

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

F. G. JACOBS

van 23 oktober 2003¹

1. Volgens de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn² kunnen lidstaten zich op het standpunt stellen dat er in geval van overgang van „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” geen levering van goederen of diensten heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.

schap recht heeft op aftrek van voorbelasting die de vennootschap tijdens de oprichting van de onderneming over de geleverde goederen en ontvangen diensten heeft betaald.

Het rechtskader

De gemeenschapsregeling

2. Duitsland heeft van die mogelijkheid gebruik gemaakt, en het Bundesfinanzhof vraagt het Hof nu in zijn verwijzingsbeschikking hoe de regel moet worden toegepast op een bijzonder soort vennootschap naar burgerlijk recht („Vorgründungsgesellschaft” GbR), die enkel is opgericht met het doel om de werkzaamheden van een op te richten naamloze vennootschap voor te bereiden — doch niet te verrichten — en na de oprichting die nog niet operationele onderneming aan haar over te dragen. Het gaat dus om de vraag of — en, zo ja, op welke basis — de vennootschap zelf dan wel de naamloze vennoot-

3. De essentie van het BTW-stelsel is beschreven in artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn³:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Zesde richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 — Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn”).

prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

melijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”. Volgens de artikelen 5 tot en met 7 zijn belastbare handelingen de levering van goederen, de levering van diensten en invoer.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4. Het stelsel berust dus op een keten van handelingen, waarin het verschuldigde nettobedrag in elke schakel evenredig is aan de in die fase toegevoegde waarde. Aan het eind van de keten zal in totaal het relevante aandeel van de eindprijs zijn geheven. In de Zesde richtlijn is de regeling verder uitgewerkt.

5. Krachtens artikel 2 van deze richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de BTW onderworpen. Een belastingplichtige wordt in artikel 4, lid 1, gedefinieerd als ieder die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Economische activiteiten zijn „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen” alsook „de exploitatie van een lichamelijke of onlicha-

6. Artikel 5, lid 1 omschrijft de levering van goederen als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Artikel 5, lid 8, bepaalt echter:

„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.”

7. Volgens artikel 6, lid 5, is het bepaalde in artikel 5, lid 8, op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten, die in artikel 6, lid 1 worden gedefinieerd als elke handeling die geen levering van een goed is.

8. De belangrijkste bepalingen betreffende het recht op aftrek zijn opgenomen in artikel 17 van Zesde richtlijn. Artikel 17, lid 2, bepaalt: „Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken: a) de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten [...]”. Dit recht ontstaat volgens artikel 17, lid 1, op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

9. Sommige handelingen zijn echter krachtens de artikelen 13 tot en met 16 vrijgesteld van de BTW. Over dergelijke handelingen is niet alleen geen BTW verschuldigd, maar wanneer zij binnen de Gemeenschap worden verricht, volgt uit artikel 17, lid 2, waarin het recht op aftrek is beperkt tot belasting over goederen en diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen, dat de leverancier of dienstverrichter ook de voorbelasting over de goederen en diensten die voor deze in de Gemeenschap verrichte handelingen zijn gebruikt niet mag aftrekken⁴

10. Wanneer, zoals vaak het geval is, de vrijgestelde handeling de laatste schakel in de keten is (privé-verbruik), is het gevolg eenvoudig dat de belastingdruk wordt verminderd met het bedrag dat over de laatste toegevoegde waarde zou zijn gehe-

ven. Aftrek is in deze omstandigheden echter onmogelijk, ook wanneer een vrijgestelde handeling een element van de prijs van een daaropvolgende belaste handeling is. De voorbelasting kan dus in sommige situaties „opgesloten” raken in de waarde van de handeling, met het gevolg dat de waarde waarover in een later stadium BTW wordt geheven, in strijd met de normale werking van de regeling, de in een eerder stadium geheven belasting *omvat*. Men zou kunnen zeggen dat de keten van handelingen is gebroken en dat een nieuwe keten met een hogere nettowaarde begint. Een soortgelijke situatie kan ontstaan, wanneer goederen door een belastingplichtige als particulier zijn gekocht (niet „als zodanig handelend” in de zin van de artikelen 2 en 4, lid 1), en vervolgens worden overgeheveld naar de economische sfeer⁵.

De uitlegging van de gemeenschapsregels door het Hof

11. Het Hof heeft herhaaldelijk onderzocht in welke omstandigheden goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, waardoor een recht op aftrek van voorbelasting ontstaat uit hoofde van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

4 — Deze situatie moet worden onderscheiden van een vrijstelling met terugbetaling van de voorbelasting (nultarief).

