

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

F. G. JACOBS

van 28 oktober 2004¹

1. Het verzoek van het Deense Højesteret om een prejudiciële beslissing betreft de vraag naar de omstandigheden waarin een persoon die ruimten huurt waarin hij voordien een economische activiteit heeft uitgeoefend, maar die nu deze activiteit heeft stopgezet, met betrekking tot de voortgezette huur al dan niet nog steeds als BTW-plichtige moet worden beschouwd, die als zodanig recht heeft op aftrek van de voorbelasting inzake uitgaven in verband met deze ruimten.

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

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 waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

Rechtskader

2. De essentie van het BTW-systeem is neergelegd in artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn:²

3. Overeenkomstig artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn³ zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan BTW.

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

4. Een belastingplichtige wordt in artikel 4, lid 1, gedefinieerd als ieder die een economische activiteit verricht, ongeacht het oog-

¹ — Oorspronkelijke taal: Engels.

² — Eerste Richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, nr. 71, blz. 1301).

³ — Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

merk of het resultaat van die activiteit. Economische activiteiten zijn volgens artikel 4, lid 2, „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 onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”. Artikel 4, lid 3, bepaalt dat „[de] lidstaten [...] eveneens als belastingplichtige [kunnen] aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten”.

5. De basisregels voor het recht op aftrek zijn vervat in artikel 17 van de 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 hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijn behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten [...]”. Overeenkomstig artikel 17, lid 1, ontstaat dit recht op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

6. Het Hof heeft reeds veelvuldig kwesties onderzocht met betrekking tot het gebruik van in een eerder stadium belaste goederen en diensten „voor” belastbare handelingen in een later stadium, en dus tot de omstandig-

heden waaruit al dan niet een recht op aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn voortvloeit.

7. Van enig belang voor onderhavig geding is de rechtspraak⁴ volgens welke ieder die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft een economische activiteit aan te vatten en hiertoe in een eerder stadium belaste goederen of diensten verworft, moet worden beschouwd als een als zodanig handelende belastingplichtige die recht heeft op onmiddellijke aftrek van de BTW over de voor zijn voorgenomen belastbare handelingen verworven goederen of diensten, zonder de aanvang van de daadwerkelijke exploitatie van de onderneming te hoeven afwachten en zelfs wanneer deze niet daadwerkelijk aanvangt.

8. Het Hof heeft zich nog niet specifiek uitgesproken over de spiegelsituatie, waarin een belastingplichtige een economische activiteit heeft stopgezet, maar belaste goederen en diensten blijft verwerven die samenhangen met voor deze activiteit aangegane verplichtingen.

9. Het heeft echter verklaard dat, althans wanneer een onderneming die belastbare handelingen verricht wordt overgedragen

4 — Arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655); 29 februari 1996, INZO (C-110/94, Jurispr. blz. I-857); 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1); 21 maart 2000, Gabalfrija e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577); 8 juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, Jurispr. blz. I-4279), en 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321).

met voortzetting van exploitatie („as a going concern”), de door de overdrager gemaakte kosten voor diensten ten behoeve van de uitvoering van deze overdracht, deel uitmaken van de algemene kosten van de onderneming vóór de overdracht, zodat de BTW over deze diensten in beginsel aftrekbaar is van de BTW die hij in een later stadium verschuldigd is.⁵

10. In Denemarken definieert de relevante versie van § 3 van de momslov (BTW-wet)⁶ „belastingplichtigen” als „natuurlijke of rechtspersonen die een zelfstandige economische activiteit uitoefenen”.

11. De praktijk van de Deense belastingdienst is vervat in de momsvejledning (BTW-richtsnoeren) 2001. Volgens deze richtsnoeren is de belastingdienst van mening dat rechts- of natuurlijke personen een zelfstandige economische activiteit uitoefenen in de gevallen die voortvloeien uit de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Feiten, procesverloop en middelen

12. I/S Fini H (hierna: „Fini H”) is een commanditaire vennootschap die is opge-

richt met als doel de uitbating van een restaurant in daartoe gehuurde ruimten. De tien jaar durende huurovereenkomst liep tot juli 1998 zonder mogelijkheid van opzegging door één van de partijen, en kon daarna door iedere partij afzonderlijk worden opgezegd. Het restaurant sloot in juli 1993, waarna de ruimten ongebruikt bleven.

