

Zaak C-528/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

10 juli 2019

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

13 maart 2019

Verzoekende partij en verzoekende partij in Revision:

F-AG

Verwerende partij en verwerende partij in Revision:

Finanzamt Y

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Btw op werkzaamheden inzake de aanpassing van een openbare gemeentelijke weg, recht op aftrek van voorbelasting, levering van goederen onder bezwarende titel

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Heeft een belastingplichtige die in opdracht van een stad bouwwerkzaamheden verricht aan een gemeentelijke weg en die van andere belastingplichtigen prestaties heeft ontvangen voor de aanleg van de aan de gemeente overgedragen weg, in omstandigheden als die in het hoofdgeding recht op aftrek van de voorbelasting op die prestaties overeenkomstig artikel 17, lid 2, onder a), van de

Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is in omstandigheden als in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige in opdracht van een stad bouwwerkzaamheden verricht aan een gemeentelijke weg, sprake van een goederenlevering onder bezwarende titel, waarbij de vergunning voor de exploitatie van een steengroeve de tegenprestatie vormt voor de levering van een weg?

3. Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: is in omstandigheden als in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige in opdracht van een stad bouwwerkzaamheden verricht aan een gemeentelijke weg, de overdracht om niet van de voor openbaar gebruik bestemde weg aan de gemeente overeenkomstig artikel 5, lid 6, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, gelijk aan een goederenlevering om niet alhoewel de overdracht omwille van bedrijfsdoeleinden wordt verricht teneinde onbelast eindgebruik door de gemeente te vermijden?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Zesde Richtlijn 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 (hierna: „Zesde richtlijn”) in het bijzonder artikel 17, lid 2, onder a), en artikel 5, lid 6

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in het bijzonder de §§ 1, 3 en 15

Korte toelichting op de feiten en de procedure

- 1 Verzoekster en verzoekster in Revision (hierna: „verzoekster”), een naamloze vennootschap, is een beherende holdingmaatschappij. Tot haar dochtermaatschappijen behoort A-GmbH. Verzoekster en A-GmbH vormden een fiscale eenheid.
- 2 A-GmbH exploiteerde in het litigieuze jaar (2006) onder meer een steengroeve in X. Het Regierungspräsidium Z (regionale raad) heeft op 16 februari 2001 een vergunning afgegeven voor de heropening en exploitatie van die steengroeve met als voorwaarde dat hiervoor infrastructurele voorzieningen zouden worden aangelegd in de vorm van een openbare gemeentelijke weg die eigendom is van de stad X (hierna: „stad”).

- 3 Om de gewonnen kalksteen te kunnen vervoeren, diende de betrokken gemeentelijke weg te worden aangepast. In het kader van de vergunningsprocedure had de rechtsvoorgangster van A-GmbH derhalve reeds op 11 december 1997 met de stad een overeenkomst gesloten over de aanpassing van de betrokken weg. In die overeenkomst verplichtte de stad zich ertoe de planning en uitvoering van de aanpassing van het weggedeelte op zich te nemen. Voorts verplichtte zij zich ertoe bij handhaving van de publiekrechtelijke bestemming van de weg, de rechtsvoorgangster van A-GmbH het aangepaste weggedeelte onbeperkt ter beschikking te stellen voor de ontsluiting en eventuele uitbreidingen van de steengroeve. De rechtsvoorgangster van A-GmbH verplichtte zich ertoe alle kosten in verband met de aanpassing van het wegtracé op zich te nemen. De overeenkomst diende ook te gelden voor alle rechtsopvolgers van de contractpartijen. In een beslissing van 25 april 2005 tot wijziging van de vergunning van 16 februari 2001 werd vastgelegd dat de vergunning zou komen te vervallen indien de aanpassing van de betrokken weg niet per 31 december 2006 was afgerond.
- 4 In 2006 gaf A-GmbH haar zustermaatschappij B-GmbH, die eveneens deel uitmaakt van de fiscale eenheid van verzoekster, opdracht het betrokken wegtracé overeenkomstig de met de stad gesloten overeenkomst aan te passen. De aanpassing werd in november 2006 beëindigd en de werkzaamheden werden in december 2006 afgesloten. Het wegtracé werd vanaf december 2006 gebruikt door de vrachtwagens van A-GmbH en in geringe mate door personenauto's.
- 5 Terwijl verzoekster de kosten van A-GmbH voor de bouwwerkzaamheden in haar btw-aangiften voor 2006 niet opvoerde, bracht zij de btw op de handelingen in een eerder stadium van B-GmbH in de btw-aangifte voor 2006 als voorbelasting in aftrek.
- 6 Na een belastingcontrole kwam verweerster en verweerster in Revision (hierna: „belastingdienst”) tot de conclusie dat verzoekster met de aanpassing van de weg een btw-plichtige oplevering van een werk om niet ten behoeve van de stad heeft verricht in de zin van § 3, lid 1 ter, eerste zin, derde alinea, UStG. De verrichtingen tussen A-GmbH en B-GmbH moeten worden aangemerkt als belastingvrije interne handelingen, aangezien beide ondernemingen deel uitmaken van de fiscale eenheid van verzoekster.
- 7 De belastingdienst stelde op 1 maart 2012 een gewijzigde btw-aanslag voor 2006 vast.
- 8 Het bezwaar van verzoekster is zonder resultaat gebleven.
- 9 Het door verzoekster ingestelde beroep is door het Hessische Finanzgericht (financiële rechtbank van de deelstaat Hessen; hierna: „FG”) gedeeltelijk toegewezen.
- 10 Ter motivering van haar bij de verwijzende rechter ingestelde beroep in Revision voert verzoekster aan dat bij een conforme uitlegging van § 15, lid 1, UStG de