5 — Zie arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punten 8 en 9).

12. Van belang in deze zaak zijn de arresten in de zaken Rompelman⁶, INZO⁷, Ghent Coal Terminal⁸, Gabalfrisa⁹, Schloßstraße¹⁰ en Breitsohl¹¹, waaruit blijkt dat iemand die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft om met een economisch activiteit te beginnen en daarvoor eerste — belaste — investeringen doet, moet worden beschouwd als een als zodanig handelende belastingplichtige. Hij heeft het recht om de BTW over goederen en diensten die hij voor zijn voorgenomen belaste handelingen heeft verworven, onmiddellijk af te trekken zonder het begin van de daadwerkelijke exploitatie van zijn onderneming te hoeven afwachten, zelfs wanneer de exploitatie in feite niet begint.

13. Slechts in twee eerdere zaken is het Hof verzocht om een uitspraak over de aftrekbaarheid van voorbelasting in verband met een „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” waarbij een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid in artikel 5, lid 8: de zaken Abbey National¹² en Zita Modes¹³.

6 — Arrest van 14 februari 1985 (268/83, Jurispr. blz. 655).

7 — Arrest van 29 februari 1996 (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).

8 — Arrest van 15 januari 1998 (C-37/95, Jurispr. blz. I-1).

9 — Arrest van 21 maart 2000 (C-110/98 tot en met C-147/98, Jurispr. blz. I-1577).

10 — Arrest van 8 juni 2000 (C-396/98, Jurispr. blz. I-4279).

11 — Arrest van 8 juni 2000 (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321).

12 — Arrest van 22 februari 2001 (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361).

13 — Mijn conclusie van 26 september 2002 in zaak C-497/01 (arrest van 27 november 2003, Jurispr. blz. I-14393, I-14395).

14. De zaak Abbey National betrof de verkoop, tussen twee van elkaar onafhankelijke vennootschappen, van een gebouw dat in belaste verhuur werd geëxploiteerd. Het gebouw was verkocht met voortzetting van de exploitatie („as a going concern”) en deze exploitatie vormde een onderdeel van de activiteiten van de overdrager. Een belangrijk probleem in de zaak was of de overdrager de voorbelasting over de aan hem ten behoeve van de totstandkoming van de overdracht verleende (hoofdzakelijk juridische) diensten kon aftrekken.

15. Het Hof verklaarde dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, wat een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen. Voor het ontstaan van het recht op aftrek, is echter een rechtstreeks en onmiddellijk verband vereist tussen de verkregen goederen of diensten en een in een later stadium belaste handeling — zij moeten dus deel uitmaken van de prijs van die handeling.¹⁴

16. Wenst een lidstaat de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen niet als levering van goederen

14 — Punten 24 tot en met 29 van het arrest Abbey National, met verwijzing naar punt 19 van het arrest Rompelman, aangehaald in voetnoot 6, punt 15 van het arrest Ghent Coal Terminal, aangehaald in voetnoot 8, punt 44 van het arrest Galbafriisa, aangehaald in voetnoot 9, en de punten 19, 20, 24, 29 en 30 van het arrest van 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177).

te beschouwen, dan is een dergelijke overgang volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn niet aan de BTW onderworpen en kan zij geen belaste handeling in de zin van alle artikel 17, lid 2 vormen. Het feit dat het een belaste handeling zou zijn geweest wanneer de mogelijkheid niet was benut, is irrelevant. Ook bestaat er dan geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met de belaste handelingen van de overnemer. Aftrek is enkel mogelijk wanneer het bij de handelingen in een later stadium gaat om handelingen van de belastingplichtige die de aftrek wil toepassen; in elk geval drukken de uitgaven voor de totstandkoming van de overdracht dan niet rechtstreeks op de bestanddelen van de prijs van de belaste handeling van de overnemer, zoals vereist volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn¹⁵.

17. Deze uitgaven behoren niettemin tot de algemene kosten van de overdrager en vormen bestanddelen van de prijs van de producten van zijn onderneming. Wanneer een belastingplichtige een algemeenheid van goederen overdraagt en daarna geen handelingen meer verricht, moeten de kosten van de voor die overdracht noodzakelijke diensten worden beschouwd als behorend tot de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de overdracht. Elke andere uitlegging van artikel 17 van de Zesde richtlijn zou in strijd zijn met het beginsel van volledige neutraliteit van het BTW-stelsel met betrekking tot de belastingdruk op alle economische activiteiten van een onderneming, mits zij op zich aan BTW zijn onderworpen, en zou ertoe leiden dat de marktdeelnemer in het kader van zijn economische activiteiten BTW moet betalen

zonder deze BTW vervolgens te kunnen aftrekken. Er zou dan een willekeurig onderscheid worden gemaakt tussen uitgaven ten behoeve van een onderneming vóór het begin van haar activiteiten en tijdens deze activiteiten enerzijds, en uitgaven ten behoeve van de beëindiging van die activiteiten anderzijds. Diensten die door de overdrager voor de overdracht van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen zijn gebruikt, staan dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk in verband met zijn gehele economische activiteit¹⁶.

