ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)
15 december 2005 *

In zaak C-63/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 21 februari 2003, ingekomen bij het Hof op 13 februari 2004, in de procedure

Centralan Property Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, en A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus en A. Ó Caoimh (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 februari 2005,

gelet op de opmerkingen van:

— Centralan Property Ltd, vertegenwoordigd door R. Cordara, QC, en P. Key, barrister, geïnstrueerd door het kantoor Landwell, solicitor,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door K. Manji als gemachtigde, bijgestaan door N. Pleming, QC,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 maart 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 20, lid 3, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Centralan Property Ltd (hierna: „Centralan") en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners"), die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd zijn voor het innen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW"), ter zake van de herziening van de aftrek van voorbelasting door deze vennootschap.

Rechtskader

Gemeenschapsregelgeving

3 Luidens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de BTW onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor eerste ingebruikneming; [...]

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering [...]"

5 In artikel 5 van deze richtlijn, getiteld „Levering van goederen", is bepaald:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

3. De lidstaten kunnen als lichamelijke zaken beschouwen:

a) bepaalde rechten op onroerende goederen;

b) de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken;

c) de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht [geeft] op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan.

[...]"

6 Artikel 13 van de Zesde richtlijn luidt:

„A. *Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang*

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs [...], met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

[...]

B. *Overige vrijstellingen*

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen [...]

[...]

g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a;

[...]

C. *Keuzerecht*

De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

b) de handelingen bedoeld in B, sub d, g en h.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

7 Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. 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;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

De lidstaten kunnen evenwel:

[...]

c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

[...]"

8 Artikel 19 van de Zesde richtlijn bepaalt de wijze van berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek als bedoeld in artikel 17, lid 5, van deze richtlijn.

9 De herziening van de aftrek wordt beheerst door artikel 20 van de Zesde richtlijn, dat luidt als volgt:

„[...]

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd.

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.

In het laatste geval kunnen de lidstaten ervan afzien herziening te eisen voorzover de koper een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde in aftrek mag worden gebracht.

[...]"

Nationale regelgeving

Regelgeving inzake de BTW

10 In het Verenigd Koninkrijk zijn de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn uitgevoerd bij de wet van 1994 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Value Added Tax Act 1994; hierna: „VATA 1994") en de verordeningen van 1995 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Value Added Tax Regulations 1995; hierna: „BTW-verordeningen").

11 Volgens Regulation 110(1) van de BTW-verordeningen kan alleen de voorbelasting worden afgetrokken „die kan worden toegerekend aan belastbare leveringen".

12 Het in het hoofdgeding van toepassing zijnde onderdeel van Regulation 114 van de BTW-verordeningen voorziet in herzieningen over een periode van tien jaar volgens de in Regulation 115 vastgelegde methode. Voor elk van die jaren, genaamd „tijdvakken", kan de eigenaar van een investeringsgoed een tiende van de voorbelasting herzien volgens de in de BTW-verordeningen bepaalde modaliteiten.

13 Regulation 115(3) van de BTW-verordeningen geeft uitvoering aan artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn. Die bepaling is volgens de bewoordingen ervan van toepassing „wanneer de eigenaar al zijn rechten op een investeringsgoed levert [...] gedurende een ander tijdvak dan het laatste op het investeringsgoed toepasselijke tijdvak [...]".

14 Krachtens onderdeel 1(a)(ii) van groep 1 in bijlage 9 bij de VATA 1994 is de overdracht van nieuwe bedrijfsgebouwen geen vrijgestelde levering. Volgens de noten in deze groep wordt een gebouw beschouwd als nieuw indien het minder dan drie jaar vóór de overdracht is opgericht.

15 Per 30 november 1994 is een nieuw lid 3 A ingevoegd in bijlage 10, artikel 2, van de VATA 1994. Volgens deze bepaling geldt de overeenkomstig artikel 13, C, sub b, van de Zesde richtlijn door een rechtspersoon gemaakte keuze voor belastingheffing in geval van verpachting en verhuur van onroerende goederen niet voor handelingen die worden verricht met een met hem verbonden rechtspersoon in de zin van de VATA 1994 wanneer een van deze personen geen „volledig belastbare persoon" is. Dit lid is vervolgens per 26 november 1996 ingetrokken.

