CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 27 februari 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In deze zaak verzoekt de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388/EEG, PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn), en met name van de artikelen 5, lid 6, en 11 A, lid 1, sub b, over het onttrekken van goederen aan een bedrijf voor privé-doeleinden. Het hoofdprobleem in deze zaak is, of een aannemer die een stuk grond verwerft voor privé-doeleinden en hierop in de uitoefening van zijn bedrijf een woning bouwt, ten aanzien van dat privé-gebruik belasting verschuldigd is over de waarde van zowel de grond als het gebouw, ook al heeft hij alleen maar over de voor de bouw van de woning gekochte goederen en gebruikte diensten BTW afgetrokken en niet ook over de verwerving van de grond.

De feiten en de door de verwijzende rechter gestelde vragen

2. De feiten van deze zaak zijn als volgt. Op 15 augustus 1978 kocht P. de Jong, die een bouw- en aannemingsbedrijf exploiteert, een perceel grond met een opstal. Over de grond betaalde hij geen BTW. Vervolgens werd hem vergunning verleend hierop twee woningen te bouwen. Op 30 juli 1979 verkocht hij ongeveer de helft van de grond aan een derde, Dolfing. Over de verkoop bracht hij geen BTW in rekening. De Jong sloopte daarna de opstal en bouwde op het gehele perceel twee woningen, een voor Dolfing en een voor zichzelf. De woningen kwamen in respectievelijk 1980 en 1981 gereed. Aangezien De Jong BTW had afgetrokken over de voor de bouw van de woningen betrokken goederen en diensten, gaf hij op zijn BTW-aangifte een belastingschuld aan (eindbelasting) die gelijk was aan de door hem afgetrokken belasting (voorbelasting) over de voor de bouw van de voor privé-doeleinden aangewende woning gebruikte goederen en diensten. De ter zake van de BTW bevoegde Inspecteur meende echter, dat volgens artikel 3, lid 1, sub g, van de Wet op de omzetbelasting 1968 betreffende de belasting ter zake van privé-gebruik van bedrijfsgoederen De Jong één enkele levering bestaande uit zowel de grond als de woning aan zichzelf had verricht; hij heeft daarom ook de waarde van de grond in de maatstaf van heffing begrepen. De Jongs beroep is gebaseerd op het feit, dat de grond, omdat hij die in privé had verworven, nooit deel van zijn bedrijfsvermogen heeft uitgemaakt en dus ook niet van zijn bedrijfsvermogen naar zijn privé-vermogen in de zin van de Nederlandse belastingwet is overgegaan.

* Oorspronkelijke taal: Engels.

3. Na de afwijzing van zijn beroep bij het Gerechtshof stelde De Jong cassatieberoep in bij de Hoge Raad. Van oordeel dat de Nederlandse wettelijke regeling hetzelfde resultaat beoogde te geven als de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, heeft de Hoge Raad het Hof de volgende prejudiciele vragen voorgelegd:

„1) Dient artikel 5, lid 6, van de Zesde Richtlijn aldus te worden uitgelegd dat een belastingplichtige — te weten een bouwondernemer — die grond verwerft met geen ander doel dan de aanwending van die grond voor eigen privé-doeleinden, vervolgens op die grond in de uitoefening van zijn bedrijf een gebouw — te weten een woning — sticht en ten slotte het gebouw met de ondergrond en eventueel de overige bijbehorende grond aanwendt voor eigen privé-doeleinden, niet slechts het gebouw, doch dit gebouw te zamen met de ondergrond en eventueel de overige bijbehorende grond heeft onttrokken aan zijn bedrijf, in de zin van genoemde richtlijnbepaling ?

2) Dient de in artikel 5, lid 6, van de Zesde Richtlijn voor de gelijkstelling van een onttrekking met een levering gestelde voorwaarde dat met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan, te worden verstaan in deze zin dat, indien een onroerend goed, bestaande in een opstal met de ondergrond en eventueel de overige bijbehorende grond, aan het bedrijf is onttrokken, terwijl met betrekking tot de grond geen recht op aftrek is ontstaan, van een levering geen sprake is, noch met betrekking tot het onroerend goed in zijn geheel, noch met betrekking tot een deel daarvan, te weten de opstal ?