18. De vragen in de zaak Zita Modes concentreren zich op de definitie van „overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” en op het probleem of de overnemer al dan niet dezelfde activiteiten moet blijven verrichten als die welke voordien door de overdrager werden verricht. Deze zaak is nog ahangig.

Het Duitse recht

19. De genoemde gemeenschapsregels zijn door het Umsatzsteuergesetz (hierna: „UStG”) in Duits recht omgezet.

15 — Ibidem, punten 30 tot en met 34.

16 — Ibidem, punten 35 en 36.

20. § 1, lid 1a, van die wet bepaalt: „Handelingen verricht in het kader van de overdracht van een onderneming aan een andere ondernemer ten behoeve van diens onderneming zijn niet aan de omzetbelasting onderworpen. Van overdracht van een onderneming is sprake wanneer een onderneming of een binnen de onderneming afzonderlijk beheerd bedrijf als geheel, onder bezwarende titel of om niet, wordt overgedragen of in een vennootschap wordt ingebracht. De overnemende ondernemer treedt in de plaats van de overdrager.”

21. „Ondernemer” en „onderneming” worden in § 2 gedefinieerd als volgt: „Ondernemer is hij die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent. De onderneming omvat alle bedrijfs- en beroepswerkzaamheden van de ondernemer. Een bedrijfs- of beroepswerkzaamheid is elke duurzame werkzaamheid ter verwerving van inkomsten, ook wanneer een winsttoegmerk ontbreekt of een vereniging van personen slechts ten behoeve van haar leden werkzaam is.”

22. § 15 betreft het recht op aftrek van voorbelasting. Volgens § 15, lid 2, eerste zin, is geen aftrek toegestaan bij leveringen of diensten die de ondernemer ter uitvoering van onder meer vrijgestelde handelingen gebruikt.

23. In deze zaak zijn ook bepaalde aspecten van het Duitse vennootschapsrecht relevant.

24. Een Aktiengesellschaft (naamloze vennootschap naar Duits recht; hierna: „AG”) verkrijgt pas rechtspersoonlijkheid nadat zij in het handelsregister is ingeschreven. Een noodzakelijke voorafgaande fase is de Vorgesellschaft (vennootschap in oprichting), een vereniging van personen *sui generis*, die altijd bij de sluiting van de vennootschapsovereenkomst ontstaat. De Vorgesellschaft zelf kan worden voorafgegaan door een Vorgründungsgesellschaft, die berust op een overeenkomst tussen de oprichters van de vennootschap om aan de oprichting werken, en gewoonlijk de vorm heeft van een vennootschap naar burgerlijk recht (Gesellschaft bürgerlichen rechts — GbR); het doel ervan is, de aansprakelijkheid van de betrokkenen te regelen. Wanneer een Vorgründungsgesellschaft wordt opgericht ter voorbereiding van de latere activiteiten van een vennootschap, gaan haar vermogensbestanddelen, rechten en verplichtingen niet automatisch over op de Vorgesellschaft en vervolgens op de vennootschap, nadat deze is opgericht; wanneer zij moeten worden overgedragen, dient dat te geschieden door middel van een afzonderlijke rechtshandeling.

Het hoofdgeding

25. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein

GbR (hierna: „Faxworld GbR”) werd op 1 oktober 1996 opgericht met als enig doel de voorbereiding van de oprichting van Faxworld Telefonmarketing AG (hierna: „Faxworld AG”). Daarvoor werden kantoren gehuurd en ingericht, kapitaalgoederen aangeschaft, informatiebrochures verzonden, en werd reclame voor de toekomstige vennootschap gemaakt. Na de oprichting van Faxworld AG bij notariële akte van 28 november 1996 beëindigde Faxworld GbR haar werkzaamheden en droeg zij, in overeenstemming met haar doel, alle vermogensbestanddelen op 1 december 1996 onder bezwarende titel over aan Faxworld AG, die onmiddellijk met haar commerciële activiteiten in de door Faxworld GbR gehuurde en ingerichte kantoren kon beginnen.