Regelgeving inzake onroerende goederen

16 Blijkens het dossier kan naar het recht van Engeland en Wales een „freehold" (recht van volle eigendom), indien het niet wordt bezwaard met andere „lagere" rechten, worden omschreven als het recht om een onroerend goed voor onbepaalde tijd te gebruiken. „Lease" (huur) is een „leasehold"-recht, dat gelijkstaat met het recht om een onroerend goed voor bepaalde tijd te gebruiken. Er zijn geen grenzen aan de duur van een huurovereenkomst en huurovereenkomsten voor een duur van 999 jaar zijn gebruikelijk. De houder van een recht van volle eigendom kan een huurovereenkomst sluiten voor 999 jaar tegen een substantiële „premium" (premie) waarbij later geen huur of zeer weinig huur wordt betaald.

17 Wanneer de houder van een dergelijk recht van volle eigendom een huurovereenkomst heeft gesloten, is hij niet langer houder van een „unencumbered freehold"

(onbezwaard recht van volle eigendom), maar slechts van een „freehold reversion", te weten een residueel eigendomsrecht, dat gelijkstaat met het recht om het goed bij het verstrijken van de huurovereenkomst te gebruiken en om in voorkomend geval huur te innen tijdens de geldigheidsduur van deze overeenkomst (hierna: „residueel eigendomsrecht"). Indien er sprake is van een zeer lage huurprijs en een zeer lange huurtijd, heeft het residuele eigendomsrecht weinig waarde.

18 De houder van een onbezwaard recht van volle eigendom op een gebouw kan zijn rechten overdragen door middel van een aantal transacties. In de eerste plaats kan hij door het sluiten van een huurovereenkomst het recht om het goed te gebruiken voor bepaalde tijd vervreemden (tegen betaling van huur, een premie of een combinatie van beide elementen). In de tweede plaats kan hij door de overdracht van het residuele eigendomsrecht het recht overdragen om het goed bij het verstrijken van de huurovereenkomst te gebruiken, samen met het recht om alle in het kader van de huurovereenkomst verschuldigde huur te innen.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

19 Centralan is een 100 % dochteronderneming van Centralan Holdings Ltd, die zelf geheel in handen is van de University of Central Lancashire Higher Education Corporation (hierna: „Universiteit"). Centralan heeft gekozen voor belastingheffing overeenkomstig artikel 13, C, sub b, van de Zesde richtlijn.

20 Inhoco 546 Ltd (hierna: „Inhoco") is evenals Centralan een 100 % dochteronderneming van Centralan Holdings Ltd. Anders dan Centralan, heeft Inhoco niet gekozen voor belastingheffing krachtens genoemde bepaling.

21 In 1994 heeft de Universiteit, die slechts beperkt voorbelasting kan aftrekken, een gebouw laten oprichten dat bekend staat onder de naam Harrington Building (hierna: „Harringtongebouw").

22 Op 14 september 1994 heeft Centralan het Harringtongebouw van de Universiteit gekocht voor het bedrag van 6 500 000 GBP, vermeerderd met 1 370 500 GBP aan BTW. Zij heeft het vervolgens aan de Universiteit verhuurd voor een duur van 20 jaar en voor een jaarlijkse huur van 300 000 GBP, vermeerderd met BTW (hierna: „huurovereenkomst voor 20 jaar"). Door deze handeling heeft Centralan de bij de aankoop van het Harringtongebouw betaalde voorbelasting kunnen aftrekken.

23 Voor de Universiteit hebben de in het vorige punt beschreven transacties ertoe geleid dat de niet-aftrekbare BTW die bij de bouw van het Harringtongebouw was betaald, is vervangen door de niet-aftrekbare BTW voortvloeiend uit de gedurende de gehele geldigheidsduur van de huurovereenkomst voor 20 jaar betaalde huurgelden. De Commissioners hebben deze vervanging niet bestreden.

24 In het derde tijdvak na de aankoop van het Harringtongebouw, dat wil zeggen na de in punt 15 van het onderhavige arrest vermelde wijziging van de VATA 1994, heeft Centralan al haar rechten op dit gebouw overgedragen, zodat Regulation 115(3) van de BTW-verordeningen toepassing moest vinden.

25 Deze overdracht heeft plaatsgevonden door middel van twee opeenvolgende handelingen.

26 De eerste handeling bestond in het sluiten, op 22 november 1996, van een huurovereenkomst voor 999 jaar (hierna: „huurovereenkomst voor 999 jaar") met Inhoco, behoudens de huurovereenkomst voor 20 jaar, voor een bedrag van 6 370 000 GBP en desgevraagd een symbolisch huurbedrag.