af trek van de voorbelasting zou moeten worden toegekend, aangezien kosten voor de aanpassing van een weg tot haar algemene bedrijfskosten behoren en als zodanig deel uitmaken van haar btw-plichtige handelingen in een later stadium. In haar ogen is ook geen sprake van een verstrekking om niet in de zin van § 3, lid 1ter, eerste volzin, derde alinea, UStG.

Korte toelichting op de motivering van de verwijzing

- 11 De verwijzende rechter betwijfelt om meerdere redenen of de op het nationale recht stoelende beoordeling verenigbaar is met het Unierecht in de zin van artikel 267, derde alinea, VWEU.

Beoordeling naar nationaal recht

- 12 De vooraf trek is volgens de bestaande rechtspraak van het Bundesfinanzhof (Duits federaal gerechtshof voor belastingzaken) uitgesloten omdat verzoekster de door B-GmbH verrichte handeling in een eerder stadium heeft verkregen voor de uitvoering van een levering om niet aan de stad.
- 13 Een ondernemer heeft recht op vooraf trek indien hij handelingen in een eerder stadium ontvangt ten behoeve van zijn bedrijf en dus voor zijn economische activiteit. Volgens § 15, lid 1, eerste volzin, eerste alinea, UStG kan de ondernemer de wettelijk verschuldigde belasting voor prestaties die door een andere ondernemer ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht, als voorbelasting aftrekken. De vooraf trek is volgens § 15, lid 2, eerste volzin, eerste alinea, UStG niet mogelijk voor prestaties die de ondernemer gebruikt voor belastingvrije handelingen.
- 14 Volgens vaste rechtspraak van het Hof en het Bundesfinanzhof dient er, opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek kan brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen, in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (zie bijvoorbeeld arresten van het Hof van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57; 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 27; 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 27, en 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 28).
- 15 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van zijn algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden namelijk rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de

belastingplichtige (vaste rechtspraak, zie bijvoorbeeld arresten SKF, EU:C:2009:665, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, punt 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punt 29, en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 27).