26. De koopprijs van 87 495,29 DEM kwam overeen met de boekwaarde van de overgenomen vermogensbestanddelen, dat wil zeggen de aankoopkosten zonder BTW. Het bedrag van de BTW die Faxworld GbR over haar verkrijgingen had betaald, werd dus niet in de koopprijs aan Faxworld AG doorgegeven.

27. Faxworld GbR trachtte vervolgens de voorbelasting over de door haar verkregen en overgedragen goederen en diensten af te trekken, dat wil zeggen, in de gegeven omstandigheden, terug te vorderen. De belastingdienst weigerde de aftrek op grond dat Faxworld GbR als enige handeling in een later stadium een onderneming had overgedragen, wat niet als een belaste handeling kon worden beschouwd, en daarom geen ondernemer (belastingplich-

tige) was. Faxworld GbR heeft deze weigering aangevochten bij de bevoegde belastingrechter, die haar vordering toewees op basis van het beginsel van neutraliteit van de BTW; de voorbelasting kon worden afgetrokken, ook al had verzoekster nooit het voornemen gehad om de goederen of diensten voor door haar zelf te verrichten belaste handelingen te gebruiken, want zij had ze verkregen ten behoeve van de door Faxworld AG uit te oefenen economische activiteiten.

28. De belastingdienst heeft „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Heeft een (personen)vennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten, recht op aftrek van de voorbelasting over aangeschafte diensten en goederen, wanneer zij na de oprichting van de kapitaalvennootschap de aangeschafte diensten en goederen bij een handeling onder bezwarende titel aan de later opgerichte kapitaalvennootschap overdraagt en er van meet af aan geen andere handelingen in een later stadium waren gepland, en wanneer de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen in de betrokken lidstaat niet als levering of dienstverrichting wordt aangemerkt (artikelen 5, lid 8, eerste volzin, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn [...])?”

29. Het Bundesfinanzhof wijst er ook op dat, indien de personenvennootschap onder deze omstandigheden geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, een nieuwe prejudiciële verwijzing zou kunnen worden voorkomen, indien het Hof tevens uitspraak zou doen over de vraag of de kapitaalvennootschap dan een dergelijk recht heeft.

De verschillende standpunten

30. Het Bundesfinanzhof is geneigd het recht op aftrek van voorbelasting toe te staan. Het aftrekrecht ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, te weten bij levering van de goederen en bij ontvangst van de diensten. In deze zaak waren deze goederen en diensten enkel bestemd voor belaste handelingen in een later stadium. Wanneer Faxworld GbR deze handelingen zelf had verricht, zou de voorbelasting aftrekbaar zijn geweest. Uit het arrest *Abbey National* volgt dat de overdrager, ingeval van een overgang van het geheel van een gemeenschap van goederen, de voorbelasting enkel mag aftrekken van de belasting over zijn eigen handelingen in een later stadium. Enkel wegens de procedurele vereisten in het Duitse vennootschapsrecht bestaat er echter in dit geval een verschil in identiteit tussen de persoon aan wie de goederen en diensten zijn geleverd en de persoon die de belaste handelingen in een later stadium verricht. Het beginsel van neutraliteit van de BTW brengt noodzakelijkerwijze mee

dat het recht op aftrek niet mag worden bepaald door nationale verschillen in de rechtsvorm.

31. In haar bij het Hof ingediende opmerkingen betoogt Faxworld GbR, dat zij en Faxworld AG één enkele economische eenheid vormen (volgens de zogenoemde „Fußstapfentheorie” die kennelijk door het Bundesfinanzhof wordt gevolgd, die afkomstig is uit het erfrecht en de gedachte tot uitdrukking brengt, dat de overnemer in de voetstappen van de overdrager treedt — dit lijkt op het Engelse begrip „stepping into the transferor’s shoes”). Aangezien de door haar verkregen goederen en diensten waren bestemd voor belaste handelingen van Faxworld AG, mag zij de voorbelasting over deze goederen en diensten aftrekken. Verder stelt zij dat volgens het arrest *Breitsohl*¹⁷ het recht op aftrek van de BTW die is voldaan over goederen en diensten die zijn aangeschaft met het oog op de uitoefening van een voorgenomen economische activiteit, blijft bestaan, zelfs wanneer het de belastingdienst reeds bij de oplegging van de eerste aanslag bekend is dat de voorgenomen economische activiteit die tot belaste handelingen diende te leiden, niet zal worden uitgeoefend. Die regel geldt a fortiori wanneer, zoals in casu, de economische activiteiten zijn begonnen.