27 Met de tweede handeling, die op 25 november 1996 heeft plaatsgevonden, is het residuele eigendomsrecht op het Harringtongebouw aan de Universiteit overgedragen voor een bedrag van 1 000 GBP (hierna: „overdracht van het residuele eigendomsrecht").

28 Het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar was een vrijgestelde handeling, omdat Centralan weliswaar had gekozen voor belastingheffing over verpachting en verhuur van onroerende goederen, maar een met Inhoco verbonden rechtspersoon is in de zin van bijlage 10, artikel 2, lid 3 A, van de VATA 1994.

29 De overdracht van het residuele eigendomsrecht was een belastbare handeling omdat, in weerwil van het feit dat de Universiteit en Centralan verbonden rechtspersonen zijn in de zin van genoemde bijlage 10, de levering van sinds minder dan drie jaar opgerichte gebouwen volgens de bepalingen van onderdeel 1(a)(ii) van groep 1 in bijlage 9 bij de VATA 1994, overeenkomstig de artikelen 4, lid 3, en 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn, niet onder de vrijstelling viel.

30 Naar aanleiding van deze handelingen rees de vraag naar de modaliteiten van de herziening van de aftrek van de voorbelasting die Centralan bij de aankoop van het Harringtongebouw had betaald, overeenkomstig Regulation 115(3) van de BTW-verordeningen. Volgens de Commissioners was de in aanmerking te nemen levering de huurovereenkomst voor 999 jaar en moest de overdracht van het residuele eigendomsrecht buiten beschouwing worden gelaten omdat deze een de-minimis-handeling was. Subsidiair hebben zij betoogd dat er tussen de handeling die bestond in het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar en die welke betrekking had op de overdracht van het residuele eigendomsrecht een omslag moest plaatsvinden naar rato van de respectieve waarde van elk van beide handelingen. Op basis van de eerste uitlegging zou Centralan een bedrag van 796 250 GBP aan BTW moeten betalen, terwijl volgens de tweede uitlegging de verschuldigde BTW 796 090 GBP zou bedragen.

31 Centralan heeft dit standpunt bij het VAT and Duties Tribunal aangevochten met het betoog dat zij al haar rechten in het Harringtongebouw had overgedragen door de loutere overdracht van het residuele eigendomsrecht, zodat zij op grond van Regulation 115 van de BTW-verordeningen niet meer dan 943,93 GBP aan BTW verschuldigd was.

32 Het VAT and Duties Tribunal heeft de bewering van Centralan en de eerste uitlegging van de Commissioners afgewezen en geconstateerd dat deze vennootschap al haar rechten op het Harringtongebouw had overgedragen door middel van twee leveringen, te weten respectievelijk de huurovereenkomst voor 999 jaar en de overdracht van het residuele eigendomsrecht. Volgens het Tribunal waren deze twee leveringen in hetzelfde tijdvak verricht en waren zij bovendien onlosmakelijk verbonden en vooraf vastgelegd, in die zin dat het onwaarschijnlijk was dat het residuele eigendomsrecht niet zou worden overgedragen wanneer de huurovereenkomst voor 999 jaar eenmaal zou zijn gesloten.

33 In deze omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal geconcludeerd dat artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn en dus noodzakelijkerwijs Regulation 115(3) van de BTW-verordeningen aldus moeten worden uitgelegd, dat zij impliciet voorzien in een omslag wanneer alle eigendomstitels op een investeringsgoed worden overgedragen in twee etappen, bestaande in twee leveringen, waarvan de ene is vrijgesteld en de andere belastbaar is. Op basis van deze redenering heeft het Tribunal beslist dat Centralan 796 090 GBP aan BTW verschuldigd was.

34 De Commissioners zijn niet in beroep gegaan tegen de afwijzing van hun uitlegging volgens welke de overdracht van het residuele eigendomsrecht buiten beschouwing moet worden gelaten omdat dit een de-minimis-handeling is.