13. Ondanks de huurvoorwaarden probeerde Fini H de huur te beëindigen, maar de verhuurder weigerde hiermee in te stemmen, en de enige huurders die zich aanboden waren ofwel niet bereid om dezelfde huur te betalen ofwel niet bereid om in te stemmen met Fini H's voorwaarden voor overname van de vaste inrichting. De verhuurder was bereid een andere huurder te aanvaarden op voorwaarde dat Fini H het verschil tussen beide huren zou betalen. Fini H was niet bereid hierop in te gaan en bleef feitelijk huurder tot het einde van de huurovereenkomst.

14. Na de stopzetting van de restaurantactiviteit zetten beide vennoten elk afzonderlijk hun eigen commerciële activiteiten voort, maar de commanditaire vennootschap als zodanig behield haar BTW-registratie en diende belastingaangiften in met afrek van de voorbelasting over huur, verwarming, elektriciteit en vaste telefoonkosten, die nog steeds met betrekking tot de ruimten werden betaald. Aangezien er geen verkoopactiviteit plaatsvond en er dus geen belasting over eigen omzet behoefde te worden aangegeven, leidde dit tot nettobetalingen aan Fini H.

5 — Zie arresten van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, in het bijzonder punten 35 e.v.), en 29 april 2004, Faxworld, C-137/02 (Jurispr. blz. I-5547, punt 39).

6 — In bekendmaking nr. 804 van 16 augustus 2000.

15. In september 1998 besliste de regionale belastingdienst evenwel dat de sinds oktober 1993 door hem betaalde bedragen moesten worden teruggevorderd en dat over het tijdvak april tot september 1998 geen betaling zou volgen. Deze beslissing werd genomen op grond van het feit dat Fini H sinds het derde kwartaal van 1993 geen belastbare levering van goederen of diensten omvatende activiteit in de zin van de momslov meer had uitgeoefend, wat een vereiste is voor aftrek van voorbelasting. In november 1999 bevestigde de nationale belastingdienst deze beslissing, en in februari 2000 stelde Fini H beroep in bij het Vestre Landsret.

16. In augustus 2001 bevestigde deze rechterlijke instantie de beslissing met de overweging dat na stopzetting van de activiteit gedane huuruitgaven die niet zijn terug te voeren op de gewone afwikkeling, maar die alleen berusten op een beding dat de huur niet kan worden opgezegd, niet konden worden beschouwd als bedrijfsuitgaven die samenhangen met een zelfstandige activiteit in de zin van § 3 van de momslov, en dat niet kon worden aangenomen dat Fini H te goeder trouw had gehandeld door voor BTW-doeleinden geregistreerd te blijven.

17. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld bij het Højesteret, dat verzoekt om

een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1. Kan een persoon worden geacht een zelfstandige economische activiteit in de zin van artikel 4, leden 1 tot en met 3, van de Zesde BTW-richtlijn uit te oefenen in een situatie waarin de betrokkene, na aanvankelijk een huur-overeenkomst in het kader van een zelfstandige economische activiteit te hebben gesloten, deze activiteit heeft beëindigd, maar de huur op grond van een beding volgens hetwelk zij niet kan worden opgezegd, een bepaalde periode in stand blijft, en waarin na beëindiging van de activiteit de huur niet meer is gebruikt om daarmee belastbare handelingen ter duurzame verkrijging van opbrengsten te verrichten?
2. Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang, of de betrokkene in het resterende deel van de periode waarin de huur niet kan worden opgezegd, actief probeert om met behulp van de in het kader van de beroepsactiviteit aangegane huur belastbare activiteiten ter duurzame verkrijging van opbrengsten te verrichten of om de huur over te dragen, en is het van belang hoelang de periode waarin de huur niet kan worden opgezegd of het resterende deel daarvan duurt?”

18. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Fini H, de Deense regering en de Commissie, die alle ter terechtzitting van 15 september 2004 in hun mondelinge

opmerkingen zijn gehoord. Fini H betoogt dat het recht op aftrek heeft, terwijl de Deense regering en de Commissie dit betwisten.