32. Het door de belastingdienst voor het Bundesfinanzhof en het door de Duitse regering voor het Hof ingenomen stand-

17 — Aangehaald in voetnoot 11.

punt is, dat Faxworld GbR en Faxworld AG twee afzonderlijke rechtspersonen zijn en dat Faxworld GbR geen belastingplichtige is, omdat zij nooit enige economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn of enige belastbare handeling in de zin van de artikelen 5 of 6 van deze richtlijn heeft verricht of van plan was te verrichten. Er kan dus geen sprake zijn van een recht op aftrek, want er is in wezen niemand die een dergelijk recht zou kunnen uitoefenen en er is in het kader van het BTW-stelsel geen handeling op grond waarvan BTW zou kunnen worden afgetrokken. Dit standpunt van de Duitse regering berust voornamelijk op het arrest Abbey National.

van economische activiteiten en dus onder de werkingssfeer van het BTW-stelsel valt. Daar deze goederen en diensten echter niet door die vennootschap werden gebruikt voor — en geen rechtstreeks en onmiddellijk verband kunnen hebben met — haar eigen belaste handelingen in een later stadium, mag Faxworld GbR geen voorbelasting aftrekken. Anderzijds heeft Faxworld AG, als rechtsopvolger van Faxworld GbR in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, die dezelfde goederen en diensten voor haar belaste handelingen in een later stadium heeft gebruikt, wel recht op aftrek van voorbelasting. Een dergelijke oplossing is niet in strijd met het arrest Abbey National, waarin het slechts ging om het recht op aftrek van de overdrager en niet om dat van de overnemer.

33. Ter terechtzitting maakte de Duitse regering bezwaar tegen de door het Bundesfinanzhof aangesneden subsidiaire vraag of het recht op aftrek aan Faxworld AG zou kunnen toekomen in plaats van aan Faxworld GbR. Haars is inziens is die vraag zuiver hypothetisch en zonder belang voor de beslissing op het beroep van Faxworld GbR; nationale rechterlijke instanties mogen in het kader van artikel 234 EG dergelijke vragen niet stellen.

34. De Commissie is van mening dat de verkrijging van goederen en diensten door Faxworld GbR duidelijk onder de definitie

Beoordeling

35. Om te beginnen acht ik het bezwaar van de Duitse regering tegen de subsidiaire vraag van het Bundesfinanzhof onaanvaardbaar. Het Bundesfinanzhof heeft er uitdrukkelijk van afgezien om die vraag als zodanig te stellen, maar haar wel in de verwijzingsbeschikking behandeld teneinde op een aspect te wijzen dat het Hof bij zijn onderzoek wellicht relevant zou achten. Bovendien lijkt het mij hoe dan ook onmogelijk om in een onder artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn vallende situatie de positie van de overdrager los te zien van die van de overnemer.

36. Vervolgens mij lijkt het standpunt van Duitsland niet in overeenstemming met het beginsel van neutraliteit van de BTW, voorzover dit ertoe leidt dat er voor Faxworld GbR noch voor Faxworld AG een recht op aftrek van de betrokken voorbelasting bestaat.

37. Economisch gezien werd duidelijk één enkele onderneming opgericht, die verschillende voorbereidingsstadia doorliep alvorens met haar werkzaamheden te beginnen. De continuïteit van de onderneming vanaf het voorbereidingsstadium tot het operationele stadium — de continuïteit van haar identiteit *als onderneming* — behoeft niet te worden betwijfeld. De normale werking van het BTW-stelsel verlangt, dat de voorbelasting over door een onderneming zowel in het voorbereidingsstadium als in het operationele stadium aangeschafte goederen en diensten aftrekbaar is van de belasting op haar handelingen in een later stadium¹⁸.

38. Afwijking van die normale werking, en dus van het beginsel van neutraliteit, is mijns inziens enkel aanvaardbaar wanneer de regeling, eventueel na uitlegging door het Hof, daarin duidelijk voorziet.

39. In deze zaak waren in het voorbereidingsstadium en het operationele stadium juridisch gezien twee afzonderlijke entitei-

ten actief, een personenvennootschap en een kapitaalvennootschap¹⁹. Het is dit onderscheid waarop het standpunt van de Duitse autoriteiten steunt.

40. De personenvennootschap werd niet opgericht voor het verrichten van belaste handelingen in een later stadium, zij verrichte deze ook niet en zij had ook nimmer de bedoeling om dat te doen. Haar enige werkelijke of voorgenomen handeling in een later stadium bestond in de overdracht van de embryonale, nog niet operationele onderneming aan de kapitaalvennootschap. Op grond van de Duitse wettelijke regeling ter uitvoering van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn was die handeling niet belastbaar²⁰.