35 Om zeker te zijn van de juiste toepassing van Regulation 115(3) van de BTW-verordeningen op de feiten van het hoofdgeding waarover Centralan haar in hoger beroep heeft aangezocht, heeft de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, in deze omstandigheden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 20, lid 3, van de Zesde BTW-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige gedurende de in artikel 20, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn voorziene herzieningsperiode over een gebouw beschikt dat wordt

beschouwd als een investeringsgoed, en wanneer over het gebouw wordt beschikt door middel van twee leveringen, te weten i) het sluiten van een huurovereenkomst voor het gebouw voor de duur van 999 jaar (een vrijgestelde handeling in de zin van artikel 13, B, sub b, van de [Zesde] richtlijn) voor een bedrag van 6 000 000 [GBP], drie dagen later gevolgd door ii) de verkoop van het residuele eigendomsrecht (een belastbare handeling in de zin van artikel 13, B, sub g, en artikel 4, lid 3, sub a, van de [Zesde] richtlijn) voor een bedrag van 1 000 [GBP], vermeerderd met BTW, welke transacties al dan niet vooraf zijn vastgelegd in die zin dat wanneer de eerste handeling eenmaal is verricht, het uitgesloten is dat de tweede handeling niet zou worden verricht:

a) dat investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt beschouwd alsof het is gebruikt voor economische activiteiten die worden geacht volledig te zijn belast;

b) dat investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt beschouwd alsof het is gebruikt voor economische activiteiten die worden geacht volledig te zijn vrijgesteld, of

c) dat investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode wordt beschouwd alsof het is gebruikt voor economische activiteiten die worden geacht gedeeltelijk te zijn belast en gedeeltelijk te zijn vrijgesteld, naar rato van de respectieve waarde van de belaste overdracht van het residuele recht en van de vrijgestelde huurovereenkomst voor 999 jaar?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

36 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, overeenkomstig artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn een onroerend investeringsgoed tot aan het einde van de in deze bepaling bedoelde herzieningsperiode moet worden geacht te zijn gebruikt voor een economische activiteit die wordt geacht volledig belast te zijn of volledig te zijn vrijgesteld, dan wel moet worden geacht te zijn gebruikt voor een gedeeltelijk belaste en gedeeltelijk vrijgestelde activiteit naar rato van de respectieve waarde van de twee op dit goed betrekking hebbende handelingen, te weten het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar, drie dagen later gevolgd door de overdracht van het residuele eigendomsrecht.

37 Blijkens de motivering van de verwijzingsbeslissing is deze vraag gesteld met het oog op het preciseren van de wijze waarop de aftrek van voorbelasting moet worden verricht in omstandigheden als die van het hoofdgeding.

38 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat, zoals blijkt uit punt 32 van het onderhavige arrest, het VAT and Duties Tribunal heeft geconstateerd dat de twee in dit punt vermelde handelingen onlosmakelijk verbonden en vooraf vastgelegd waren. In zijn verwijzingsbeslissing heeft de verwijzende rechter deze vaststelling niet aan de orde gesteld. Bijgevolg moet de door deze rechter gestelde vraag enkel worden onderzocht voorzover zij ziet op de situatie waarin, zoals in het hoofdgeding, twee onlosmakelijk verbonden handelingen zijn verricht.

39 Om de aldus nader omschreven vraag te beantwoorden, moet dus worden bepaald welke van deze handelingen in aanmerking moet worden genomen voor de toepassing van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn of, in voorkomend geval, in hoeverre elk van deze handelingen daartoe in aanmerking moet worden genomen.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

40 Volgens Centralan worden investeringsgoederen in het resterende deel van de in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde herzieningsperiode ten aanzien van de BTW beschouwd als hetzij „volledig belast", hetzij „volledig vrijgesteld", al naar gelang de levering die de belastingplichtige in de laatste plaats zijn rechten op het betrokken investeringsgoed ontneemt, belast of vrijgesteld is. Artikel 20, lid 3, staat geenszins toe rekening te houden met meerdere handelingen naar rato van het respectieve belang ervan, daar deze bepaling niet te verzoenen is met een overdracht in etappen van een volledig onroerend goed of van alle rechten op dit goed, met name wanneer de verschillende overdrachtshandelingen betrekking hebben op verschillende rechten, die aan verschillende personen worden overgedragen op verschillende tijdstippen. Bovendien staan de bewoordingen van die bepaling geen uitlegging toe waarbij rekening wordt gehouden met het economische belang van de transactie in geval van opeenvolgende overdrachten aan verschillende marktdeelnemers en een handeling buiten beschouwing wordt gelaten op grond dat zij betrekking heeft op een de-minimis-bedrag.

41 Bijgevolg is Centralan van mening dat enkel de overdracht van het residuele eigendomsrecht relevant is voor de herziening.