19. Fini H betoogt in wezen dat het recht op aftrek voortvloeit uit het feit dat de huur-overeenkomst werd gesloten met als doel de aanvang of uitoefening van een economische activiteit. Zij verwijst hierbij naar de arresten Rompelman, INZO en Breitsohl⁷, zich in het bijzonder baserend op de verwijzingen van het Hof naar de beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid. Indien het recht op aftrek haar niet zou worden toegekend, zou zij BTW verschuldigd zijn over goederen en diensten die werden aangeschaft ten bate van een onderneming die in een later stadium belastbare goederen levert en diensten verricht, en zouden verbintenissen die zij in de loop van de exploitatie is aangegaan als gevolg van later gewijzigde omstandigheden van aard veranderen. Ter terechtzitting heeft Fini H benadrukt dat de looptijd van het beding waardoor de huur niet kon worden opgezegd, in het handels-verkeer gebruikelijk was.

20. De Deense regering wijst op de zinsnede „om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen” in artikel 4, lid, 2, van de Zesde richtlijn. Wanneer een belastingplichtige hiertoe niet langer een zaak exploiteert, eindigt het recht op aftrek tegelijk met de economische activiteit of na een redelijk korte periode; hij kan immers niet op grond van het feit dat hij in het verleden een dergelijke activiteit heeft uitgeoefend, oneindig recht op aftrek genieten. Bij stopzetting van deze activiteit moet de belastingplichtige de zaak overdragen of die op een andere wijze bezigen om er opbrengst uit te verkrijgen. In casu zijn er

geen inspanningen geleverd om de ruimten of de huurovereenkomst met dit doel te gebruiken. De voortdurende uitgaven hingen niet samen met de aanvang, de exploitatie of de stopzetting van de activiteit. Toekenning van een recht op aftrek in een dergelijk geval zou strijdig zijn met het beginsel van de fiscale neutraliteit, aangezien er geen BTW wordt doorberekend aan de eindverbruiker. De weigering van dit recht is evenwel in overeenstemming met het beginsel van rechtszekerheid, omdat zij gebaseerd is op objectieve en achterhaalbare criteria. De door Fini H aangehaalde rechtspraak betreft andere omstandigheden en kan in deze niet worden toegepast. Andere arresten⁸ maken evenwel duidelijk dat de enkele hoedanigheid van huurder niet aan een economische activiteit ten grondslag kan liggen.

21. De Commissie stelt ten eerste dat de rechtspraak van het Hof, van het arrest Rompelman tot en met het arrest Breitsohl⁹, erkent dat de belastingdienst kan verlangen dat het kenbaar gemaakte voornemen inzake de uitoefening van een economische activiteit die aanleiding geeft tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens wordt ondersteund, en dat deze bij gebreke van dergelijke gegevens het recht op aftrek mag weigeren. Ten tweede worden bepaalde handelingen die bijvoorbeeld samenhangen met de stopzetting van een onderneming, nog steeds verricht „voor” in een later stadium belaste handelingen, zelfs na de stopzetting van de economische activiteit.

8 — Arresten van 20 juni 1991, Polysar Investments (C-60/90, Jurispr. blz. I-3111), en 6 februari 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Jurispr. blz. I-745); beschikking van 12 juli 2001, Welthgrove (C-102/00, Jurispr. blz. I-5679).

9 — Aangehaald in voetnoot 4. De Commissie haalt in het bijzonder punt 39 van het arrest Breitsohl aan.

7 — Aangehaald in voetnoot 4.

In onderhavig geval staat het aan de nationale rechterlijke instantie om te beoordelen of de handelingen een voornemen te zien gaven om de activiteit voor te zetten dan wel rechtstreeks en noodzakelijk samenhangen met de stopzetting van de onderneming. De enkele voortzetting van een contractuele verbintenis in de vorm van een huurovereenkomst kan evenwel geen blijk geven van het voornemen om door te gaan met een economische activiteit. Wanneer Fini H de huurovereenkomst in feite wilde gebruiken voor het verkrijgen van opbrengst — wat opnieuw door de nationale rechter moet worden vastgesteld — dan zouden de verworven goederen en diensten kunnen worden toegeschreven aan deze nieuwe of toekomstige economische activiteit, maar niet aan de vorige restaurantactiviteit.

