

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. DARMON

van 22 april 1986 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. In de onderhavige prejudiciële procedure stelt het Finanzgericht Düsseldorf het Hof twee vragen over, respectievelijk, de uitlegging van de Zesde richtlijn van de Raad (nr. 77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de richtlijn) en de verhouding tussen de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting op onroerend goed.

Voor de feiten en het procesverloop moge ik verwijzen naar het rapport ter terechtzitting. Ik wil er alleen aan herinneren, dat het hoofdgeding tussen de echtgenoten Kerrutt en de fiscus oorspronkelijk betrekking had op de heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de oprichting van een gebouw, die in het kader van een complexe, in de Bondsrepubliek Duitsland blijkbaar gebruikelijke juridische constructie — het zogenoemde „Bauherrenmodell” — had plaatsgevonden.

Blijkens de verwijzingsbeschikking en de in de loop van de procedure verstrekte gegevens werkt deze constructie als volgt: Via een lasthebber, in casu een beheersmaatschappij („Treuhandgesellschaft”), wordt een bouwterrein aangekocht, dat vervolgens wordt verdeeld over de verschillende lastgevers die aldus mede-eigenaar worden. Deze richten een vennootschap naar burgerlijk

recht op (de „Bauherrengemeinschaft” — een samenwerkingsverband van bouwheren — die door dezelfde beheersmaatschappij wordt vertegenwoordigd), die met een bouwmaatschappij een aannemingsovereenkomst sluit tot het oprichten van een gebouw op dat perceel en tot het leveren van verscheidene woningen. Bovendien kunnen de afzonderlijke mede-eigenaren door tussenkomst van de beheersmaatschappij, zoals in casu is gebeurd, voor zichzelf nog andere overeenkomsten sluiten, zoals een „Baubetreuungs”-overeenkomst, een overeenkomst betreffende verhuurbemiddeling, een overeenkomst van borgtocht en een overeenkomst betreffende kredietbemiddeling. De oplevering van het bouwwerk en de levering van de verschillende woningen kunnen plaatsvinden hetzij aan de vennootschap hetzij aan de individuele bouwheer die zich daartoe rechtstreeks verstaat met de bouw-firma.

Er is dus sprake van een aaneenschakeling van op zichzelf los van elkaar staande, door een en dezelfde lasthebber verrichte handelingen. Het voordeel van deze werkwijze is, dat ondanks het feit dat de lasthebber en de verschillende tussenpersonen moeten worden betaald, de bouwheren veel tijd en energie besparen en zij een beroep kunnen doen op de know-how van een gespecialiseerd lasthebber. Daarbij komt nog een fiscaal voordeel: De bouwheer kan de kosten aftrekken voor de inkomstenbelasting.

Het geschil ontstond, toen de plaatselijk toegevoegde belastingautoriteiten van de echtgenoten Kerrutt, verzoekers in het hoofdgeding, overdrachtsbelasting hieven, berekend

* Vertaald uit het Frans.

op een grondslag die alle verschillende handelingen omvatte; deze werden conform de rechtspraak van het Bundesfinanzhof als één geheel beschouwd. Volgens deze rechtspraak moeten de achtereenvolgens gesloten overeenkomsten — met name die betreffende de aankoop van het terrein en de aannemingsovereenkomst — als van elkaar afhankelijk worden beschouwd, daar de ene zonder de andere geen oorzaak zou hebben. Tussen deze overeenkomsten zou derhalve, om met een in de verwijzingsbeschikking geciteerde uitdrukking van het Bundesfinanzhof te spreken, een „intrinsieke verknoctheid” bestaan.

In het hoofdgeding hebben de echtgenoten Kerrutt gesteld, dat het om los van elkaar staande handelingen gaat en dat naar nationaal recht de overdrachtsbelasting enkel kan worden geheven ter zake van de verkrijging van het terrein.

De verwijzende rechter was evenwel van oordeel, dat deze zaak vermoedelijk niet alleen de toepassing van het nationale recht betrof, maar ook de toepassing van de in de richtlijn vervatte gemeenschapsbepalingen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW).