3) Indien de tweede vraag aldus moet worden beantwoord dat met betrekking tot het gehele onroerend goed een levering als bedoeld in artikel 5, lid 6, van de Zesde Richtlijn heeft plaatsgevonden, dient het bepaalde in artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Richtlijn aldus te worden verstaan dat de daar bedoelde maatstaf van heffing dient te worden gesteld op de kostprijs van het onroerend goed in zijn geheel, derhalve met inbegrip van de kostprijs van de grond, of dient deze maatstaf te worden beperkt tot het gedeelte van de kostprijs met betrekking waartoe recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan ?"

De gemeenschapsbepalingen

4. De bepalingen van de Zesde richtlijn die leveringen van goederen en diensten voor privé-doeleinden betreffen, zijn de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, juncto artikel 11 A, lid 1, sub b en c.

Artikel 5, lid 6, luidt:

„Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belasting-

plichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden (...) ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan (...)."

Artikel 6, lid 2, stelt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijk:

„a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige (...), wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijk aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden (...)."

Volgens artikel 11 A, lid 1, sub b, is de maatstaf van heffing voor de in artikel 5, lid 6, bedoelde handelingen: „de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd".

Evenzo is volgens artikel 11 A, lid 1, sub c, de maatstaf van heffing voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen „de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven".

5. Ingevolge deze bepalingen wordt een belastingplichtige die goederen aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt voor privé-doeleinden, dus geacht goederen of diensten te leveren tegen een tegenprestatie die gelijk is aan de aankoopprijs of de kostprijs van de goederen of de voor de diensten gemaakte uitgaven. Deze bepalingen zijn bedoeld om te voorkomen, dat over door belastingplichtigen voor privé-doeleinden aangewende bedrijfsgoederen geen belasting wordt betaald wegens artikel 17 van de richtlijn, volgens hetwelk belastingplichtigen de bij aankoop van dergelijke goederen verschuldigde BTW mogen aftrekken (dat wil zeggen deze BTW kunnen terugkrijgen door ze te compenseren met de door hen over hun leveringen verschuldigde BTW). Artikel 5, lid 6, voorziet in een fictieve levering van goederen, artikel 6, lid 2, sub a, in een fictieve levering van diensten. Artikel 5, lid 6, heeft dus, naar mij dunkt, de volledige overgang van goederen uit een bedrijf op het oog, terwijl artikel 6, lid 2, sub a, het privé-gebruik van goederen betreft, die deel van het bedrijf blijven uitmaken. De twee bepalingen zijn overigens zowel in formulering als in werking grotendeels gelijk.

6. Artikel 5, lid 1, definieert levering van een goed als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Grond moet, omdat het een lichamelijke zaak is, als „goed" in de zin van artikel 5 worden aangemerkt en kan dus onder de leveringsfictie van artikel 5, lid 6, vallen.

De eerste vraag

7. Met zijn eerste vraag wenst de Hoge Raad in wezen te vernemen, of een belastingplichtige (een aannemer) die grond koopt met geen ander doel dan de aanwending ervan voor privé-doeleinden, maar in de uitoefening van zijn bedrijf hierop een gebouw voor eigen bewoning sticht, grond aan zijn bedrijf onttrekt voor privé-doeleinden, als bedoeld in artikel 5, lid 6.

8. Naar mijn mening is duidelijk dat artikel 5, lid 6, in dergelijke omstandigheden niet van toepassing is, omdat de grond privé-bezit is en niet tot het bedrijfsvermogen van de belastingplichtige behoort zoals bedoeld in deze bepaling. Die opvatting is in overeenstemming met andere bepalingen van de richtlijn en met het arrest van het Hof in zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795 (zie met name de r. o. 8 tot en met 12 en de paragrafen 23 en 24 van mijn conclusie in die zaak). Wanneer een belastingplichtige goederen verwerft die geheel voor privé-doeleinden zijn bestemd, handelt hij in privé-hoedanigheid en niet als belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn. Derhalve zijn de diverse bepalingen van de richtlijn betreffende de verwerving van bedrijfsgoederen niet van toepassing. Met name artikel 17, lid 2, dat belastingplichtigen het recht geeft de BTW over de gekochte goederen af te trekken, en de administratieve en boekhoudkundige regels in de artikelen 18 en 22 van de richtlijn gelden niet voor de verwerving van dergelijke goederen. Aangezien in dergelijke omstandigheden de goederen geen deel gaan uitmaken van het bedrijf van de belastingplichtige, kan hij niet worden geacht ze te leveren, zoals bedoeld in artikel 5, lid 6, van de richtlijn.

