

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 6 februari 2003 ¹

1. De onderhavige prejudiciële procedure betreft vragen van het Bundesfinanzhof (hoogste Duitse rechter in belastingzaken) over de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, en 19, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn ² (hierna: „Zesde richtlijn”).

I — De feiten, het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

3. KapHag Renditefonds (hierna: „KapHag”) is een burgerrechtelijke vennootschap, met als vennoten de vennootschappen LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (hierna: „LOGOS 1”) en LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (hierna: „LOGOS 2”), alsmede drie natuurlijke personen: Moegelin, Tiemann en Mehnert.

2. De Duitse rechter wenst te vernemen of het in artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn opgenomen begrip dienst onder bezwarende titel het geval omvat dat een personenvennootschap een nieuwe vennoot opneemt tegen inbreng in contanten. Indien deze eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, wenst hij te vernemen of dit een bijkomstige handeling in de zin van artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn is, die bij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek dus buiten beschouwing kan blijven.

4. Het doel van de verzoekende vennootschap is de verwerving van een recht van opstal op een terrein te Berlijn, de bebouwing ervan en het onderhoud van een aantal gebouwen die een zelfstandig geheel vormen binnen een winkelcentrum. De vennootschap wordt als een besloten vastgoedfonds gedreven.

¹ — Oorspronkelijke taal: Spaans.

² — 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).

5. Toetreding tot de vennootschap was mogelijk tegen inbreng van 38 402 000 DEM, vermeerderd met 5 % agio.

6. Aanvankelijk had KapHag slechts twee vennoten, LOGOS 1 en LOGOS 2, die het recht van opstal hebben verworven. Moe-gelin en Tiemann traden eerst later toe, op 2 augustus 1991.

7. Op 12 november van dat jaar gaf Mehnert te kennen dat hij tot de vennootschap wilde toetreden tegen inbreng van het verlangde bedrag.

8. Op 19 december 1991 ontving verzoekster een declaratie van haar raadsman Severin ter hoogte van 75 000 DEM, vermeerderd met 10 500 DEM omzetbelasting (hierna: „BTW”), voor juridisch advies.

9. KapHag trok deze belasting af in haar BTW-aangifte voor het jaar 1991, maar het Finanzamt Charlottenburg (Duitsland) weigerde deze aftrek bij besluit van 17 februari 1998 op grond van het bepaalde in § 15, lid 2, en § 4, punt 8, sub f, van het Umsatzsteuergesetz van 1991³ (Wet op de

omzetbelasting, hierna: „UStG”). Dit besluit werd in de administratieve procedure bevestigd en nadien ook in beroep door het Finanzgericht Berlin (Duitsland).

10. Het Finanzgericht stelde zich op het standpunt dat KapHag aan de nieuwe vennoot via wederzijdse dienstverrichting een deelneming in de vennootschap had overgedragen, welke handeling op grond van § 4, punt 8, sub f, UStG is vrijgesteld van BTW, en betrok daarbij de rechtspraak van het Bundesfinanzhof volgens welke de opneming van commanditaire vennoten in een open vennootschap een vrijgestelde handeling is. De in § 15, lid 4, van voornoemde wet⁴ voorziene pro rata aftrek achtte het Finanzgericht niet van toepassing, aangezien de werkzaamheden van de advocaat enkel de toetreding van nieuwe vennoten betroffen.

11. De verzoekende vennootschap was het niet met deze uitspraak eens en stelde een beroep tot „Revision” in bij het Bundesfinanzhof. Zij voerde tot staving van haar vordering aan dat zij geen open vennootschap is, zodat de toetreding van Mehnert als vennoot een aan de BTW onderworpen handeling was. Bovendien had de advocaat

3 — BGBl. 1991 I, blz. 351. § 4, punt 8, sub f, bepaalt dat „handelingen en bemiddeling inzake deelnemingen in vennootschappen of verenigingen” zijn vrijgesteld van belasting. § 15, lid 2, luidt: „Van de aftrek van voorbelasting is uitgesloten de belasting op de levering en de invoer van goederen alsmede op de overige diensten waar de ondernemer voor de uitvoering van [...] belastingvrije handelingen gebruik van maakt”.