Het verband tussen nationaal en gemeenschapsrecht leidde hij af uit een bepaling van het Duitse Umsatzsteuergesetz, te weten § 4, nr. 9, sub a, waarin handelingen ter zake waarvan overdrachtsbelasting verschuldigd is, worden vrijgesteld van de BTW. De nationale rechter concludeerde hieruit, dat waar het „Bauherrenmodell” door de rechtspraak in zijn geheel aan de overdrachtsbelasting wordt onderworpen, de leveringen en dienstverrichtingen van aannemers, bouwvakkers, beheersmaatschappijen en andere betrokkenen zouden moeten worden vrijgesteld van BTW. Hij wees erop, dat de opvatting waarbij het Bauherrenmodell als „één geheel vormende, doch deelbare prestatie” wordt gezien, door de bondsminister van Financiën niet werd gedeeld. Blijkens de door de Duitse regering voor het Hof ingediende opmerkingen zou-

den deze leveringen en diensten in de praktijk niet van de BTW worden vrijgesteld, niettegenstaande de in de wet voorziene vrijstelling.

Ten einde te kunnen beoordelen, in hoeverre deze nationale bepalingen zich met het gemeenschapsrecht verdragen, heeft de verwijzende rechter twee, in het rapport ter terechtzitting weergegeven vragen gesteld, die hierop neerkomen:

1) Is het „Bauherrenmodell” te beschouwen als één „levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein” in de zin van de artikelen 13 B, sub g, en 28, lid 3, sub b, juncto punt 16 van bijlage F bij de Zesde richtlijn — waarin de door de richtlijn toegestane BTW-vrijstellingen worden opgesomd —, of vallen die handelingen — uitgezonderd de aankoop van het terrein — onder artikel 2, punt 1, van de richtlijn, bepalende dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” ?

Met andere woorden, gaat het hier om één enkele handeling die krachtens de richtlijn van de BTW is vrijgesteld, of vallen de betrokken handelingen, met uitzondering van de aankoop van het terrein, ingevolge artikel 2 juist wél onder de BTW ?

2) Voor het geval dat deze handelingen, met uitzondering van de levering van het terrein, onder de BTW zouden vallen, is het dan niet in strijd met de door de richtlijn beoogde harmonisatie, deze handelingen aan een tweede belasting, zoals de overdrachtsbelasting, te onderwerpen ?

2. In confesso is, dat de levering van het terrein is vrijgesteld van de BTW ingevolge

artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn.
Deze bepaling luidt:

„Gedurende de... overgangperiode” — oorspronkelijk bepaald op vijf jaar, ingaande op 1 januari 1978 — „kunnen de Lid-Staten:

...

b) de handelingen, genoemd in bijlage F blijven vrijstellen onder de in de Lid-Staat vigerende voorwaarden.”

Punt 16 van bijlage F betreft „leveringen van de in artikel 4, lid 3, bedoelde gebouwen en terreinen”, en artikel 4, lid 3, sub b, de „levering van een bouwterrein”.

Voorts staat buiten kijf, dat volgens het bij de vaststelling van de richtlijn geldende Duitse recht dit type van handelingen was vrijgesteld van omzetbelasting, en ook dat, nu binnen bovengenoemde termijn geen beslissing is genomen, de overgangsregeling van kracht is gebleven.

De eerste vraag die moet worden opgelost, is dus of de leveringen en de diensten van de aannemer, de bouwvakkers of de beheersmaatschappij, die in het kader van het „Bauherrenmodell” worden verricht, te zamen met de aankoop van het terrein één enkele handeling uitmaken. De Duitse regering en de Commissie stellen eensgezind voor, op deze vraag te antwoorden dat dergelijke leveringen en diensten ingevolge artikel 2, punt 1, van de richtlijn aan de BTW zijn onderworpen en niet onder de door de verwijzende rechter genoemde vrijstellingen kunnen vallen.

Een verduidelijking lijkt hier op zijn plaats. In haar schriftelijke opmerkingen kwam de Commissie op grond van de verwijzingsbeschikking tot de conclusie, dat de vrijstellingen van § 4, nr. 9, sub a, van het Umsatzsteuergesetz door de rechtspraak van het

Bundesfinanzhof waren verruimd; ter terechtzitting is, zoals gezegd, evenwel gebleken, dat de Duitse fiscus in de praktijk wel degelijk BTW heft over de betrokken leveringen en diensten. De verwijzende rechter heeft dus de theoretisch denkbare situatie voor ogen, dat zich ten gevolge van het in elkaar grijpen van nationale wetsbepalingen en de rechtspraak van het Bundesfinanzhof geen belastingcumulatie voordoet, wat evenwel geen realiteit is.

Wat de tweede vraag betreft, zijn de Duitse regering en de Commissie op grond van artikel 33 van mening, dat de richtlijn zich niet verzet tegen de handhaving of invoering door een Lid-Staat van overdrachtsbelasting op de verkoop van grond.