41. Wel ben ik het eens met het standpunt van de Commissie, dat Faxworld GbR onder de definitie van belastingplichtige in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn valt. Haar activiteiten waren onmiskenbaar van economische aard en het doel noch het resultaat van deze activiteiten is relevant. In dat verband verwijst de Duitse regering volgens mij ten onrechte naar het arrest Lennartz²¹, een zaak waarin het ging om voor privé-doeleinden verkregen goederen die vervolgens voor belaste handelingen

18 — Zie in het bijzonder de in punt 12 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak.

19 — Hoewel het aannemelijk lijkt dat de beide vennoten van de personenvennootschap ook de (enige) twee aandeelhouders van de kapitaalvennootschap zijn.

20 — Krachtens de Duitse regeling zijn dergelijke handelingen niet aan BTW onderworpen, terwijl artikel 5, lid 8, de lidstaten toestaat zich op het standpunt te stellen dat geen levering heeft plaatsgevonden. Niettemin is het van belang onderscheid te maken tussen vrijgestelde leveringen en die welke geacht worden niet te hebben plaatsgevonden (zie punten 10 en 49 van deze conclusie).

21 — Aangehaald in voetnoot 5.

werden gebruikt. In deze zaak is onomstreden dat de aangeschafte goederen en diensten bestemd waren voor zakelijke en niet voor privé-doeleinden.

42. Verder gaat het recht op aftrek niet verloren omdat in feite geen belaste handelingen in een later stadium werden verricht — zie arresten INZO²² en Ghent Coal Terminal²³; volgens die rechtspraak is wel noodzakelijk dat de bedoeling om die handelingen te verrichten heeft bestaan, en die bedoeling had Faxworld GbR zelf duidelijk niet.

43. Hoewel de personenvennootschap en de kapitaalvennootschap in het onderhavige geval twee afzonderlijke rechtspersonen zijn, bestaat er niettemin niet alleen een duidelijke economische continuïteit tussen hen, maar ook een zekere juridische continuïteit.

44. Artikel 5, lid 8 bepaalt dat, indien geen levering wordt geacht te hebben plaatsgevonden, degene op wie de goederen overgaan, moet worden behandeld als de „opvolger” van de overdrager. In de Duitse

versie van artikel 5, lid 8, wordt het vergelijkbare woord „Rechtsnachfolger” gebruikt. De Duitse uitvoeringsbepalingen spreken van „an die Stelle treten” (in de plaats treden), en het Duitse recht kent blijkbaar ook een „Fußstapfentheorie”²⁴. In de Franse versie en in sommige andere taalversies van deze bepaling is sprake van „de persoon van de overdrager voortzetten”.

45. Zoals ik heb gezegd in mijn conclusie in de zaak Zita Modes²⁵, verwijzen de verschillende formuleringen naar het begrip rechtsovergang onder algemene titel, waarin een persoon alle rechten en verplichtingen van een andere persoon overneemt (hier beperkt tot alle BTW-rechten en -verplichtingen van de overgedragen onderneming), zodat de overnemer de onderneming verwerft met alle lopende belastingschulden en het recht op aftrek van de voorbelasting die niet reeds van de belasting over belastbare handelingen is afgetrokken²⁶. In mijn conclusie in de zaak Abbey National²⁷ heb ik, met gebruikmaking van de op BTW-gebied normale metafoor van een keten van handelingen, opgemerkt dat wanneer een schakel van de keten geacht wordt niet te bestaan, de keten daardoor niet -zoals in het geval van een vrijgestelde handeling — wordt onderbroken en opnieuw begint, maar dat er dan

24 — Zie punt 31 van deze conclusie.

25 — Aangehaald in voetnoot 13, punten 46 en 49.

26 — Blijkbaar wordt in de BTW-regels van sommige lidstaten van de overdrager verlangd dat hij alle nog niet verrekenende BTW vóór de overdracht voldoet, zodat de rechtsovergang in dergelijke gevallen beperkt blijft tot herzieningen als bedoeld in artikel 20 van de Zesde richtlijn.

27 — Aangehaald in voetnoot 12, punt 38 van deze conclusie.

22 — Aangehaald in voetnoot 7, punten 19 en 20.

23 — Aangehaald in voetnoot 14, punten 17 en 22.

moet worden uitgegaan van een ononderbroken opeenvolging van de schakels aan weerszijden.

46. Is het in dat licht mogelijk om de bedoeling van Faxworld AG om belaste handelingen te verrichten, ook aan Faxworld GbR toe te schrijven, zodat zij voldoet aan de voorwaarden van het recht op aftrek van voorbelasting?