4 — Deze bepaling luidt als volgt: „Indien de ondernemer een ten behoeve van zijn onderneming geleverd of ingevoerd goed of een andere door hem ontvangen dienst slechts gedeeltelijk gebruikt voor de uitvoering van handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, is het gedeelte van de voorbelasting dat economisch aan die handelingen kan worden toegerekend, niet aftrekbaar. De ondernemer kan het niet-aftrekbaar bedrag aan de hand van een objectieve schatting vaststellen”.

zijn diensten niet uitsluitend ten behoeve van de opneming van deze nieuwe vennoot verricht, maar ook ten behoeve van de latere belastbare verhuuractiviteit.

artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn worden vrijgesteld. Dit roept dan vervolgens de vraag op of het een toekomstige handeling in de zin van artikel 19, lid 2, tweede zin, van deze richtlijn betreft. Om deze onzekerheid weg te nemen, dient het Hof van Justitie een antwoord te geven op de volgende vraag:

12. Het Bundesfinanzhof is van mening dat een personenvennootschap bij haar oprichting of bij opneming van een nieuwe vennoot tegen een inbreng in contanten of in natura, een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn. In casu kan echter worden betwijfeld of zulks het geval is, aangezien de opneming van de vennoot niet op basis van een bilaterale overeenkomst met de rechtspersoon is geschied, maar op basis van de tussen de vennoten gesloten vennootschapsovereenkomst. Teneinde deze twijfel weg te nemen, heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 27 september 2001 het Hof van Justitie de volgende vraag voorgelegd:

„Is in dat geval sprake van een toekomstige handeling in de zin van artikel 19, lid 2, tweede zin, van richtlijn 77/388/EEG en kan de belastingplichtige zich beroepen op de regeling van artikel 19, lid 2, tweede zin, van richtlijn 77/388/EEG, volgens welke dergelijke toekomstige handelingen de aftrek van de voorbelasting niet uitsluiten?”

II — De procedure voor het Hof van Justitie

„Verricht een personenvennootschap bij het opnemen van een vennoot tegen betaling van een contante inbreng te zijnen behoeve een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van richtlijn 77/388/EEG?”

14. De Commissie en KapHag hebben binnen de door artikel 20 van 's Hof's Statuut-EG bepaalde termijn schriftelijke opmerkingen ingediend.

13. Indien het antwoord op deze vraag bevestigend luidt, moet de dienst volgens de verwijzende rechter overeenkomstig

15. Geen van de partijen in de schriftelijke procedure heeft om een mondelinge behandeling verzocht. De Duitse regering, die geen opmerkingen had ingediend, heeft echter verzocht te worden gehoord, zodat het Hof tot een mondelinge behandeling heeft besloten.

16. Tijdens deze mondelinge behandeling, die plaatsvond op 15 januari 2003, hebben de Duitse regering en de Commissie opmerkingen gemaakt.

18. Artikel 4, lid 1, van de richtlijn omschrijft „belastingplichtige” als volgt:

„[...] ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

III — De relevante bepalingen van de Zesde richtlijn

17. Artikel 2 omschrijft de belastbare handeling als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. [...]”

19. Deze economische activiteiten zijn volgens lid 2 van voornoemd artikel:

„[...] 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. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

20. Artikel 13 regelt de vrijstellingen met betrekking tot binnenlandse handelingen. In het kader van de onderhavige prejudiciële vraag is het bepaalde onder B, sub d, punt 5, van dit artikel van belang, waarin zijn vrijgesteld:

„handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer,

inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van:

— documenten die goederen vertegenwoordigen;

— de in artikel 5, lid 3, genoemde rechten of effecten”.