Beoordeling

Algemene overwegingen

22. In het normale verloop van een commerciële activiteit waarbij in een eerder stadium geleverde goederen en verrichte diensten worden aangeschaft en in een later stadium goederen worden geleverd en diensten worden verricht die alle aan BTW onderworpen zijn, streeft de belastingplichtige een regelmatige winst na, zodat de waarde van de belasting over de eigen omzet in de regel groter is dan die van de voorbelasting. Derhalve betaalt hij periodiek het verschil tussen de twee bedragen aan de belastingautoriteiten, met andere woorden het bedrag aan belasting over eigen omzet dat hij van zijn afnemers heeft ontvangen onder aftrek van de voorbelasting over de goederen en diensten die hij gebruikt in het

kader van zijn belaste handelingen in een later stadium.¹⁰

23. Dit is evenwel een vereenvoudigd scenario, waarvan bepaalde handelingen in de praktijk kunnen afwijken.

24. Hoewel ten eerste de voorbelasting enkel in aftrek mag worden gebracht wanneer de hieraan onderworpen goederen of diensten worden gebruikt voor belastbare goederen of diensten in een later stadium, en hoewel in deze context vaak de metafoor van opeenvolgende handelingen wordt gebruikt, is aftrek niet afhankelijk van het doorlopen van een chronologische reeks van specifiek samenhangende handelingen in een eerder en later stadium.

25. Het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat dus op het tijdstip waarop zij verschuldigd wordt en er behoeft niet te worden gewacht op een handeling in een later stadium waarbij gebruik wordt gemaakt van een in een eerder stadium geleverd goed of verrichte dienst.¹¹ Van belang is of deze goederen of diensten in een eerder stadium een kostencomponent zijn van een belastbare handeling in een later stadium en dus rechtstreeks en onmiddellijk met een dergelijke handeling samenhangen.¹²

10 — Deze situatie is complexer wanneer sommige handelingen belastbaar zijn en andere zijn vrijgesteld, wat een pro-rata-aftrek ten gevolge heeft. In het onderhavige geval is er evenwel geen aanwijzing dat Fini H zich heeft beziggehouden met iets anders dan een volledig BTW-plichtige activiteit.

11 — Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn.

12 — Zie bijvoorbeeld arresten van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 19), en 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punten 20 e.v.).

26. Ten tweede moeten de algemene kosten van een onderneming die belastbare handelingen verricht, ook al kunnen die niet aan specifieke goederen of diensten in een later stadium worden toegeschreven, in beginsel beschouwd worden als dergelijke kostencomponenten, aangezien zij een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met het geheel van de bedrijfsactiviteiten.¹³

27. Ten derde is de BTW over specifieke goederen en diensten en algemene kosten niet alleen aftrekbaar alvorens enige belastbare handelingen in een later stadium worden verricht — bijvoorbeeld bij aanvang van een activiteit — maar gaat het recht op aftrek zelfs niet verloren wanneer de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid, of wanneer de belastingplichtige de aangeschafte goederen of diensten wegens omstandigheden buiten zijn wil om niet heeft kunnen gebruiken. In dergelijke gevallen is het evenwel vereist dat er echt een voornemen bestaat — ondersteund door objectieve gegevens, die de belastingdienst volledig gerechtigd is te verlangen — om dergelijke handelingen te verrichten, en dat de kosten met dit oogmerk werden gemaakt.¹⁴

28. Ten vierde kan het recht op aftrek zelfs blijven bestaan wanneer de belastingplichtige na de aanschaf van de in een eerder stadium geleverde goederen of verrichte diensten in een later stadium geen handelingen meer

verricht, zoals bijvoorbeeld in het geval van uitgaven met het oog op de stopzetting van de activiteit.

