ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
27 november 2003 *

In zaak C-497/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg), in het aldaar aanhangige geding tussen

Zita Modes Sàrl

en

Administration de l'enregistrement et des domaines,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1), in de versie van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde —

* Procestaal: Frans.

werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

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

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: R. Grass,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Administration de l'enregistrement et des domaines, vertegenwoordigd door F. Kremer, avocat,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en C. Giolito als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 september 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 19 december 2001, ingekomen bij het Hof op 24 december daaraanvolgend, heeft het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1), in de versie van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18, hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Zita Modes Sàrl (hierna: „Zita Modes") en de Administration de l'enregistrement et des domaines (Administratie van registratie en domeinen) ter zake van de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") op de verkoop van een handelszaak in confectiekleding.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn „wordt als ‚levering van een goed' beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

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

„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 in het binnenland 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."

Bepalingen van nationaal recht

7 Volgens artikel 9, lid 1, van de Luxemburgse wet van 5 augustus 1969 inzake belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd en aangevuld bij wet van 12 februari 1979 (Mém. A 1979, blz. 453, hierna: „BTW-wet") wordt als „levering van een goed" beschouwd de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken.

8 Artikel 9, lid 2, eerste alinea, van de BTW-wet bepaalt:

„In afwijking van de bepalingen van lid 1 wordt niet als levering van goederen beschouwd, de overdracht aan een andere belastingplichtige, in welke vorm of onder welke titel ook, van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. In dat geval wordt de verkrijger geacht in de plaats te treden van de overdrager."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

9 Blijkens de verwijzingsbeschikking zond Zita Modes op 29 augustus 1996 een factuur van 1 700 000 LUF voor de „verkoop van een handelszaak in confectiekleding" aan de vennootschap Milady, die een parfumerie exploiteerde. Op de factuur was vermeld dat zij volgens de geldende wettelijke bepalingen niet aan het BTW-stelsel was onderworpen.

10 Bij op 25 juni 1998 betekende belastingaanslag was het belastingkantoor I te Diekirch (Luxemburg) van de Administration de l'enregistrement et des domaines ambtshalve overgegaan tot herziening van de BTW die Zita Modes nog verschuldigd was over het boekjaar 1996. In de rubriek „Opmerkingen" van de aanslag was vermeld: „Regularisatie van de op formulier B.I. in mindering gebrachte voorbelasting. Belasting op de overdracht van een handelszaak (artikel 9.2 niet van toepassing)."

11 De Administration de l'enregistrement et des domaines stelde dat artikel 9, lid 2, van de BTW-wet niet van toepassing was omdat de activiteit van de overdrager niet werd voortgezet, aangezien deze een kledingzaak exploiteerde en de verkrijger een parfumerie.

12 Bij bezwaarschrift van 1 juli 1998 stelde Zita Modes dat deze bepaling niet vereiste dat de verkrijger de activiteit van de overdrager in dezelfde sector voortzet. Aangezien het om twee belastingplichtigen ging, zou de BTW overigens volledig zijn terugbetaald, indien de overdracht aan deze belasting onderworpen was geweest.

13 Op 25 augustus 1998 wees de Administration de l'enregistrement et des domaines dit bezwaar af, en preciseerde het dat artikel 9, lid 2, van de BTW-wet vereiste dat

de verkrijger een belastingplichtige is die de activiteit van de overdrager in dezelfde sector voortzet. Bovendien moet de verkrijger rechtens in deze sector mogen werken, wat in casu niet het geval was, omdat hij niet over een ad-hocvergunning van het bevoegde ministerie beschikte.

14 Op 20 november 1998 stelde Zita Modes een beroep in, waarbij zij het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (arrondissementsrechtbank te Luxemburg) verzocht het besluit van de Administration de l'enregistrement et des domaines in dier voege te wijzigen dat de overdracht van haar handelszaak aan de vennootschap Milady niet aan BTW is onderworpen.

15 Volgens de verwijzende rechter staat vast dat Zita Modes aan de vennootschap Milady goederen heeft overgedragen tegen een prijs van 1 700 000 LUF. Welke goederen zijn overgedragen, is evenwel niet precies bepaald.

16 Meer in het bijzonder heet het in de verwijzingsbeschikking dat de stellingen van Zita Modes niet zijn bewezen, volgens welke de verkoop betrekking had op „de ‚op de confectieartikelen afgestemde modeaccessoires' die deel uitmaakten van de overgedragen handelszaak in confectiekleding, welke bestond uit ‚parfumerie-artikelen die werden geproduceerd door dezelfde firma [als die welke de confectieartikelen maakte]', en die door de [vennootschap] Milady zijn gebruikt ter voortzetting van de activiteit van [...] Zita Modes".