21. Artikel 17 regelt het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek van BTW. De leden 1, 2, 3 en 5 luiden als volgt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. 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 zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) [...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

[...]

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, punt B, sub a en sub d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap.

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2

en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a.

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.

[...]”

22. Laatstgenoemd artikel, „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek”, bepaalt:

„1. Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de leveringen van investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt. Tevens wordt buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de in artikel 13, B, sub d, bedoelde handelingen, wanneer deze bijkomstige handelingen zijn, alsmede tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen. Indien de lidstaten gebruik maken van de in artikel 20, lid 5, geboden mogelijkheid om geen herziening voor investeringsgoederen te eisen, mogen zij de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen opnemen in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek.

3. [...]”

IV — Beoordeling van de prejudiciële vragen

A — De eerste prejudiciële vraag

23. Het Bundesfinanzhof wenst te vernemen of de opnemings in een personenvennootschap tegen inbreng in contanten een aan de BTW onderworpen handeling is, omdat in het tegenovergestelde geval de door Severin⁵ afgewentelde belasting volgens het bepaalde in artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn, a contrario uitgelegd, niet aftrekbaar zou zijn.

24. Het antwoord van het Hof dient uit te gaan van een premisse die, ook al ligt zij voor de hand, niet mag worden vergeten: de gemeenschapswetgever heeft alle leveringen van goederen en diensten die binnen een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht door een ieder die een van de economische activiteiten bedoeld in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn verricht, aan de BTW willen onderwerpen, want het gaat om een algemene verbruiksbelasting.⁶

25. Om een definitie van „aan BTW onderworpen handelingen” te kunnen geven, moet het begrip belastingplichtige worden gepreciseerd. Gezien de grondgedachte van de Zesde richtlijn komt dit neer op afbakening van het begrip „economische activiteit”.⁷

26. Dit begrip heeft een zeer ruime inhoud⁸, die zich uitstrekt tot alle stadia van de productie en distributie van goederen en diensten⁹, ongeacht wie deze verricht¹⁰ en ongeacht de rechtsvorm. Beslissend is dat de activiteit, los van het resultaat ervan, is bedoeld om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen. Dit objectieve karakter¹¹ vloeit voort uit het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijke BTW-stelsel.¹² Het Hof heeft deze tweeledigheid — de ruime inhoud en het objectieve karakter van het begrip — onlangs herhaald in zijn arresten met betrekking tot vergoedingen voor het gebruik van tolwegen.¹³

7 — Dit begrip is recentelijk door advocaat-generaal Léger onderzocht in zijn conclusie van 12 september 2002 in de zaak EDM (C-77/01), waarin het Hof nog geen arrest heeft gewezen.

8 — Zie arrest van 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17).

9 — Zie het in de vorige voetnoot aangehaalde arrest (zelfde punt), alsook het arrest van 6 februari 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Jurispr. blz. I-745, punt 13).

10 — Het Hof heeft immers vastgesteld dat de verrichting van ambtelijke werkzaamheden door notarissen, waar zij duurzaam en tegen vergoeding diensten verlenen aan particulieren, een „economische activiteit” is in de zin van de Zesde richtlijn (zie arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 9).

11 — Zie arrest Commissie/Nederland, reeds aangehaald, punt 8.

12 — Zie reeds aangehaalde arresten Van Tiem, punt 18, en Harnas & Helm, punt 14. Zie voorts arrest van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Jurispr. blz. I-3111, punt 12).

13 — Arresten van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk (C-276/97, Jurispr. blz. I-6251, punt 31); Commissie/Ierland (C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 29); Commissie/Vereinigd Koninkrijk (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 41); Commissie/Nederland (C-408/97, Jurispr. blz. I-6417, punt 25), en Commissie/Griekenland (C-260/98, Jurispr. blz. I-6537, punt 26).