29. Het Hof heeft geoordeeld dat dit in beginsel het geval is bij uitgaven in het kader van de overdracht van een geheel of een deel van een algemeenheid van goederen van een onderneming aan een andere belastingplichtige.¹⁵ Hoewel het deze uitspraak deed in de bijzondere context van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan het standpunt kan worden ingenomen dat in deze omstandigheden geen levering heeft plaatsgevonden, moet dezelfde uitlegging ook worden toegepast wanneer de belastingplichtige de exploitatie van de onderneming in andere omstandigheden stopzet. Zoals het Hof heeft vastgesteld in het arrest *Abbey National*:¹⁶

„Elke andere uitlegging van artikel 17 van de Zesde richtlijn zou in strijd zijn met het beginsel van volledige neutraliteit van het BTW-stelsel ten aanzien van de fiscale belasting van alle economische activiteiten van het bedrijf, op voorwaarde dat deze zelf aan BTW zijn onderworpen, en zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van BTW, zonder dat hij deze zou kunnen aftrekken (zie, in die zin, arrest *Gabalfrija e.a.*, reeds aangehaald, punt 45). Dit zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen uitgaven ten behoeve van een onderneming vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van die onderneming, en uitgaven die zijn gedaan om die exploitatie te beëindigen.”

13 — Zie bijvoorbeeld arrest van 27 september 2001, *CIBO Participations* (C-16/00, Jurispr. blz. I 6663, punt 35).

14 — Zie bijvoorbeeld de in voetnoot 4 aangehaalde zaken; arrest *Midland Bank*, aangehaald in voetnoot 12, punt 22.

15 — Zie arresten *Abbey National* en *Faxworld*, beide aangehaald in voetnoot 5.

16 — In punt 35.

30. Ten slotte kan in bepaalde omstandigheden het bedrag van de voorbelasting dat van de belasting over de eigen omzet te boven gaan, met als resultaat een betaling door de belastingautoriteiten aan de belastingplichtige. Dit kan zich voordoen wanneer de onderneming geen winst maakt of gewoonweg geen in een later stadium belaste handelingen verricht. Dit valt dan weer te verwachten in belastingtijdvakken waarin een onderneming met haar activiteiten aanvangt of wordt geliquideerd en er nog geen of niet langer sprake is van handelingen in een later stadium.

31. Een dergelijke situatie is op zichzelf geenszins onverenigbaar met het gemeenschappelijk BTW-stelsel, zelfs wanneer die een nettobetaling aan de belastingplichtige met betrekking tot een deel van of het gehele tijdvak van diens economische activiteit — die ongeacht het resultaat ervan een economische activiteit blijft — ten gevolge heeft.¹⁷

32. De BTW is ontworpen als een algemene belasting op het (particuliere eind-)verbruik¹⁸, niet als een last die rust op ondernemingen die werkzaam zijn in de stadia die tot dat verbruik leiden. Het Hof heeft herhaaldelijk beklemtoond 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.¹⁹ Kan een belastingplichtige de voorbelasting terugkrijgen zonder daadwerkelijk in een later stadium belaste handelingen te verrichten, dan gaat het daarbij enkel om de terugbetaling van bedragen die voorheen aan de belastingdienst vooruit waren betaald in de verwachting dat de daarmee belaste handelingen zouden leiden tot een uiteindelijk belastbare levering voor eindverbruik. Komt deze verwachting niet uit en vindt er geen dergelijk eindverbruik plaats, dan ontbreekt de grondslag voor de heffing van belasting in eerdere stadia. Bijgevolg moeten de vooruitbetaalde bedragen worden terugbetaald aan de belastingplichtige die op dat moment de last draagt.

Voorliggende zaak

33. Hoewel de nationale rechterlijke instantie met haar vragen wenst te vernemen wat als economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn kan worden beschouwd, gaat het erom of Fini H in de beschreven feitelijke omstandigheden recht heeft op aftrek van voorbelasting.

34. Dit recht is niet alleen afhankelijk van Fini H's hoedanigheid van belastingplichtige (iemand die een dergelijke economische activiteit verricht), maar ook van het bestaan

17 — Artikel 4, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn.

18 — Artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn, aangehaald in punt 2.