17 Volgens de verwijzende rechter moet in het hoofdgeding worden uitgemaakt, of de overdracht van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige, ongeacht zijn activiteit, een voldoende voorwaarde is voor de toepassing van de regel van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, volgens welke voor de toepassing van de BTW bij een dergelijke overdracht geen levering van goederen plaatsvindt (hierna: „niet-leveringsbeginsel"), dan wel of deze overdracht noodzakelijkerwijs met het oog op de voortzetting van de activiteit van de overdrager moet plaatsvinden.

18 Daarnaast moet volgens hem worden uitgemaakt of op grond van deze bepaling een onderscheid kan worden gemaakt tussen enerzijds de overdracht van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige die de activiteit van de overdrager uitoefent in overeenstemming met de vestigingsvergunning die in de betrokken lidstaat is voorgeschreven, en anderzijds de overdracht aan een belastingplichtige die niet over de vereiste vergunning beschikt.

19 In deze omstandigheden heeft het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg beslist de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat het volstaat dat een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige wordt overgedragen opdat de handeling niet is onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, ongeacht de activiteit van de belastingplichtige of het gebruik dat hij van de overgedragen goederen maakt?

2) In geval van een ontkennend antwoord op de eerste vraag, moet artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat onder de overdracht van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige moet worden begrepen de overdracht van het geheel of een gedeelte van een bedrijf aan een belastingplichtige die de gehele activiteit van de overdragende onderneming of de activiteit van het bedrijfsonderdeel dat overeenstemt met het overgedragen gedeelte van de algemeenheid voortzet, of moet hieronder eenvoudigweg worden begrepen de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige die het soort activiteit van de overdrager geheel of gedeeltelijk voortzet zonder dat er sprake is van de overdracht van een bedrijf of een bedrijfsonderdeel?

3) In geval van een bevestigend antwoord op één van de onderdelen van de tweede vraag, eist artikel 5, lid 8, — of kan een staat op grond daarvan eisen — dat de activiteit van de verkrijger wordt uitgeoefend overeenkom-

stig de voorgeschreven vestigingsvergunning die door de bevoegde instantie voor die activiteit of tak daarvan is afgegeven, met dien verstande dat de betrokken activiteit moet behoren tot het legaal economisch circuit in de zin van de rechtspraak van het Hof?"

De eerste en de tweede vraag

20 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer een lidstaat gebruik maakt van de in de eerste zin van dit lid geboden mogelijkheid om er vanuit te gaan dat voor de toepassing van de BTW bij de overdracht van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen plaatsvindt, dit niet-leveringsbeginsel geldt voor elke overdracht van een algemeenheid van goederen, dan wel uitsluitend voor deze waarbij de verkrijger dezelfde soort economische activiteit uitoefent als de overdrager.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

21 De Administration de l'enregistrement et des domaines wijst erop dat artikel 9, lid 2, van de BTW-wet ertoe bijdraagt het beginsel van neutraliteit van deze belasting te waarborgen, aangezien de verkrijger de rechten en plichten inzake BTW van de overdrager overneemt, met name deze met betrekking tot de eventuele regularisatie van verrichte aftrekken voor investeringsgoederen.

22 De voorwaarde dat de verkrijger de activiteit van de overdrager moet voortzetten vloeit volgens haar impliciet voort uit artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, én uit artikel 9, lid 2, van de BTW-wet.

23 Het uitgangspunt dat de verkrijger geacht wordt in de plaats te treden van de overdrager, veronderstelt immers noodzakelijkerwijs dat de verkrijger de activiteit die de overdrager voorheen uitoefende, voorzet.

24 De Commissie van de Europese Gemeenschappen merkt in het algemeen op, onder verwijzing naar de punten 24 en 35 van het arrest van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361), dat artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn enkel het oog heeft op administratieve vereenvoudiging en bescherming van de financiële toestand van de belastingplichtigen. Uit fiscaal oogpunt moet de toepassing van deze bepaling overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel tot hetzelfde resultaat leiden, ongeacht of de BTW door de overdrager wordt gefactureerd en daarna door de verkrijger afgetrokken, dan wel bij deze verrichting niet wordt geheven.

25 Artikel 5, lid 8, tweede zin, van de Zesde richtlijn heeft volgens de Commissie verder tot doel te preciseren dat, indien een algemeenheid van goederen wordt overgedragen aan een belastingplichtige die geen volledig recht op aftrek heeft, de niet-belasting van de verrichting ertoe leidt dat een gedeeltelijk belastingplichtige een deel van de niet-aftrekbare BTW niet moet betalen, hoewel hij dit wel had moeten betalen als de verrichting normaal zou zijn belast.