42 Het Verenigd Koninkrijk betoogt dat de regels inzake de aftrekbaarheid van voorbelasting, waarvan artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn deel uitmaakt, tot doel hebben zo nauwkeurig mogelijk te bepalen hoeveel BTW kan worden afgetrokken, teneinde het gebruik weer te geven van de inbrengen voor het verrichten van belaste handelingen. Deze bepaling moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een investeringsgoed wordt geleverd door middel van twee vooraf vastgelegde handelingen, waarvan de ene belastbaar is en de andere is vrijgesteld, de belastingplichtige wordt geacht het investeringsgoed voor het resterende deel van de herzieningsperiode gedeeltelijk voor belastbare activiteiten en gedeeltelijk voor vrijgestelde activiteiten te gebruiken naar rato van de relatieve waarde van de belastbare leveringen en de vrijgestelde leveringen door middel waarvan het investeringsgoed is verkocht.

43 Bijgevolg moet er volgens het Verenigd Koninkrijk een omslag plaatsvinden wanneer de levering van een goed in de zin van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn plaatsvindt door middel van twee vooraf vastgelegde transacties, waarvan de ene belastbaar is en de andere vrijgesteld. Centralans uitlegging heeft tot gevolg dat de overdracht van het Harringtongebouw moet worden geacht volledig belast te zijn, ook al vertegenwoordigt de overdracht van het residuele eigendomsrecht minder dan 0,02 % van de waarde van dit goed.

44 De Commissie van de Europese Gemeenschappen betoogt dat artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn ziet op één transactie, die de fiscale situatie van het goed voor het resterende deel van de herzieningsperiode vastlegt. Overeenkomstig artikel 5, lid 1, van deze richtlijn wordt beschouwd als „levering van een goed" de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Volgens de Commissie vormt het sluiten van een huurovereenkomst voor 999 jaar krachtens het toepasselijke nationale recht geen eigendomsoverdracht, aangezien het residuele eigendomsrecht niet wordt overgedragen. Bijgevolg is het sluiten van een dergelijke overeenkomst op zich geen levering van een investeringsgoed voor de toepassing van artikel 20, lid 3.

45 De Commissie staat dus evenals Centralan op het standpunt dat enkel de overdracht van het residuele eigendomsrecht in aanmerking moet worden genomen voor de herziening.

46 In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Commissie ook aangevoerd dat, mocht het Hof oordelen dat het begrip misbruik van recht toepassing kan vinden in een geval als dat van het hoofdgeding, aan het antwoord aan de verwijzende rechter moet worden toegevoegd dat wanneer een belastingplichtige of een groep van onderling verbonden belastingplichtigen een of meer handelingen verrichten die geen economische rechtvaardiging hebben, maar een kunstmatige situatie doen ontstaan met als enig doel de noodzakelijke voorwaarden te scheppen om voorbelasting terug te krijgen, deze handelingen niet in aanmerking mogen worden genomen.

47 Wat de eventuele toepassing van het begrip misbruik van recht betreft, heeft de Commissie evenwel ter terechtzitting erkend dat dit voor de nationale instanties niet ter sprake is gebracht en dat zij ten onrechte had verondersteld dat, gelet op de korte termijn tussen, enerzijds, de bouw van het Harringtongebouw en de wederverkoop ervan met het sluiten van de huurovereenkomst voor 20 jaar en, anderzijds, de verrichting van de twee in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen, moest worden geoordeeld dat al deze elementen samen een van tevoren opgezet systeem vormden.

48 Ter terechtzitting heeft het Verenigd Koninkrijk subsidiair overgenomen het onderdeel van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie inzake het begrip misbruik van recht.

Antwoord van het Hof

Voorafgaande opmerkingen

49 Ter beantwoording van de gestelde vraag moet om te beginnen worden herinnerd aan de context van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn, te weten de in de artikelen 17 tot en met 20 van deze richtlijn neergelegde aftrekregeling, en aan de door deze regeling nagestreefde doelstelling.

50 Volgens vaste rechtspraak maakt het in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek integrerend deel uit van het BTW-stelsel en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43).

51 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, 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 een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten zelf zijn onderworpen aan de BTW (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19; 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15; 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15, en 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 34).

52 Uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn blijkt dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats „belastingplichtige" in de zin van deze richtlijn moet zijn en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen gebruiken (arrest van 29 april 2004, Faxworld, C-137/02, Jurispr. blz. I-5547, punt 24).

53 Aangaande goederen en diensten die een belastingplichtige zowel gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, is ingevolge artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen. Dit pro rata wordt volgens de modaliteiten van artikel 19 van deze richtlijn bepaald (zie in die zin arresten van 11 juli 1996, Régie Dauphinoise, C-306/94, Jurispr. blz. I-3695, punten 3 en 4, en 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Sienna, C-136/99, Jurispr. blz. I-6109, punt 24).