19 — Zie bijvoorbeeld arrest Ghent Coal Terminal, aangehaald in voetnoot 4, punt 15.

van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen en diensten in een eerder stadium en de daadwerkelijke of voorgenomen handelingen in een later stadium in het kader van de betrokken activiteit, zoals vereist door artikel 17 van de Zesde richtlijn en de in voetnoten 12 en 13 geciteerde rechtspraak.

stopzetting van de activiteit samenhangende kosten aftrekbaar moet blijven, zelfs wanneer in een later stadium geen belastbare handelingen meer worden verricht. Dergelijke kosten maken deel uit van de algemene kosten van de complete restaurantactiviteit van de aanvang tot de stopzetting en vertonen dus een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de handelingen in een later stadium in het kader van deze activiteit.

35. In juli 1993 zette Fini H de exploitatie van haar restaurant in de betrokken ruimten stop, maar bleef zij huur betalen ter uitvoering van de met het oog op de uitoefening van deze activiteit aangegane contractuele verbintenissen.

36. Wanneer een belastingplichtige een economische activiteit stopzet, lijkt het duidelijk dat zijn hoedanigheid van belastingplichtige niet onmiddellijk kan eindigen bij het verrichten van de laatste handeling in een later stadium. Onvermijdelijk zullen zich verdere kosten aandienen — met inbegrip van die welke kunnen voortvloeien uit verbintenissen die niet onmiddellijk kunnen worden beëindigd — die met de uiteindelijke totale winst van de onderneming verrekend moeten worden. De BTW over dergelijke kosten moet aftrekbaar zijn, aangezien zij van invloed zijn op de totale toegevoegde waarde die werd gerealiseerd tijdens de exploitatie van de onderneming als geheel, die op zijn beurt bepalend is voor het gehele bedrag aan af te dragen BTW.

37. Bovendien volgt uit het arrest *Abbey National*²⁰ dat de BTW ter zake van met de

38. De door de beëindiging van de huur-overeenkomst voor de bedrijfsruimten gemaakte kosten moeten in deze categorie vallen, op dezelfde wijze als de kosten die samenhangen met de overdracht van de overige activa van het restaurant. En aangezien van een onderneming die haar activiteit stopzet redelijkerwijs niet kan worden verwacht dat zij van de ene op de andere dag haar activa overdraagt, moeten noodzakelijke tussentijdse kosten, zoals de in afwachting van de definitieve overdracht te betalen huur, ook worden meegerekend.

39. Daarom moet in beginsel de eerste vraag van de nationale rechterlijke instantie bevestigend worden beantwoord: in de genoemde omstandigheden kan de belastingplichtige als nog steeds zodanig handelend worden beschouwd, met andere woorden als iemand die nog steeds een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn verricht.

20 — Zie hierboven punten 28 en 29.

Looptijd van de huur

40. De moeilijkheid in onderhavig geval, waarnaar de nationale rechterlijke instantie in haar tweede vraag verwijst, vindt haar oorsprong in de ongewoon lange duur van het tijdvak — ongeveer vijf jaar — tijdens hetwelk de huur na stopzetting van de onderneming werd voortgezet, zonder op enige wijze te worden overgedragen of gebezigd voor een andere economische activiteit.

41. De reden voor de lange duur van dit tijdvak is tweevoudig: enerzijds kon de huur niet worden beëindigd zonder toestemming van de verhuurder, die niet werd verleend, anderzijds weigerde Fini H in te stemmen met de voorwaarden voor het vinden van een andere huurder.

42. Ter zake van het eerste punt blijkt uit de verwijzingsbeschikking dat Fini H juridisch geen aanspraak had op beëindiging van de huur vóór 1998. De huur was aangegaan met het oog op een restaurantactiviteit, een economische activiteit waarbij belastbare handelingen in een later stadium worden verricht. Voorzover Fini H niet kon ontkomen aan de betaling van de huur na de stopzetting van de activiteit (en de ruimten niet voor andere doeleinden werden gebruikt), moet deze huur worden beschouwd als onderdeel van de algemene kosten van de activiteit als geheel. De hierover geheven BTW moet daarom dan ook aftrekbaar zijn.

43. Het blijkt evenwel ook dat de betaling van de volledige huur niet onontkoombaar was, aangezien minstens een deel van de kosten vermeden had kunnen worden door de aanvaarding van een andere huurder, zij het onder voor Fini H niet geheel bevredigende voorwaarden. Kan de weigering tot aanvaarding van deze voorwaarden haar recht op aftrek beïnvloeden?