26 Met betrekking tot het begrip overdracht van een algemeenheid van goederen, dat een gemeenschapsrechtelijk begrip is dat door het Hof moet worden uitgelegd, stelt de Commissie dat de verwijzende rechter moet uitmaken of de overgedragen goederen „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" in de zin van de Zesde richtlijn vormen, anders gezegd activa zijn die in het kader van een economische activiteit kunnen worden geëxploiteerd (zie punten 27 en 28 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Abbey National, reeds aangehaald).

27 In dit verband is de loutere verkoop zonder meer van modeaccessoires volgens haar geen overdracht van een algemeenheid van goederen in de zin van de Zesde richtlijn, maar een gewone levering van de voorraad van een onderneming. De overdracht van een samenhangend geheel van activa waarmee een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn kan worden uitgeoefend, kan daarentegen wél onder artikel 5, lid 8, van deze richtlijn vallen.

28 Wat het gebruik door de verkrijger van de overgedragen algemeenheid van goederen betreft, gaat de Commissie er van uit, dat een uitlegging die verlangt dat de door de verkrijger uitgeoefende activiteit exact dezelfde is als deze van de overdrager, te beperkend is. Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn preciseert immers dat het recht op aftrek slechts kan worden uitgeoefend voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige. Het beginsel van de neutraliteit van de BTW vereist derhalve dat de aan de belastingplichtige verkrijger overgedragen algemeenheid van goederen wordt gebruikt voor diens belaste handelingen.

Beoordeling door het Hof

29 Er zij aan herinnerd dat de eerste zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten zich, in geval van overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, op het standpunt kunnen 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 (zie voormeld arrest Abbey National, punt 30).

30 Op grond van de tweede zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten de toepassing van het niet-leveringsbeginsel uitsluiten wanneer een algemeenheid van goederen overgaat op een begunstigde die geen belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is of slechts voor een deel van zijn activiteiten belastingplichtig is, indien dit nodig is om concurrentieverstoringen te voorkomen. Deze bepaling moet worden opgevat als een exhaustieve precisering van de voorwaarden waaronder een lidstaat die gebruik maakt van de in de eerste zin van dat lid geboden mogelijkheid, de toepassing van het niet-leveringsbeginsel kan beperken.

31 Hieruit volgt dat een lidstaat die gebruik maakt van de mogelijkheid van de eerste zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, het niet-leveringsbeginsel moet toepassen op elke overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen en dus de toepassing van deze regel niet kan beperken tot bepaalde vormen van overgang, behalve in de omstandigheden bedoeld in de tweede zin van hetzelfde lid.

32 Deze uitlegging stemt overeen met het doel van de Zesde richtlijn, dat erin bestaat de BTW-grondslag eenvormig en overeenkomstig gemeenschapsregels te bepalen (zie arrest van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 48). Zoals de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn, is het niet-leveringsbeginsel van artikel 5, lid 8, van deze richtlijn immers een autonoom begrip van gemeenschapsrecht, dat tot doel heeft verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie, wat de vrijstellingen betreft, arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 11, en 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 44).

33 Aangaande de overgedragen goederen en het gebruik ervan door de verkrijger na de overgang, moet in de eerste plaats worden vastgesteld dat de Zesde richtlijn geen enkele omschrijving bevat van het begrip „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".

34 Het is echter vaste rechtspraak dat met het oog op de eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht en het beginsel van gelijke behandeling, als algemene regel dient te gelden, dat de bewoordingen van een gemeenschapsrechtelijke bepaling die voor de vaststelling van haar betekenis en draagwijdte niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in de gehele Gemeenschap autonoom en op eenvormige wijze worden uitgelegd, waarbij rekening moet worden gehouden met de context van de bepaling en met het doel van de betrokken regeling (zie met name arresten van 18 januari 1984, Ekro, 327/82, Jurispr. blz. 107, punt 11; 19 september 2000, Linster, C-287/98, Jurispr. blz. I-6917, punt 43; 9 november 2000, Yiadom, C-357/98, Jurispr. blz. I-9265, punt 26, en 27 februari 2003, Adolf Truley, C-373/00, Jurispr. blz. I-1931, punt 35).

35 Vaststaat dat artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst om de betekenis en draagwijdte van het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" vast te stellen.