54 Bijgevolg is het beslissende criterium voor de aftrekbaarheid van voorbelasting het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, mag een belastingplichtige slechts voorzover een goed voor belaste handelingen wordt gebruikt, de voor dit goed verschuldigde of betaalde BTW aftrekken van de door hem verschuldigde BTW (arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 27). Uit de rechtspraak volgt dus dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige krachtens

artikel 17 van de Zesde richtlijn recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, welke onder de voorwaarden van artikel 20 van deze richtlijn moeten worden verricht (zie in die zin arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 15, en 8 juni 2000, Schloßstraße, C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 37).

55 Wat investeringsgoederen betreft, voorziet artikel 20 van de Zesde richtlijn in een bijzondere herzieningsregeling. Dienaangaande moet worden opgemerkt dat het Hof in het kader van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303), heeft geoordeeld dat de bijzondere regeling die in deze richtlijn alleen voor investeringsgoederen is getroffen, haar verklaring en rechtvaardiging vindt in het duurzame gebruik van deze goederen en de dienovereenkomstige afschrijving van de aanschaffingskosten (zie in die zin arrest van 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Jurispr. blz. 113, punten 12 en 13). Deze beschouwingen zijn van overeenkomstige toepassing op de in artikel 20 van de Zesde richtlijn neergelegde bijzondere regeling voor de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen.

56 Artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn regelt het bijzondere geval waarin een investeringsgoed vóór het einde van de herzieningsperiode wordt geleverd. In dit geval wordt de jaarlijkse herziening vervangen door één herziening, op basis van het veronderstelde gebruik van het betrokken investeringsgoed voor de nog resterende periode. Volgens deze bepaling hangt de aftrekbaarheid van de voorbelasting af van de vraag of de verrichte levering al dan niet is onderworpen aan de BTW.

57 Hieruit volgt dat de in de Zesde richtlijn neergelegde herzieningsregels tot doel hebben, de precisie van de aftrek te vergroten om de BTW-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voorzover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn

onderworpen aan BTW. Met genoemde regels beoogt deze richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen.

58 De toepassing van de in artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn neergelegde herzieningsregel op een situatie als die van het hoofdgeding moet tegen de achtergrond van bovenstaande beschouwingen worden onderzocht.

De toepassing van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn

59 In dit verband moet om te beginnen worden bepaald welke in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling of, in voorkomend geval, handelingen een geval van „levering gedurende de herzieningsperiode" kunnen vormen in de zin van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn.

60 Er dient aan te worden herinnerd dat volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn „[a]ls levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

61 In de gestelde vraag preciseert de verwijzende rechter dat de verkoop van het Harringtongebouw is geschied door twee leveringen. Volgens Centralan is artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn niet te verzoenen met de overdracht in etappen van een volledig onroerend goed, terwijl de Commissie van mening is dat de bewoordingen van deze bepaling zien op één transactie. Dienaangaande betoogt de Commissie onder verwijzing naar het nationale recht van eigendom, dat het recht om als een eigenaar over dit gebouw te beschikken enkel lijkt te worden overgedragen door de overdracht van het residuele eigendomsrecht.

62 Zonder uitspraak te doen over de gegrondheid van deze laatste bewering — het Hof is immers niet bevoegd om het nationale recht van de lidstaten uit te leggen — moet echter worden vastgesteld dat blijkens de bewoordingen van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorziene vormen, maar zich uitstrekt tot elke handeling houdende overdracht van een lichamelijke zaak door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak (arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7, en 6 februari 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punt 32).

63 In deze context staat het aan de nationale rechter, van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden vast te stellen of een bepaalde handeling aangaande een goed de overdracht meebrengt van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest Shipping and Forwarding Enterprises Safe, reeds aangehaald, punt 13).

64 Mocht de verwijzende rechter in het hoofdgeding tot de conclusie komen dat in de specifieke omstandigheden van de zaak elk van de twee nauw verbonden handelingen die Centralan met respectievelijk Inhoco en de Universiteit heeft verricht, aan elk van laatstgenoemden de macht heeft overgedragen om als een eigenaar over het Harringtongebouw te beschikken, dan zouden beide handelingen bijgevolg kunnen worden beschouwd als een „levering" in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en dus van artikel 20, lid 3, van deze richtlijn.