44. In de regel zal een persoon die een economische activiteit uitoefent, dit op de meest winstgevende wijze proberen te doen — of dit nu bij de aanvang, de exploitatie of de stopzetting van de onderneming is. De veronderstelling dat dit het geval is, ligt in feite aan het hele BTW-systeem ten grondslag.

45. In het kader van een normale bedrijfsvoering is dit bovendien een volstrekt redelijke veronderstelling, en een die de vrees van de Deense regering kan wegnemen dat een ondernemer op een of andere wijze kans zou zien 98 jaar lang teruggaaf van BTW te verkrijgen over een 99 jaar durende huur-overeenkomst die slechts gedurende één jaar voor een actieve onderneming werd benut. Zonder fraude kan de afgetrokken voorbelasting nooit hoger zijn dan de daadwerkelijke uitgaven voor de in een eerder stadium geleverde goederen of verrichte diensten.

46. Soms evenwel zullen één of meerdere onderdelen van een activiteit niet winstgevend zijn.

47. In de arresten Rompelman tot en met Breitsohl heeft het Hof aanvaard dat dergelijke omstandigheden in beginsel geen invloed hebben op het recht op aftrek van voorbelasting, wanneer een activiteit in de aanvangsfase strandt om redenen buiten de wil van de marktdeelnemer om. Hetzelfde moet gelden wanneer de eindfase of zelfs de hele activiteit verliesgevend is, zodat de waarde van de belaste handelingen in een eerder stadium die van de belastbare handelingen in een later stadium te boven gaat.

48. Mijns inziens mag het geen verschil maken of de redenen voor deze situatie niet — of niet geheel — buiten de wil van de belastingplichtige zijn gelegen, voorzover er geen sprake is van fraude, misbruik of ander oneigenlijk gebruik van de betrokken handelingen in een eerder stadium.

49. De toepassing van BTW is een objectief gegeven. Belasting wordt geheven over de daadwerkelijk toegevoegde waarde, zelfs indien een meer schrandere marktspeler een grotere toegevoegde waarde, en dus meer belastinginkomsten, had kunnen realiseren. Evenmin is van belang of een belastingplichtige tijdens een bepaald belastingstadium dan wel tijdens de hele exploitatie van zijn onderneming heeft nagelaten zijn verliezen te beperken, en dus ook het door de belastingautoriteiten te restitueren bedrag aan voorbelasting. Het nagestreefde winstniveau hangt af van veel overwegingen²¹, en

er kan van een belastingplichtige niet worden verlangd dat hij zijn onderneming uitbaat met het oog op de maximalisatie van BTW-inkomsten; evenmin kan hij gestraft worden als hij dit nalaat.

50. Hierbij moet bovendien worden bedacht dat, tenzij er sprake is van een voornemen tot misbruik van het belastingstelsel, belastingplichtigen in het algemeen ernaar zullen streven om hun eigen verliezen tot een minimum te beperken, zodat „derving” van BTW-inkomsten in omstandigheden als die van het onderhavige geval naar alle waarschijnlijkheid in de praktijk eerder zeldzaam zal zijn.

51. Het hier verdedigde standpunt is evenwel gebaseerd op de veronderstelling dat de betrokken goederen en diensten uit een eerder stadium hun rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de belastbare handelingen in een later stadium van de activiteit als geheel van aanvang tot einde behouden.

52. Deze samenhang kan op verschillende wijzen teloorgaan, telkens wanneer de goederen en diensten in een eerder stadium — in casu de gehuurde ruimten en bijbehorende diensten — voor een ander doel dan dat van de activiteit gebruikt worden. Dit zou het geval zijn bij gebruik voor particuliere doeleinden (wat een eindverbruik zou uitmaken en geen enkel recht op aftrek met zich zou brengen) of ten behoeve van een andere activiteit (in welk geval het recht op aftrek zou worden bepaald door de omstandigheden van deze activiteit; zie de navol-

21 — Zie arrest BLP Group, aangehaald in voetnoot 12, punt 26.

gende punten 54-57). Dit zou vanzelfsprekend ook het geval zijn bij fraude of misbruik met betrekking tot het BTW-systeem zelf of enig ander systeem.