- 16 Dat betekent dat een ondernemer recht heeft op aftrek voor zover hij voornemens is prestaties te gebruiken ten behoeve van zijn onderneming (§ 2, lid 1, UStG, artikel 4 van de Zesde Richtlijn) en dus voor zijn economische activiteit, voor het verrichten van diensten onder bezwarende titel (economische activiteit) (arrest van 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 1 van het dictum). Een recht op aftrek bestaat echter niet voor zover de ondernemer bij ontvangst van de prestatie voornemens is deze voor een belastingvrije handeling en dus een niet-economische activiteit te gebruiken die niet binnen de werkingssfeer van de btw valt (zie arresten van 12 februari 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punt 34, en 13 maart 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punten 36 en 37).
- 17 Volgens die beginselen geven de litigieuze handelingen in een eerder stadium van B-GmbH, die in het kader van de fiscale eenheid aan verzoekster moeten worden toegerekend, geen recht op vooraftrek, aangezien die handelingen zijn ontvangen met het doel deze voor een niet-economische activiteit te gebruiken (levering om niet aan de stad).
- 18 De werkzaamheden aan de weg moeten worden beschouwd als verstrekking van een goed. Indien – zoals in casu – de ondernemer onder bezwarende titel infrastructurele voorzieningen aanlegt op een aan derden toebehorend terrein op basis van een met een stad gesloten overeenkomst, dan levert hij werken (infrastructurele voorzieningen) aan de gemeente in de zin van § 3, lid 4, UStG.
- 19 Voorts zijn de leveringen – volgens de tot dusver gevolgde benadering van het Bundesfinanzhof – om niet verricht. Overeenkomstig de tussen A-GmbH en de stad gesloten overeenkomst behoeft de gemeente geen vergoeding te betalen. Er zijn onvoldoende aanwijzingen dat de door het Regierungspräsidium afgegeven vergunning de tegenprestatie vormt voor de aanpassing van de weg door verzoekster. Aan de door § 3, lid 1 ter, eerste volzin, derde alinea, UStG geformuleerde voorwaarde van de doelgerichte overdracht van een goed met een begunstigend karakter is voldaan voor zover werd beoogd de stad zonder tegenprestatie het juridisch eigendomsrecht te geven op bouwmaatregelen betreffende de gemeentelijke weg. Niets duidt erop dat verzoekster althans in economisch opzicht de eigendom of althans de gebruiksrechten van de weg wilde behouden, wat in strijd zou zijn met de veronderstelling dat een dergelijke verstrekking in een later stadium zou plaatsvinden.
- 20 Naar nationaal recht heeft verzoekster derhalve geen recht op aftrek van voorbelasting.

Beoordeling naar Unierecht

Eerste vraag

- 21 In het licht van de arresten van het Hof in de zaken Sveda (EU:C:2015:712) en Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) en de conclusie van advocaat-generaal Kokott in laatstgenoemde zaak van 6 april 2017, C-132/16 (EU:C:2017:283) rijzen twijfels of de tot dusver gevolgde beoordeling volgens het nationale recht kan worden gehandhaafd. Wellicht heeft verzoekster toch recht op aftrek van de btw over de in een eerder stadium verrichte prestaties.
- 22 In de voornoemde arresten heeft het Hof vastgesteld dat de btw voor de aanleg van een openbare weg en een pompstation aftrekbaar was omdat de kosten voor de ontvangen diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en – als zodanig – zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Het Hof is destijds niet ingegaan op een verband met het om niet verrichten van diensten in de zin van artikel 26 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (richtlijn 2006/112/EG – in het litigieuze jaar nog artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn) (arrest Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punt 23). Wel heeft het Hof opgemerkt dat het onmiddellijke gratis gebruik van de investeringsgoederen in omstandigheden als in het hoofdgeding niet wegneemt dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de verrichtingen in een eerder stadium en die in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat of met alle economische activiteiten van de belastingplichtige (arrest Sveda, EU:C:2015:712, punt 34). Het gebruik om niet staat dus kennelijk niet in de weg aan vooraftek, alhoewel het hierbij in de visie van de verwijzende rechter om een niet-economische activiteit gaat.

Tweede vraag

- 23 Indien wordt aangenomen dat verzoekster recht heeft op vooraftek, rijst in de visie van de verwijzende rechter voorts de vraag of de vooraftek moet worden verrekend met een btw-schuld voor een levering onder bezwarende titel dan wel voor een verstrekking om niet in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (thans artikel 16 van richtlijn 2006/112/EG). Dit moet in casu in het kader van het nationale procesrecht worden onderzocht.
- 24 Vanuit het oogpunt van het Unierecht is niet geheel duidelijk of verzoekster de weg onder bezwarende titel aan de stad heeft geleverd.
- 25 Voorwaarde voor een goederenlevering of een dienstenverrichting „onder bezwarende titel” is het bestaan van een rechtstreeks verband tussen die levering of verrichting en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader

waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte dienst (in die zin arresten van 26 september 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, punt 37, en 22 november 2018, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 39). De tegenprestatie kan echter ook bestaan uit een goederenlevering op voorwaarde dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de dienstenverrichting en de goederenlevering en dat de waarde van die levering kan worden uitgedrukt in geld (zie arrest van 10 januari 2019, *A*, C-410/17, EU:C:2019:12, punten 35 e.v.).