5 — De vraag of de door deze advocaat gedeclareerde honoraria enkel betrekking hadden op door hem verleende diensten ten behoeve van de opening van een nieuwe vennoot dan wel ook op andere diensten met betrekking tot de oprichting en de werking van de vennootschap, valt buiten het bestek van de prejudiciële vraag. De Duitse rechter wenst te vernemen of de door deze advocaat afgewentelde belasting aftrekbaar is, en stelt in dat verband de vraag of de opening van een nieuwe vennoot in een personenvennootschap een belastbare handeling is. Na beantwoording van deze vraag door het Hof dient hij het geschil te beslechten op basis van dat antwoord en de feiten van het hoofdgeding, over welke feiten het Hof zich niet kan uitspreken.

6 — Zie arrest van 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, Jurispr. blz. I-7387, punt 13).

27. Het begrip kent ook een negatieve definitie. Zo wordt de loutere uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht op zich niet als een economische activiteit beschouwd.¹⁴ Het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen is dan ook volgens de communautaire rechtspraak geen economische activiteit. Dit is als zodanig namelijk niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend voortspruit uit de loutere eigendom van het goed.¹⁵ Wanneer de deelneming echter gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die een aandeelhouder of vennoot heeft, kan de handeling bij uitzondering aan BTW onderworpen zijn.¹⁶

28. Indien het verwerven van deelnemingen op zich geen economische activiteit in de zin van de richtlijn vormt, geldt dit eveneens voor de verkoop van die deelnemingen.¹⁷

29. Van wezenlijk belang is, dat er over en weer prestaties worden uitgewisseld.¹⁸

14 — Zie arrest van 20 juni 1996, *Wellcome Trust* (C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punt 32).

15 — Zie arrest *Polysar Investments Netherlands*, reeds aangehaald, punt 13. Zie in deze zin ook de arresten van 22 juni 1993, *Sofitam* (C-333/91, Jurispr. blz. I-3513, punt 12); *Harnas & Helm*, reeds aangehaald, punt 15; 14 november 2000, *Floridienne en Berginvest* (C-142/99, Jurispr. blz. I-9567, punt 17); 27 september 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 19), en de beschikking van 12 juli 2001, *Welthgrove* (C-102/00, Jurispr. blz. I-5679, punt 14).

16 — Zie reeds aangehaalde arresten *Polysar Investments Netherlands*, punt 14, *Floridienne en Berginvest*, punt 18, en *Cibo Participations*, punt 20. Zie ook de beschikking *Welthgrove*, reeds aangehaald, punt 15.

17 — Zie arrest *Wellcome Trust*, reeds aangehaald, punt 33.

18 — Zie arrest van 3 maart 1994, *Tolsma* (C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14).

Juist hierin ligt de betekenis van de hiervoor door mij aangehaalde rechtspraak van het Hof. Wanneer bijvoorbeeld de eigenaar van een onroerend goed een derde een recht van opstal op dat goed verleent, is dat een belastbare handeling voorzover er een vergoeding tegenover staat.¹⁹

30. Om dezelfde reden heeft een holdingvennootschap wier enige activiteit bestaat in het verwerven van deelnemingen in andere ondernemingen, geen recht op aftrek van voorbelasting; zij is immers niet BTW-plichtig nu zij door het ontbreken van een tegenprestatie geen economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn²⁰ verricht. Deze tegenprestatie ontbreekt eveneens wanneer zij dividenden ontvangt, zodat ook deze buiten het in de communautaire wetgeving voorziene stelsel van aftrek vallen.²¹ In dergelijke gevallen is louter sprake van vermogensbeheer. Hetzelfde geldt voor het verwerven en houden van obligaties²² en voor de koop en verkoop van aandelen en andere effecten ter verkrijging van zo hoog mogelijke dividenden of een zo hoog mogelijke opbrengst van het kapitaal, teneinde de medische research te stimuleren.²³

31. Ook wanneer de hoedanigheid van vennoot van een onderneming en daarmee het recht om uit de exploitatie daarvan voortkomende dividenden of winst te ont-

19 — Arrest *Van Tiem*.