65 Aan deze uitlegging wordt geen afbreuk gedaan door het betoog van de Commissie dat bezwaarlijk kan worden aangenomen dat twee verschillende personen, die verschillende rechten hebben op een goed, beide het recht hebben om als een eigenaar over dit goed te beschikken.

66 Blijkens de diverse wijzen waarop het begrip gezamenlijke eigendom in de rechtsordes van de lidstaten wordt ingevuld, is het namelijk mogelijk dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken. Bijgevolg kan aan de in punt 64 van het onderhavige arrest gegeven uitlegging niet worden afgedaan door het feit dat Centralan onmiddellijk na het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar nog een residueel eigendomsrecht bezat, noch door het feit dat die huurovereenkomst het recht van volle eigendom heeft bezwaard, zodat alleen het residuele eigendomsrecht en niet de onbezwaarde volle eigendom kon worden overgedragen.

67 Hieruit volgt dat in het hoofdgeding zowel de eerste handeling, bestaande in het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar, als de tweede handeling, bestaande in de overdracht van het residuele eigendomsrecht, een „levering" in de zin van de Zesde richtlijn kunnen vormen.

68 Voor het geval beide handelingen levering mochten vormen, moet worden bepaald welke van de twee in aanmerking zou moeten worden genomen voor de in artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn neergelegde herziening of, in voorkomend geval, in hoeverre zij daartoe beide in aanmerking moeten worden genomen.

69 In dit verband kunnen, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, al naar gelang het geval in aanmerking worden genomen:

— de handeling waarmee Centralan definitief afstand heeft gedaan van haar recht in het Harringtongebouw, te weten de overdracht van het residuele eigendomsrecht, die een belaste handeling is;

— de economisch gezien belangrijkste handeling, te weten het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar, die een vrijgestelde handeling is, of

— deze twee handelingen samen.

70 Krachtens artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn wordt een investeringsgoed in geval van levering gedurende de herzieningsperiode geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van het betrokken goed belast is en zij wordt geacht volledig te zijn vrijgesteld wanneer de levering van dit goed is vrijgesteld.

71 Steunend op het feit dat de bewoordingen van deze bepaling enkel lijken te zien op de situatie waarin het „geval van levering gedurende de herzieningsperiode" bestaat uit één levering, benadrukt Centralan dat het Harringtongebouw haar vermogen pas volkomen heeft verlaten bij de overdracht van het residuele eigendomsrecht. Pas op de datum van deze overdracht dient herziening van de aftrek plaats te vinden.

72 Uit de bewoordingen van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn kan echter niet worden afgeleid dat in een situatie waarin het „geval van levering" bestaat uit twee nauw en onlosmakelijk verbonden handelingen, die elk van beide op zich kunnen worden beschouwd als levering, slechts één van deze handelingen in aanmerking zou moeten worden genomen voor de in deze bepaling neergelegde herziening.

73 Zoals blijkt uit de punten 50 tot en met 57 van het onderhavige arrest, heeft het in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn neergelegde stelsel van aftrek en herziening tot doel een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen.

74 Vastgesteld moet worden dat in de specifieke omstandigheden van het hoofdgeding deze doelstelling het meest toereikend kan worden verwezenlijkt door inaanmerkingneming van beide aan de orde zijnde leveringen, naar rato van de respectieve waarde ervan. De herziening van de aftrek van voorbelasting zal het veronderstelde belaste of vrijgestelde gebruik van het Harringtongebouw namelijk des te getrouwer weergeven naarmate er een omslag op basis van die waarde heeft plaatsgevonden.

75 In omstandigheden als die van het hoofdgeding zou genoemde doelstelling niet worden bereikt indien enkel de laatst verrichte handeling in aanmerking werd genomen, aangezien in dat geval geheel buiten beschouwing zou worden gelaten dat het betrokken investeringsgoed tevens is geleverd in het kader van een vrijgestelde handeling.

76 Bij inaanmerkingneming van de economisch gezien belangrijkste handeling zou de nagestreefde doelstelling evenmin worden bereikt, aangezien dan geen rekening zou worden gehouden met het feit dat dit goed tevens het voorwerp is geweest van levering in het kader van een belaste handeling. De resultaten van deze laatste oplossing zullen des te onsamenhangender zijn naarmate de respectieve waarden van de twee opeenvolgende leveringen dicht bij elkaar liggen.