36 Wat de context van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn betreft, moet worden vastgesteld dat de voorschriften van dat artikel bepalen wat een levering van goederen in de zin van deze richtlijn is. Lid 1 van dit artikel preciseert dat als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Leden 2 tot en met 7 ervan omschrijven wat in het kader van de Zesde richtlijn door de lidstaten moet of kan worden beschouwd als een lichamelijke zaak, een levering en een levering onder bezwarende titel.

37 Wat de doelstelling van de Zesde richtlijn betreft, zij eraan herinnerd dat het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, dat voortvloeit uit artikel 2 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), en uit artikel 2 van de Zesde richtlijn, voorschrijft dat bij elke transactie inzake productie of distributie BTW verschuldigd is, onder aftrek van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (arrest van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 29, en arrest Abbey National, reeds aangehaald, punt 27).

38 Anderzijds heeft de aftrekregeling tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarborgt derhalve de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen (zie in die zin arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19; 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15; en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98—C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 44, en voormelde arresten Midland Bank, punt 19, en Abbey National, punt 24).

39 Gelet op de context van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn en de doelstelling van deze richtlijn, zoals beschreven in punten 36 tot en met 38 van het onderhavige arrest, is het duidelijk dat deze bepaling ertoe strekt de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de als voorbelasting betaalde BTW.

40 Gelet op deze doelstelling moet het begrip „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" aldus worden uitgelegd dat daaronder valt de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten.

41 Zoals de advocaat-generaal terecht heeft opgemerkt in punt 39 van zijn conclusie, is een speciale behandeling in deze omstandigheden gerechtvaardigd met name omdat het BTW-bedrag dat voor de overdracht moet worden vooruitbetaald, zeer aanzienlijk kan zijn in vergelijking met de middelen van de betrokken zaak.

42 In de tweede plaats moet aangaande het gebruik dat de verkrijger van de overgedragen algemeenheid van goederen moet maken, worden vastgesteld dat artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke voorwaarde inzake dit gebruik oplegt.

43 Wat het feit betreft dat volgens dit lid 8 de verkrijger in de plaats treedt van de overdrager, moet worden vastgesteld dat, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, blijkens de bewoordingen van dit lid deze voortzetting geen toepassingsvoorwaarde ervan is, maar zonder meer een gevolg van het feit dat geen levering wordt geacht te hebben plaatsgevonden.

44 Uit het doel van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn en de eruit voortvloeiende uitlegging van het begrip „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", zoals in punt 40 van het onderhavige arrest uiteengezet, blijkt inderdaad dat deze bepaling doelt op de overdrachten waarbij de verkrijger de bedoeling heeft om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen.

45 Daarentegen vereist artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geenszins dat de verkrijger vóór de overdracht dezelfde soort economische activiteit uitoefende als de overdrager.

46 Bijgevolg moet op de eerste en de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer een lidstaat gebruik maakt van de in de eerste zin van dit lid geboden mogelijkheid om uit te gaan van het beginsel dat voor de toepassing van de BTW bij de overdracht van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen plaatsvindt, dit niet-leveringsbeginsel — behoudens een eventueel gebruik van de mogelijkheid om de toepassing ervan te beperken in de omstandigheden bedoeld in de tweede zin van hetzelfde lid — geldt voor elke overdracht van een

handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een bedrijfsonderdeel vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Bij een dergelijke overdracht moet de verkrijger evenwel de bedoeling hebben om de aldus overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen.

De derde vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

47 De Administration de l'enregistrement et des domaines stelt dat het toezicht op de voorwaarden waaronder de activiteit van de verkrijger wordt uitgeoefend, een zuiver interne aangelegenheid van de lidstaten is.

48 Met betrekking tot de vereiste wettelijke vergunningen voor de uitoefening van een activiteit, stelt de Commissie, onder verwijzing naar het arrest van 29 juni 2000, Salumets e.a. (C-455/98, Jurispr. blz. I-4993), dat de eventuele uitoefening door de vennootschap Milady van een activiteit zonder de vereiste administratieve vergunning krachtens het beginsel van fiscale neutraliteit aanleiding geeft tot belastingheffing, aangezien de „onrechtmatig" verkochte producten blijkbaar concurreren met dezelfde producten die rechtmatig zijn verkocht. Anderzijds herinnert de Commissie eraan, onder verwijzing naar het arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973), dat een lidstaat de draagwijdte van een BTW-vrijstelling niet mag beperken tot uitsluitend de diensten van verzekeraars die naar nationaal recht de werkzaamheid van verzekeraar mogen uitoefenen.