- 26 De verwijzende rechter is in navolging van de bestaande nationale benadering geneigd ervan uit te gaan dat de weg om niet aan de stad is geleverd. In zijn ogen is er sprake van een goederenlevering en niet van een dienstenverrichting omdat verzoekster de stad de beschikkingsmacht over de weg heeft verschaft.
- 27 Vanuit het oogpunt van het Unierecht staat in de omstandigheden van het hoofdgeding, die zeker vergelijkenissen vertonen met die in de zaak *Iberdrola Inmobiliaria*, echter niet zonder twijfel vast dat er sprake is van een levering om niet. Advocaat-generaal Kokott heeft zich in punt 50 van haar conclusie in de zaak *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:283) namelijk op het standpunt gesteld dat een onderneming zelden iets aan een derde geeft als zij van hem niet een navenant voordeel verwacht. In casu zou dit de vergunning voor de heropening en exploitatie van de steengroeve zijn, die door het Regierungspräsidium is afgegeven op voorwaarde dat (de rechtsvoorgangster van) verzoekster de betrokken weg aanpast. De vergunning voor de kalksteenontginning zou zijn vervallen indien de aanpassing van de gemeentelijke weg niet per 31 december 2006 was afgerond. Vanuit dit oogpunt zou er – aldus de advocaat-generaal – sprake zijn van een prestatie onder bezwarende titel die weliswaar recht geeft op aftrek van voorbelasting maar tevens – ten belope van hetzelfde bedrag – een belastingplicht ter zake van de sanering onder bezwarende titel in het leven roept.

Derde vraag

- 28 Indien echter – hetgeen de verwijzende rechter tot dusver heeft aangenomen – moet worden uitgegaan van een levering om niet, is het nog steeds de vraag of die goederenlevering om niet volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (thans artikel 16 van richtlijn 2006/112/EG) belastingplichtig is.
- 29 De verwijzende rechter is daar tot dusver van uitgegaan. Dat de levering omwille van bedrijfsdoeleinden geschiedt, verzet zich volgens de rechtspraak van het Hof niet tegen belastingheffing volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, aangezien reeds uit de bewoordingen van die bepaling blijkt dat de onttrekking door een belastingplichtige van een goed aan zijn bedrijf dat hij om niet verstrekt, moet worden gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel wanneer met betrekking tot dit goed recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, zonder dat

het in principe beslissend is of deze overdracht al dan niet omwille van bedrijfsdoeleinden geschiedt (zie arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punt 22). Ook indien de onttrekkingen omwille van bedrijfsdoeleinden geschieden, moeten zij als belastbare leveringen worden beschouwd, voor zover het niet gaat om monsters (arrest van 30 september 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punten 18 en 23) of geschenken van geringe waarde (zie arrest van Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, punt 23). Beide uitzonderingen spelen in casu geen rol.

- 30 Tegen die zienswijze zou echter kunnen pleiten dat de gemeentelijke weg door de stad niet voor „particuliere” doeleinden wordt gebruikt, maar (op grond van de bestemming van de weg) voor het openbare wegvervoer (zie, in een andere context, conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, punt 51, en arrest Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punten 35 e.v.).
- 31 Of er uit hoofde van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn een belastingplicht bestaat, moet ook daarom worden betwijfeld omdat ook een rechter binnen de Unie een andersluidende opvatting heeft bepleit. Het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter) heeft in een in zoverre vergelijkbaar geval ontkend dat er sprake was van belastbare kosten voor eigen verbruik aangezien het daarbij in de ogen van die rechter gaat om kosten omwille van bedrijfsdoeleinden, die als accessoire of neventaken tot de reguliere verrichtingen van de onderneming behoren.
- 32 Uit die mogelijkere wijs principieel andere zienswijze van een rechter uit een andere lidstaat vloeit in de ogen van de verwijzende rechter de verplichting voort om deze rechtsvraag overeenkomstig artikel 267, derde alinea, VWEU voor te leggen aan het Hof (zie arrest van 5 juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punt 64, en arrest van 15 september 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punt 39).
- 33 Bovendien moeten reeds vraagtekens worden geplaatst bij de belastingheffing op verstrekkingen om niet omdat hierdoor wordt getornd aan het beginsel van de neutraliteit van de btw. Op verzoekster drukt omzetbelasting over de algemene kosten van de onderneming. De reden die wordt aangevoerd voor de regeling in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (thans artikel 16 van richtlijn 2006/112/EG), namelijk dat een „onbelast eindverbruik” moet worden voorkomen (zie bijvoorbeeld arresten EMI Group, EU:C:2010:559, punt 17, betreffende artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn en 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punt 23, betreffende artikel 16 van richtlijn 2006/112/EG), is in gevallen als die in het hoofdgeding niet relevant, aangezien de litigieuze kosten zijn opgenomen in de prijzen van de reguliere handelingen in een later stadium.