77 Aan deze uitlegging wordt geen afbreuk gedaan doordat artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet in een omslagregeling, terwijl andere bepalingen van deze richtlijn, met name artikel 17, lid 5, wel uitdrukkelijk voorzien

in een dergelijke regeling. De herzieningsregels voor investeringsgoederen, waarvan artikel 20, lid 3, deel uitmaakt, moeten namelijk worden uitgelegd tegen de achtergrond van de doelstelling ervan, namelijk te waarborgen dat de aftrek van voorbelasting het gebruik van duurzame inbrengen voor belaste handelingen nauw weergeeft.

78 Deze uitlegging wordt bovendien bevestigd door de rechtspraak van het Hof. Dit heeft geoordeeld dat een pro-rata-benadering ook geboden was in omstandigheden waarin de bewoordingen van de relevante bepaling van de Zesde richtlijn daarin niet uitdrukkelijk voorzagen (arrest Armbrecht, reeds aangehaald, punten 29 en 32, en arrest van 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 38).

79 Centralan en de Commissie menen echter dat praktische problemen kunnen rijzen wanneer voor de toepassing van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn twee leveringen in aanmerking worden genomen. Dienaangaande beroepen zij zich met name op het geval waarin twee leveringen zouden plaatsvinden in verschillende tijdvakken.

80 Zonder dat dit — louter hypothetische — geval in casu behoeft te worden onderzocht, volstaat het op te merken dat de inaanmerkingneming van meer dan één levering tijdens de herzieningsperiode weliswaar bepaalde praktische problemen meebrengt, maar niet leidt tot onoverkomelijke problemen voor de toepassing van het BTW-stelsel. Zoals de advocaat-generaal in de punten 56 en 58 van haar conclusie heeft gesuggereerd, zou in een dergelijk geval namelijk kunnen worden overwogen om bijvoorbeeld op grond van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn het deel van de oorspronkelijke aftrek dat betrekking heeft op het eigendomsrecht dat in het vermogen van de belastingplichtige is gebleven te herzien tot, al naar gelang het geval, de overdracht van dit recht of het einde van de herzieningsperiode.

81 Ten slotte zij opgemerkt dat ingeval de verwijzende rechter tot de in punt 64 van het onderhavige arrest vermelde conclusie mocht komen, dat bij elk van beide aan de orde zijnde handelingen de macht is overgedragen om als een eigenaar over het betrokken investeringsgoed te beschikken, in omstandigheden als die van het hoofdgeding bij de in artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn neergelegde herziening de twee betrokken leveringen in aanmerking zullen moeten worden genomen naar rato van hun respectieve waarde. Derhalve hoeft niet te worden onderzocht, of in dergelijke omstandigheden het beginsel van misbruik van recht van toepassing is.

82 In deze omstandigheden moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een investeringsgoed voor 999 jaar aan een persoon wordt verhuurd tegen betaling van een aanzienlijke premie en het residuele eigendomsrecht op dit goed drie dagen later voor een veel lagere prijs wordt overgedragen aan een andere persoon, terwijl deze twee handelingen

— onlosmakelijk verbonden zijn, en

— bestaan in een eerste handeling die is vrijgesteld en een tweede handeling die belast is,

— en indien deze handelingen wegens de overdracht van de macht om als een eigenaar over dit investeringsgoed te beschikken, leveringen in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn vormen,

het betrokken goed tot aan het einde van de herzieningsperiode wordt geacht gebruikt te zijn voor een economische activiteit die wordt geacht gedeeltelijk belast en gedeeltelijk vrijgesteld te zijn, naar rato van de respectieve waarde van de twee handelingen.

Kosten

83 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 20, lid 3, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een investeringsgoed voor 999 jaar aan een persoon wordt verhuurd tegen betaling van een

aanzienlijke premie en het residuele eigendomsrecht op dit goed drie dagen later voor een veel lagere prijs wordt overgedragen aan een andere persoon, terwijl deze twee handelingen

— **onlosmakelijk verbonden zijn, en**

— **bestaan in een eerste handeling die is vrijgesteld en een tweede handeling die belast is,**

— **en indien deze handelingen wegens de overdracht van de macht om als een eigenaar over dit investeringsgoed te beschikken, leveringen in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn vormen,**

het betrokken goed tot aan het einde van de herzieningsperiode wordt geacht gebruikt te zijn voor een economische activiteit die wordt geacht gedeeltelijk belast en gedeeltelijk vrijgesteld te zijn, naar rato van de respectieve waarde van de twee handelingen.

ondertekeningen