Beoordeling door het Hof

49 Er zij aan herinnerd dat, zoals het Hof heeft vastgesteld in punt 31 van het onderhavige arrest, een lidstaat die gebruik maakt van de mogelijkheid van de eerste zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, het daarin neergelegde niet-leveringsbeginsel moet toepassen op elke overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen en dus de toepassing van deze regel niet kan beperken tot uitsluitend bepaalde vormen van overgang, behalve in de omstandigheden waarin de tweede zin van hetzelfde lid voorziet.

50 Voorts kan een lidstaat, zoals het Hof met betrekking tot de vrijstelling voor verzekeringsverrichtingen reeds heeft geoordeeld (zie arrest CPP, reeds aangehaald, punten 35 en 36), de draagwijdte van het niet-leveringsbeginsel van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn niet beperken tot uitsluitend de verrichtingen door marktdeelnemers die naar nationaal recht de betrokken activiteit mogen uitoefenen.

51 Overigens zijn de verrichtingen die onrechtmatig zijn maar geen betrekking hebben op goederen waarvan de verhandeling wegens hun aard of bijzondere kenmerken verboden is, en die kunnen concurreren met rechtmatige verrichtingen, overeenkomstig het beginsel van de fiscale neutraliteit onderworpen aan de belastingen die normaliter krachtens de gemeenschapsregeling verschuldigd zijn (zie, inzake het als smokkelgoed op het douanegebied van de Gemeenschap ingevoerde ethylalcohol afkomstig uit derde landen, arrest Salumets e.a., reeds aangehaald, punten 19, 20 en 23).

52 Hierbij is niet ter zake dienend dat in de betrokken lidstaat een bijzonder stelsel van vestigingsvergunningen bestaat voor de uitoefening van economische activiteiten (zie, in die zin, voormeld arrest Salumets e.a., punt 22).

53 Vastgesteld moet worden dat het niet uitgesloten is dat een marktdeelnemer die zonder vestigingsvergunning een economische activiteit uitoefent, concurreert met marktdeelnemers die wél de vereiste vergunningen hebben.

54 Bijgevolg is een overdracht van een handelszaak of een van een bedrijfsonderdeel in beginsel aan BTW onderworpen, zelfs indien de verkrijger niet de vestigingsvergunning heeft die de betrokken lidstaat voorschrijft voor de uitoefening van de economische activiteit die met deze zaak of dat bedrijfsonderdeel kan worden uitgeoefend. Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikel 5, lid 8, eerste zin, van de Zesde richtlijn, kan deze overdracht vervolgens niet van de toepassing van het niet-leveringsbeginsel worden uitgesloten op de enkele grond dat de verkrijger geen dergelijke vergunning heeft.

55 Gelet op een en ander, moet op de derde prejudiciële vraag worden geantwoord dat wanneer een lidstaat gebruik maakt van de in artikel 5, lid 8, eerste zin, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om uit te gaan van het beginsel dat voor de toepassing van de BTW bij de overdracht van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen plaatsvindt, deze bepaling zich ertegen verzet dat de lidstaat dit niet-leveringsbeginsel beperkt tot de overgang van een algemeenheid van goederen waarbij de verkrijger een vestigingsvergunning heeft voor de economische activiteit die met deze algemeenheid kan worden uitgeoefend.

Kosten

56 De kosten door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van haar 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 het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg bij beschikking van 19 december 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **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, in de versie van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen, moet aldus worden uitgelegd dat, wanneer een lidstaat gebruik maakt van de in de eerste zin van dit lid geboden mogelijkheid om uit te gaan van het beginsel dat voor de**

toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde bij de overdracht van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen plaatsvindt, dit niet-leveringsbeginsel — behoudens een eventueel gebruik van de mogelijkheid om de toepassing ervan te beperken in de omstandigheden bedoeld in de tweede zin van hetzelfde lid — geldt voor elke overdracht van een handelszaak of van een autonoom gedeelte van een onderneming met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een bedrijfsonderdeel vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Bij een dergelijke overdracht moet de verkrijger evenwel de bedoeling hebben om de aldus overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen.

2) Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 8, eerste zin, van de Zesde richtlijn (77/388), in de versie van richtlijn 95/7, geboden mogelijkheid om uit te gaan van het beginsel dat voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde bij de overdracht van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen plaatsvindt, verzet deze bepaling zich ertegen dat de lidstaat dit niet-leveringsbeginsel beperkt tot de overgang van een algemeenheid van goederen waarbij de verkrijger een vestigingsvergunning heeft voor de economische activiteit die met deze algemeenheid kan worden uitgeoefend.

Jann Edward von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 27 november 2003.

De griffier

R. Grass

De president

V. Skouris