De echtgenoten Kerrutt hebben alleen mondelinge opmerkingen gemaakt, waarbij zij vooral zijn ingegaan op de tweede vraag. Huns inziens willen zowel het gemeenschapsrecht als het nationale recht voorkomen, dat dezelfde handeling dubbel wordt belast.

3. Alvorens in te gaan op de vraag of de in het kader van het „Bauherrenmodell” verrichte leveringen en diensten te zamen met de levering van het terrein als één handeling kunnen worden beschouwd en onder een van de vrijstellingen van de richtlijn kunnen vallen, wil ik eerst nagaan, van hoeverre die handelingen onder de algemene regel van artikel 2, punt 1, van de richtlijn vallen.

Deze handelingen vallen duidelijk onder de zeer ruim gedefinieerde categorieën van deze in de artikelen 4, lid 1, 5, lid 1, en 6, lid 1, nader uitgewerkte bepaling. Uit geen van de bepalingen van de richtlijn kan zonder meer worden afgeleid, dat verscheidene leveringen van goederen of diensten op grond van hun gemeenschappelijke doel — in casu de levering van een gebouw — kun-

nen worden samengevoegd om als één handeling te worden beschouwd. Artikel 10 van de richtlijn pleit voor de gedachte, dat elke levering en elke dienst op zich een belastbaar feit is en de verschuldigdheid van de belasting meebrengt. Volgens artikel 10, lid 2, van de richtlijn vindt het belastbaar feit immers plaats op het tijdstip waarop de handelingen worden verricht. Voor de belastingheffing kunnen de gevolgen van die handelingen dan ook niet worden uitgesteld tot het tijdstip waarop de gehele onroerend goedtransactie is afgewikkeld.

Om te beginnen artikel 13 B, sub g, van de richtlijn, waarin wordt vrijgesteld de „levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a”.

Per definitie kunnen hiermee enkel zijn bedoeld, gebouwen die al ten minste één keer zijn gebruikt. In casu gaat het om een nog niet in gebruik genomen gebouw, zodat deze bepaling niet van toepassing is.

Hieruit volgt, dat de leveringen en diensten van aannemers en bouwvakkers in het kader van een overeenkomst van het type „Bauherrenmodell” in beginsel zijn onderworpen aan de BTW en dat deze niet samen met de levering van het terrein, waarmee zij weliswaar samenhangen, doch juridisch los van staan, als één geheel zijn te beschouwen.

Wat de vrijstelling op grond van artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F betreft, moet worden onderscheiden tussen de levering van gebouwen met het erbij behorend terrein en de levering van bouwterreinen (artikel 4, lid 3, sub a en b, van de richtlijn).

De opbouw van artikel 4, lid 3, van de richtlijn bevestigt dit: Letter a hiervan betreft „de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming”; economisch en juridisch is dit één enkele handeling, omdat het gaat om eigendoms-overdracht van een bebouwd terrein. Letter b betreft de levering van een bouwterrein zonder meer; deze levering vormt dus niet noodzakelijkerwijs één geheel met latere en juridisch ervan losstaande, op de oprichting van een gebouw betrekking hebbende leveringen en diensten, zodat voor de BTW van één enkel belastbaar feit zou kunnen worden gesproken.

Zoals ik hierboven heb gezegd en tevens blijkt uit een mededeling van het bondsministerie van Financiën (*Bundessteuerblatt* I 1984, blz. 430), blijven de bij inwerkingtreding van de richtlijn vrijgestelde leveringen van bouwterreinen (artikel 4, lid 3, sub b, van de richtlijn) op grond van bovengenoemde bepalingen ook verder vrijgesteld van BTW.

Wat daarentegen de levering van een gebouw, of een gedeelte daarvan, met het erbij behorend terrein betreft, waarbij het om één handeling gaat, juridisch losstaand van de eraan voorafgaande handelingen (aankoop van een stuk grond, verschillende leveringen en diensten), zij erop gewezen, dat de leveringen van goederen en de dienstverrichtingen in het kader van het „Bauherrenmodell” in de Bondsrepubliek Duitsland nim-

4. Ik kom nu tot de door de verwijzende rechter aangehaalde vrijstellingen.

mer — noch voor noch, zoals wij hebben gezien, na de inwerkingtreding van de richtlijn — als zodanig vrijgesteld zijn geweest van de BTW. In zulke gevallen kan derhalve uit artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn geen vrijstelling worden afgeleid.