47. Sommige bepalingen en aanwijzingen in de rechtspraak pleiten wellicht tegen deze mogelijkheid. Krachtens artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt — dat wil zeggen wanneer de goederen en diensten worden geleverd — en in het arrest *Lenartz*²⁸ heeft het Hof verklaard dat „het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk (is) van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt”. Bij de verkrijging handelde Faxworld GbR als belastingplichtige²⁹, maar waren de goederen en diensten niet voor haar eigen belastbare handelingen bestemd.

48. Toch ben ik van mening dat de „opvolgings”-bepaling in artikel 5, lid 8, niet alleen rechtvaardigt, maar ook vereist dat er een duidelijk onderscheid wordt gemaakt

tussen de daarin bedoelde situatie en andere, meer gebruikelijke situaties.

49. Men dient zich goed te realiseren, dat de uitoefening van de keuzemogelijkheid in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn niet kan leiden tot het ontstaan van een vrijgestelde handeling³⁰. Wanneer dat de bedoeling van de wetgever was geweest, zou die bepaling zijn opgenomen in hoofdstuk X van de richtlijn (vrijstellingen) en niet in hoofdstuk V (belastbare handelingen). Het werkelijke doel wordt genoemd in de motivering van het voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn³¹, waarin wordt gezegd dat de keuzemogelijkheid geboden „terwille van de eenvoud en om de financiële positie van het [...] bedrijf niet te zwaar te belasten”. Het punt is dus te voorkomen dat dikwijls hoge belastingbedragen in rekening worden gebracht, die aan de staat worden afgedragen en dan bij wijze van aftrek van voorbelasting worden teruggevorderd. Een ander voordeel is om de fiscus te beschermen tegen inkomstenderving, wanneer de overdrager insolvent is³².

50. Wanneer de voorbelasting over de vermogensbestanddelen van een overgedragen onderneming niet zou kunnen worden afgetrokken, zou dit ten opzichte van andere ondernemingen tot een niet geringe

30 — In punt 10 van deze conclusie heb ik gewezen op de ongewenste effecten die dergelijke handelingen kunnen meebrengen.

31 — Bulletin van de Europese Gemeenschappen, 11/1973, blz. 10; wat nu de eerste zin van artikel 5, lid 8 is, was in het oorspronkelijke voorstel artikel 5, lid 4.

32 — Zie voor een ruimere bespreking, de punten 19 tot en met 32 van mijn conclusie in de zaak *Zita Modes*, aangehaald in voetnoot 13.

28 — Aangehaald in voetnoot 5, punt 8.

29 — Zie punt 41 van deze conclusie.

concurrentievervalsing leiden. En, zoals het Hof in het arrest *Abbey National*³³ heeft bevestigd, heeft de aftrekregeling tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, wat een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen.

51. In deze zaak werden de overgedragen goederen en diensten door Faxworld GbR verkregen ten behoeve van door Faxworld AG in de toekomst te verrichten belaste handelingen, en vormen zij dus kostenelementen van die handelingen. Bovendien bestaat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de verkregen goederen en diensten en de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat³⁴, omdat ingevolge artikel 5, lid 8, er geen intermediaire handeling tussen de levering van die goederen en diensten en hun gebruik voor de handelingen in een later stadium wordt geacht te hebben plaatsgevonden. Faxworld AG is de rechtsopvolger van — of „treedt in de plaats van” — Faxworld GbR. Op het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstond — dat wil zeggen toen de voorbelasting verschuldigd werd — handelde Faxworld GbR als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. Volgens mij is dus aan de voorwaarden voor het recht op aftrek voldaan.

33 — Aangehaald in voetnoot 11, punt 24 van het arrest.

34 — Zie arrest *Abbey National*, aangehaald in voetnoot 12, punt 25, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

52. In die omstandigheden lijkt het uit praktisch oogpunt het beste om, wanneer dit in het nationale recht is toegestaan, de tegenprestatie voor de overdracht altijd te baseren op de totale waarde van de overgedragen vermogensbestanddelen, met inbegrip van nog niet afgetrokken BTW. Het zal in de meeste gevallen immers zeer moeilijk, zo niet onmogelijk, zijn om de aanwezigheid (of het ontbreken) van een dergelijk element in de prijs te achterhalen.

53. Echter, in sommige gevallen kan het nationale recht andere eisen stellen — bij voorbeeld, dat alle nog te verrekenen voorbelasting vóór de overdracht wordt afgetrokken. Hoewel een dergelijke eis in deze zaak kennelijk niet bestond, lijkt vast te staan dat de belasting niet is doorgegeven.