9. De Commissie en de Duitse regering delen beiden deze opvatting. In haar schriftelijke opmerking heeft de Nederlandse regering echter betoogd, dat door de bouw van een woning op daartoe aan het bedrijf ter beschikking gestelde grond wat de BTW betreft een nieuw onroerend goed is vervaardigd, bestaande uit het gebouw en de daarmee verbonden ondergrond. De vervaardiging van deze nieuwe eenheid heeft in het kader van de economische activiteit van de belastingplichtige plaatsgehad. Zij concludeerde hieruit dat de eerste vraag bevestigend moest worden beantwoord, dat wil zeggen dat in de door de verwijzende rechter beschreven situatie de belastingplichtige zowel de grond als het gebouw aan zijn bedrijf heeft onttrokken. Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering haar standpunt enigszins gewijzigd. Zij erkende, dat de eerste vraag zoals geformuleerd door de verwijzende rechter ervan uitgaat dat de grond voor privé-doeleinden wordt gebruikt, maar voegde hieraan toe dat het niet duidelijk was, of dit in de nationale procedure feitelijk was vastgesteld (zie paragraaf 16 hierna).

10. De eerste vraag van de Hoge Raad veronderstelt uitdrukkelijk, dat de grond wordt verworven met geen ander doel dan de aanwending ervan voor privé-doeleinden en over dit punt wordt geen advies gevraagd. Ik ben van mening — en op dit punt deel ik de opvatting van de Commissie — dat het feit dat een aannemer als belastingplichtige op grond die hij in privé-bezit heeft een woning voor privé-gebruik bouwt, deze grond niet tot bedrijfsgoed maakt. Ongeacht of krachtens de toepasselijke nationale wetgeving inzake onroerende goederen een scheiding tussen de grond en de opstallen mogelijk is, dient mijns inziens voor de toepassing van artikel 5, lid 6, onderscheid te worden gemaakt tussen de belastingheffing over grond die een belastingplichtige in privé bezit en belastingheffing over in de

uitoefening van zijn bedrijf op die grond opgerichte gebouwen. De tegenovergestelde opvatting zou het doel van deze bepaling, namelijk te beletten dat verbruik voor privé-doeleinden door belastingplichtigen aan belastingheffing ontkomt, voorbijschieten. Had De Jong een derde opdracht gegeven om een gebouw op zijn grond te bouwen, dan zou de vraag niet zijn opgekomen of de derde zowel de grond als het gebouw had geleverd. Er zou dan alleen BTW over de voor het gebouw betaalde prijs verschuldigd zijn geweest. Het belasten van de aanwending voor privé-doeleinden van de grond zou derhalve in de omstandigheden van dit geval tot een veel hogere belasting leiden dan wanneer De Jong als normale consument had gehandeld.

11. De onhoudbaarheid van het standpunt van de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen kan worden geïllustreerd door het voorbeeld van een garagehouder die zijn privé-auto in het kader van zijn bedrijf laat herstellen. In een dergelijk geval wordt de auto geen deel van het bedrijfsvermogen. De garagehouder kan worden geacht ten behoeve van zichzelf een dienst te verrichten overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub b, van de richtlijn ofwel bedrijfsgoederen (te weten de garage en de uitrusting ervan, maar niet de auto) voor privé-doeleinden te gebruiken overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, en zichzelf overeenkomstig artikel 5, lid 6, enige reserveonderdelen te leveren die hij bij het herstel misschien aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt. Maar het zou ongerijmd zijn te stellen, dat hij de auto aan zichzelf heeft geleverd. Hij verricht in de uitoefening van zijn bedrijf gewoon diensten en voegt goederen toe aan zijn privé-bezit.

12. In de onderhavige zaak is het de vraag of het juist is, de belastingplichtige aan te merken als iemand die goederen levert, te weten een voltooid gebouw. De bouw van een woning door een aannemer op de grond van een klant zou ook kunnen worden beschouwd als de verrichting van diensten, te weten het uitvoeren van bouwwerkzaamheden op de grond van de klant of als een mengvorm van de levering van werk en het gebruik van werktuigen en materiaal. De bouw door een belastingplichtige van een gebouw voor eigen bewoning op grond in privé-bezit zou naar analogie belastbaar zijn ingevolge zowel artikel 6, lid 2, als artikel 5, lid 6. In die zienswijze zou de vraag of er sprake is van één, ondeelbare levering van onroerend goed, dat de ondergrond en het voltooide gebouw omvat, niet rijzen.