5. Uitgaande van de strekking van de eerste vraag heeft de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen onderzocht, of sommige van de in het kader van het „Bauherrenmodell” verrichte handelingen wellicht onder andere in de richtlijn voorziene vrijstellingen vallen, die de verwijzende rechter niet heeft genoemd.

Deze benadering is juist en ligt in de lijn van de rechtspraak van het Hof. Onlangs nog heeft het Hof in het arrest van 20 maart 1986 (zaak 35/85, Tissier, Jurispr. 1986, blz. 1207) overwogen:

„Ten einde de rechterlijke instantie die een prejudiciële vraag heeft voorgelegd, een bruikbaar antwoord te geven, kan het Hof bepalingen van het gemeenschapsrecht in aanmerking nemen, waarvan de nationale rechter in zijn vraag geen melding heeft gemaakt” (r. o. 9 *in fine*).

De in de verwijzingsbeschikking vermelde gegevens geven de indruk, dat sommige van de door verzoekers in het hoofdgeding gesloten accessoire overeenkomsten — borgtochtovereenkomst, overeenkomst betreffende kredietbemiddeling — onder artikel 13 B, sub d, punten 1 en 2, van de richtlijn zouden kunnen vallen. Hierin is bepaald:

„... de Lid-Staten (verlenen) vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen...:

d) ...

- 1) verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend;

- 2) het bemiddelen bij en het aangaan van borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend.”

Overeenkomstig het zoëven aangehaalde arrest (zaak 35/85, r. o. 9 *in fine*), dient de nationale rechter zo nodig, indien hem ook deze vraag is voorgelegd, te onderzoeken of bepaalde in het kader van het „Bauherrenmodell” gesloten overeenkomsten onder artikel 13 B, sub d, van de richtlijn vallen.

Samenvattend ben ik van mening, dat ook al kan naar nationaal recht een geheel van leveringen en diensten voor de vaststelling van de grondslag van een andere belasting als één handeling worden beschouwd, dit niet eveneens geldt voor de heffing van de BTW krachtens de richtlijn. Elke van de in het kader van dit geheel verrichte handelingen is aan de BTW onderworpen, voor zover zij op grond van de richtlijn niet is vrijgesteld of kan worden vrijgesteld.

Wij moeten dus ook de tweede vraag onderzoeken, betreffende de dubbele belastingheffing.

6. Artikel 33 van de richtlijn is op dit punt duidelijk. Het luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten.”

Zoals de Duitse regering terecht heeft aangevoerd en ook reeds uit de titel van de

richtlijn blijkt, beoogt deze de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting te harmoniseren. Deze harmonisatie strekt zich niet uit — artikel 33 bevestigt dit — tot de andere belastingen; de Lid-Staten mogen deze handhaven of invoeren, voor zover zij niet het karakter van omzetbelasting hebben. Dit is bij de overdrachtsbelasting het geval.

Ik stel derhalve voor, de tweede vraag in deze zin te beantwoorden. In de laatste

overweging van zijn beschikking merkt de verwijzende rechter op dat, bij een ontkenkend antwoord, in verband met de rechtspraak van het Bundesverfassungsgericht de grondwettigheid van het Grunderwerbsteuergesetz moet worden onderzocht, ter voorkoming dat één en dezelfde prestatie dubbel wordt belast. Dit is evenwel een kwestie die tot het interne recht van de verwijzende rechter behoort; zij heeft geen gevolgen voor het gemeenschapsrecht, zolang de gemeenschapsbepalingen worden nageleefd.

7. Mitsdien geef ik in overweging, het Finanzgericht Düsseldorf te antwoorden als volgt:

- „1) Een transactie die een overeenkomst tot aankoop van een onbebouwd terrein alsmede overeenkomsten tot aanneming van werk en het verrichten van diensten met het oog op de oprichting en levering van een gebouw op dit terrein omvat, is geen ‚levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein’ in de zin van artikel 4, lid 3, sub a, of artikel 13 B, sub g, van de Zesde richtlijn van de Raad (nr. 77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

Zulk een transactie bestaat uit de levering van een bouwterrein in de zin van artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, gevolgd door een reeks leveringen van goederen en dienstverrichtingen.

Deze laatste zijn ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, behoudens de in de richtlijn voorziene vrijstellingen, inzonderheid voor de handelingen genoemd in artikel 13 B, sub d, punten 1 en 2.

- 2) Krachtens artikel 33 van de Zesde richtlijn mag een Lid-Staat een overdrachtsbelasting handhaven of invoeren op onroerend-goedtransacties die tevens aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.”