 1985, Rompelmann, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19; 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 44, en 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 19).

25 Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, tegen de achtergrond waarvan artikel 17, lid 2, moet worden uitgelegd, regelt het recht op aftrek van voorbelasting die betrekking heeft op goederen en diensten die door de belastingplichtige in een

eerder stadium „zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat". De formulering „gebruikt voor" wijst erop, dat het in lid 2 bedoelde recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband vereist tussen de verworven goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is (zie arrest van 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punten 18 en 19, en arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 20).

26 Zoals het Hof heeft uiteengezet in punt 24 van het arrest Midland Bank, reeds aangehaald, moeten de artikelen 2 van de Eerste richtlijn en 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting kan worden toegekend en de omvang van dat recht kan worden bepaald.

27 Er zij bovendien aan herinnerd dat volgens het fundamentele beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in de artikelen 2 van de Eerste en van de Zesde richtlijn, bij elke transactie inzake productie of distributie BTW verschuldigd is, onder aftrek van de BTW waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 29).

28 Uit dat beginsel en uit de regel, dat voor het recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de gebruikte goederen of diensten en de belaste handelingen moet bestaan, volgt, dat het recht op aftrek van de BTW die op deze goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor het verwerven van die goederen of diensten gedane uitgaven een van de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen zijn. Die uitgaven moeten dus een onderdeel zijn van de kosten van de in een later stadium verrichte handelingen waarbij van die goederen en diensten gebruik wordt gemaakt. Om die reden moeten die elementen van de kosten normalerwijze zijn ontstaan voordat de belastingplichtige de belaste

handelingen verricht waarop zij betrekking hebben (zie arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 30).

29 Er dient dus te worden onderzocht of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de verschillende door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten en een of meer in een later stadium belaste handelingen.

30 Ingevolge artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten zich, in geval van overdracht 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 overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. Hieruit volgt dat, wanneer een lidstaat van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt, de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen niet wordt beschouwd als een levering van goederen voor de toepassing van de Zesde richtlijn. Overeenkomstig artikel 2 van de Zesde richtlijn is een dergelijke overdracht dus niet aan BTW onderworpen en kan zij bijgevolg geen belaste handeling in de zin van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn vormen.

31 Volgens Abbey National evenwel kan de overnemer, aangezien deze krachtens artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn in de plaats treedt van de overdrager, de belastbare leveringen van de overnemer in aanmerking nemen om zo de volledige BTW die rust op de uitgaven voor de ten behoeve van de overdracht verkregen diensten, te kunnen aftrekken.

32 Dit argument kan niet worden aanvaard. Blijkens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn kan een belastingplichtige enkel de BTW over de ten behoeve van zijn eigen belaste handelingen gebruikte goederen en diensten aftrekken. Verder wordt hoe dan ook de BTW die door de overdrager wordt betaald over de uitgaven voor de ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen verrichte diensten, niet rechtstreeks over de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen van de overnemer geheven,

zoals vereist volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn. Die uitgaven maken namelijk geen deel uit van de kosten van in een later stadium verrichte handelingen waarbij de verworven goederen en diensten worden gebruikt.

33 Het argument van Abbey National dat, indien de overdracht een gewone overdracht van activa van een onderneming, en dus een belaste handeling, was geweest, Scottish Mutual de voorbelasting over de uitgaven voor de verschillende ten behoeve van die overdracht verrichte diensten krachtens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn had kunnen aftrekken, moet eveneens worden verworpen. Wanneer de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen voor de toepassing van dit artikel geen belaste handeling vormt, is zulks slechts het onvermijdelijke gevolg van de omstandigheid dat de betrokken lidstaat heeft geopteerd voor toepassing van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn en de overdracht dus niet als een levering van goederen wordt beschouwd. Het is dan ook irrelevant, of de overdracht van activa van een onderneming een belaste handeling zou zijn geweest die recht op aftrek van bedoelde uitgaven zou hebben gegeven, indien die lidstaat geen gebruik had gemaakt van de door dit artikel geboden mogelijkheid.

34 Uit het voorgaande volgt, dat de verschillende door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

35 De kosten van deze diensten maken evenwel deel uit van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Zelfs in geval van overdracht van het geheel van een algemeenheid van goederen moeten, wanneer de belastingplichtige na gebruik van voormelde diensten geen handelingen meer verricht, de kosten ter zake van deze diensten worden beschouwd als onlosmakelijk verbonden met de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de overdracht. Elke andere uitlegging van artikel 17 van de Zesde richtlijn zou in strijd zijn met het beginsel van volledige neutraliteit van het BTW-stelsel ten aanzien van de fiscale belasting van alle economische activiteiten van het bedrijf, op voorwaarde dat deze zelf aan

BTW zijn onderworpen, en zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van BTW, zonder dat hij deze zou kunnen aftrekken (zie, in die zin, arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 45). Dit zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen uitgaven ten behoeve van een onderneming vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van die onderneming, en uitgaven die zijn gedaan om die exploitatie te beëindigen.

36 De verschillende door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten houden dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van deze belastingplichtige.

37 Ingevolge artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn kan een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, enkel het gedeelte van de BTW aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen.

38 Zoals het Hof evenwel in punt 26 van het arrest Midland Bank, reeds aangehaald, heeft vastgesteld, kan een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de BTW die over door hem gebruikte goederen of diensten is geheven, toch aftrekken wanneer die goederen of diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met in een later stadium verrichte handelingen die recht geven op aftrek, zonder dat een onderscheid hoeft te worden gemaakt naargelang lid 2, lid 3, of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn van toepassing is.

39 Deze regel moet eveneens worden toegepast op de kosten van goederen en diensten die behoren tot de algemene kosten betreffende een gedeelte van de

economische activiteiten van een belastingplichtige dat duidelijk is afgebakend en waarvan alle handelingen aan BTW zijn onderworpen, aangezien deze goederen en diensten daardoor rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met dat gedeelte van zijn economische activiteiten.

40 Wanneer de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen, kan hij derhalve de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.

41 De verwijzende rechter dient uit te maken, of deze criteria in het hoofdgeding zijn vervuld.

42 Op de gestelde vragen dient derhalve te worden geantwoord dat, wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, zodat de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt geacht geen levering van goederen te vormen, de uitgaven van de overdrager voor de ten behoeve van deze overdracht gebruikte diensten deel uitmaken van de algemene kosten van deze belastingplichtige en dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. Bijgevolg kan de overdrager, indien hij zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, ingevolge artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn enkel het gedeelte van de BTW aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen. Wanneer evenwel de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen, kan de belastingplichtige de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.

Kosten

43 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Nederlandse regering alsmede de Commissie 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 High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), bij 2 november 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid, geboden in artikel 5, lid 8, 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 de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt geacht geen levering van goederen te vormen, maken de uitgaven van de overdrager voor de ten behoeve van deze overdracht gebruikte diensten deel uit van de algemene kosten van deze belastingplichtige en houden zij dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. Bijgevolg kan de overdrager, indien hij zowel handelingen verricht waarvoor recht op

aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, ingevolge artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388) enkel het gedeelte van de BTW aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen. Wanneer evenwel de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen, kan de belastingplichtige de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.

Edward Jann Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 22 februari 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

A. La Pergola