13. Dit probleem behoeft echter in deze zaak niet te worden opgelost. Naar mijn mening moet de eerste vraag in ieder geval ontkennend worden beantwoord, dat wil zeggen dat in de beschreven situatie de belastingplichtige niet grond aan zijn bedrijf onttrekt voor privé-doeleinden zoals bedoeld in artikel 5, lid 6.

De tweede vraag

14. Met zijn tweede vraag wenst de Hoge Raad in wezen te vernemen, of wanneer grond en een gebouw aan het bedrijf worden onttrokken voor privé-doeleinden, het in artikel 5, lid 6, gestelde vereiste, dat met betrekking tot de goederen of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, betekent

dat nu voor de grond geen recht op aftrek van BTW is ontstaan, van een levering geen sprake is, noch met betrekking tot het onroerend goed in zijn geheel, noch met betrekking tot de opstal.

15. In zijn verwijzingsbeschikking stelt de Hoge Raad niet uitdrukkelijk, dat de tweede vraag uitsluitend wordt gesteld in geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag. Het is niettemin duidelijk dat dit zo is. De tweede vraag vloeit logisch gezien voort uit de eerste vraag, omdat zij uitdrukkelijk van de veronderstelling uitgaat dat grond aan het bedrijf wordt onttrokken voor privé-doeleinden — hetgeen juist het punt is waarover in de eerste vraag een beslissing wordt gevraagd —, en stelt dan verder een afzonderlijk probleem aan de orde betreffende de gevolgen van het aftrekbaarheidsvereiste van artikel 5, lid 6. Dat de tweede vraag afhangt van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, wordt bovendien bevestigd bij lezing van de motivering van de verwijzingsbeschikking (met name de paragrafen 4.3 tot en met 4.7), waar de Hoge Raad aan het begin van de bespreking van de in de tweede en de derde vraag aangeroerde kwesties opmerkt: „Indien deze vraag bevestigend moet worden beantwoord" (paragraaf 4.3). Omdat mijns inziens de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord, behoeft op de tweede vraag niet te worden ingegaan.

16. Ik kom tot deze opvatting ondanks de duidelijke andere benadering van de Nederlandse regering ter terechtzitting. Hoewel zij kon aanvaarden dat de eerste vraag ontkennend moest worden beantwoord, betoogde de Nederlandse regering, dat het Hof de tweede vraag moet beantwoorden wegens de onzekerheid van de feiten van de zaak en hierbij de mogelijkheid moet onderzoeken dat de grond privé was verkregen, maar daarna een „bedrijfsbestemming" had gekregen. Ik acht dit niet nodig. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat de tweede vraag niet is ingegeven door onzekerheid omtrent de feiten; integendeel, zij is gesteld voor het geval dat een aannemer grond in privé-bezit juridisch tot bedrijfsgoed zou maken door hier een gebouw op te bouwen voor privé-doeleinden, een opvatting die ik hiervoor al heb verworpen (zie paragrafen 10 tot en met 12 hiervoor). Bovendien kan worden opgemerkt, dat de tweede vraag veel verstrekkendere problemen aan de orde stelt betreffende het doel en de werking van de bepalingen inzake de belastingheffing over het gebruik voor privé-doeleinden, waarvan sommige van directer belang zijn voor een andere zaak die thans bij het Hof aanhangig is, namelijk zaak C-193/91, Mohsche (arrest van 25 mei 1993, Jurispr. 1993, blz. I-2615).

De derde vraag

17. Met zijn derde vraag wil de nationale rechter weten, of wanneer een levering heeft plaatsgevonden met betrekking tot het gehele onroerende goed, de maatstaf van heffing bedoeld in artikel 11 A, lid 1, sub b, de kostprijs van het onroerend goed in zijn geheel is of alleen het gedeelte van de kostprijs met betrekking waartoe aftrek van BTW is ontstaan. Omdat ik van mening ben, dat in de beschreven omstandigheden geen sprake is van levering van de grond, rijst deze vraag niet.

Conclusie

18. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de eerste door de Hoge Raad gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een belastingplichtige (een bouwondernemer) grond verwerft met geen ander doel dan aanwending ervan voor privé-doeleinden en op die grond in de uitoefening van zijn bedrijf een gebouw sticht dat hij voor privé-doeleinden aanwendt, alleen het gebouw en niet ook de grond voor privé-doeleinden aan zijn bedrijf wordt onttrokken in de zin van deze bepaling".