53. Dienaangaande kan, naar analogie van de rechtspraak inzake bij de oprichting van een onderneming gemaakte kosten, redelijkerwijs ervan worden uitgegaan dat de belastingautoriteiten objectieve gegevens kunnen verlangen waarmee wordt aangetoond dat de goederen en diensten uit een eerder stadium niet gebruikt werden voor een ander doel dan dat van de oorspronkelijke activiteit.

Mogelijk voornemen tot aanvang van nieuwe economische activiteit

54. Een laatste aspect van de tweede vraag van de nationale rechterlijke instantie houdt in of het relevant zou zijn dat Fini H het voornemen had om de ruimten voor een andere BTW-plichtige activiteit te gebruiken.

55. Een dergelijke situatie zou worden bestreken door 's Hofs rechtspraak zoals die volgt uit de arresten Rompelman tot en met Breitsohl. Wanneer Fini H tijdens de betrok-

ken periode echt het voornemen had de ruimten te bezigen om er opbrengst uit te verkrijgen door middel van BTW-plichtige handelingen, wat onderhuur kan omvatten, dan is de voorbelasting in beginsel aftrekbaar, zelfs al was er uiteindelijk geen sprake van dergelijke opbrengst.

56. Uit de rechtspraak volgt evenwel duidelijk dat de belastingdienst objectieve gegevens mag verlangen waaruit blijkt dat Fini H te goeder trouw voornemens was de gehuurde ruimten voor dit doel te bezigen. Ontbreken dergelijke gegevens, dan kan hij de aftrek weigeren.²² Dit vooronderstelt dan weer dat het voornemen ondubbelzinnig en redelijkerwijs specifiek moet zijn. De enkele bereidwilligheid om de ruimten hiervoor te gebruiken wanneer zich de gelegenheid mocht voordoen, is mijns inziens niet voldoende.

57. Wanneer een dergelijke benadering relevant blijkt, gaat het om een beoordeling van de feiten die aan de nationale rechterlijke instantie staat. Aangezien Fini H zelf zich in casu evenwel niet op een dergelijke benadering lijkt te baseren, zal het waarschijnlijk enkel gaan om de beoordeling van de factoren die ik hierboven heb uiteengezet in verband met de samenhang tussen de stopgezette restaurantactiviteit en de voortdurende huur.

²² — Zie bijvoorbeeld arrest Gabalfrisa e.a., aangehaald in voetnoot 4, punt 46.

Conclusie

58. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen van het Højesteret als volgt te beantwoorden:

- 1) De artikelen 4 en 17 van de Zesde BTW-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die voor zijn belastbare handelingen in een later stadium een verbintenis aangaat inzake de verwerving van belastbare goederen en diensten — zoals de huur van een bedrijfsruimte —, maar die vóór de afloop van de verbintenis de belastbare handelingen in een later stadium staakt, terwijl hij desalniettemin ter uitvoering van deze verbintenis de betrokken goederen en diensten verder verwerft, in dat opzicht in beginsel moet worden geacht de hoedanigheid te behouden van als zodanig handelende belastingplichtige die voor de looptijd van de oorspronkelijke verbintenis recht heeft op aftrek van de BTW over deze goederen en diensten, op voorwaarde dat:
 - de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de goederen en diensten en de handelingen waarvoor de oorspronkelijke verbintenis inzake de verwerving daarvan was aangegaan, niet verloren gaat door het gebruik ervan voor particuliere doeleinden of voor een andere economische activiteit; en
 - het voortduren van deze rechtstreekse en onmiddellijke samenhang kan worden aangetoond door objectieve gegevens, wanneer de belastingdienst dit vereist.
- 2) De duur van het tijdvak dat verloopt tot het einde van de verbintenis is in beginsel in deze niet relevant. Het feit dat de belanghebbende mogelijk actief poogt de verworven goederen of diensten voor een ander doel dan de oorspronkelijke belastbare handelingen in een later stadium te gebruiken, is enkel relevant voorzover dit de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met deze handelingen kan doorbreken.