54. Daarom moet hier onderscheid worden gemaakt tussen de overdrager en de overnemer. De doelstelling om de neutraliteit van de BTW te waarborgen zou niet worden bereikt, wanneer de betaalde belasting kon worden afgetrokken door een andere persoon dan degene die de economische last ervan heeft gedragen. Ook al zijn in deze zaak de vennoten of aandeelhouders van beide entiteiten in feite dezelfde personen — zodat het uiteindelijk dezelfde „portemonnees” betreft — dit hoeft niet altijd het geval zijn. Wanneer de overdrachtprijs van de onderneming bestaat in de boekwaarde van de vermogensbestanddelen zonder BTW, zou — zoals de Duitse regering ter terechtzitting opmerkte —

de overnemer een ongerechtvaardigd financieel voordeel genieten, wanneer het aftrekrecht aan hem werd verleend en niet aan de overdrager; laatstgenoemde zou ook met een onverhaalbare belastingschuld worden opgezadeld. Wanneer echter de betaalde voorbelasting wordt doorgegeven in de overdrachtsprijs, moet het aftrekrecht bij de overnemer berusten. Anders is er opnieuw sprake van concurrentievervalsing, wat niet alleen onverenigbaar is met de beginselen van het BTW-stelsel en met het gemeenschapsrecht in het algemeen, maar ook specifiek in artikel 5, lid 8, wordt genoemd als iets dat dient te worden voorkomen.

55. In deze zaak komt het recht op aftrek dus toe aan Faxworld GbR en niet aan Faxworld AG.

56. Men zou zich kunnen afvragen of mijn standpunt volledig verenigbaar is met het arrest van het Hof in de zaak Abbey National. Zoals bekend, verklaarde het Hof in de punten 32 tot en met 35 van dat arrest, dat een belastingplichtige enkel de BTW over de ten behoeve van zijn eigen belaste handelingen gebruikte goederen en diensten kan aftrekken en dat de BTW die de overdrager heeft betaald over de uitgaven voor de ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen verrichte diensten, niet rechtstreeks drukt op de onderscheiden bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen van de overnemer. Toch maken dergelijke kosten deel uit van de algemene kosten van de onderne-

ming van de overdrager en zijn zij als zodanig kostenelementen van de producten van die onderneming; de overdrager heeft dus op die basis recht op aftrek van de voorbelasting.

57. Naar mijn mening paste deze redenering bij de specifieke omstandigheden van de zaak Abbey National. Het ging in die zaak om de belasting die verschuldigd was over diensten die ten behoeve van de totstandkoming van de overdracht waren verricht, en niet om de belasting over de werkelijke overgedragen vermogensbestanddelen. Die vermogensbestanddelen, waarom het in deze zaak gaat, vormen duidelijk wel kostenelementen van de handelingen van de overnemer, en de continuïteit tussen de overdrager en zijn rechtsopvolger, de overnemer, rechtvaardigt dat de voorbelasting over hun levering zodanig wordt behandeld dat op deze basis een recht op aftrek ontstaat.

58. Teneinde het beginsel van neutraliteit van de BTW te respecteren en elke concurrentievervalsing te voorkomen, dient dat recht, in omstandigheden waarin artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn van toepassing is, toe te komen aan degene, overdrager dan wel overnemer, die de economische druk van de belasting werkelijk draagt. Slechts in zeer buitengewone — en moeilijk voor te stellen — omstandigheden zouden deze doelstellingen ook kunnen worden bereikt door het aftrekrecht aan de andere partij bij de overdracht toe te kennen.

Conclusie

59. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging om op de vraag van het Bundesfinanzhof te antwoorden als volgt:

Wanneer

- een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de keuzemogelijkheid in de artikelen 5, lid 8 en 6, lid 5, van Zesde richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zodat een overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen niet als levering van goederen of diensten wordt aangemerkt, en
- goederen en/of diensten worden verkregen door een natuurlijke of rechtspersoon (de overdrager) uitsluitend om een onderneming op te richten, maar niet te exploiteren, en om de vermogensbestanddelen van deze onderneming over te dragen aan een andere natuurlijke of rechtspersoon (de overnemer), die van plan is deze vermogensbestanddelen te gebruiken voor belaste handelingen,

berust het recht op aftrek van de over de verkregen goederen en/of diensten betaalde of verschuldigde BTW in beginsel

- bij de overdrager, wanneer de belastingdruk niet in de overdrachtprijs aan de overnemer is doorgegeven, en
- bij de overnemer, wanneer de belastingdruk in de overdrachtprijs aan hem is doorgegeven.