20 — Arrest *Polysar Investments Netherlands*.

21 — Arrest *Sofitam*.

22 — Arrest *Harnas & Helm*.

23 — Arrest *Wellcome Trust*.

vangen, gepaard gaat met directe of indirecte inmenging in het beheer van die onderneming, is geen sprake van een „economische activiteit” in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, indien het rendement op de investering in de onderneming geen tegenprestatie voor het beheer vormt, dat wil zeggen indien geen rechtstreeks verband bestaat tussen de uitgeoefende activiteit en de ontvangen tegenprestatie.²⁴ Wanneer een dergelijk verband daarentegen wel bestaat en de rente genererende beleggingen hun oorsprong vinden in gelden die cliënten hebben betaald in het kader van een dienstverrichting onder bezwarende titel — en dus een belastbare handeling — (beheer van onroerend goed), dan vallen deze opbrengsten binnen de werkingssfeer van de BTW.²⁵

32. Voor een antwoord op de door de verwijzende rechter gestelde vraag moet het Hof derhalve onderzoeken wat het rechtskarakter is van de verhouding die ontstaat tussen een personenvennootschap en de nieuwe vennoot wanneer deze met het oog op zijn toetreding tot de vennootschap daaraan een inbreng in contanten betaalt.

33. Voor mij staat vast dat de toekomstige vennoot een beschikkingsdaad met betrekking tot zijn vermogen verricht, waarvoor de toetreding tot de vennootschap niet de tegenprestatie vormt. Met andere woorden, de opneming in een vennootschap vormt geen dienstverrichting waarmee de rechtspersoon de nieuwe vennoot een economisch voordeel biedt.

34. Ik kan mij niet vinden in de door het Bundesfinanzhof in de verwijzingsbeschikking aangehaalde rechtspraak, volgens welke de oprichter van de vennootschap als tegenprestatie voor zijn inbreng vennootschapsrechten ontvangt²⁶ en de nieuw opgerichte vennootschap derhalve een dienst onder bezwarende titel verricht, die aan BTW onderworpen is.

35. De oprichting van een personenvennootschap (vennootschapsovereenkomst als oprichtingshandeling) of de latere toetreding van vennoten tot die vennootschap (wijziging van de overeenkomst) vormt een overeenkomst waarbij meerdere personen (natuurlijke of rechtspersonen) een organisatie oprichten — waaraan het recht rechtspersoonlijkheid toekent om in het rechtsverkeer te kunnen handelen — resp. haar subjectieve basis uitbreiden of wijzigen. Bij deze overeenkomst verbinden de vennoten zich weliswaar om goederen of diensten in te brengen voor een gemeenschappelijk doel — gewoonlijk een winst oogmerk. Maar zelfs met de beste bedoelingen zijn in dit doel geen elementen terug te vinden van het begrip verbruik in ruil voor een tegenprestatie in het kader van een wederkerige rechtsverhouding, dat ten grondslag ligt aan van de gemeenschappelijke regeling van de BTW.²⁷ Zoals heel duidelijk uit de hierboven geciteerde rechtspraak van het

26 — Daarbij is mijns inziens niet van belang of het om een inbreng in contanten dan wel om een inbreng in natura gaat.

27 — Artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), bepaalt: „[I]et 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 prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden”.

24 — Arresten *Floridienne* en *Berginvest*, en *Cibo Participations*.

25 — Arrest van 11 juli 1996, *Régie dauphinoise* (C-306/94, Jurispr. blz. I-3695).

Hof blijkt, is hoogstens sprake van een verwachting van het verkrijgen van opbrengsten, die wel voortkomen uit de door een beschikkingshandeling verkregen eigendom van een aandeel in de vennootschap, doch die daarvoor niet de beloning vormen.

36. Samenvattend geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te antwoorden, dat een personenvennootschap die een vennoot opneemt tegen een inbreng in contanten, geen dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn verricht. Zij verricht derhalve geen belastbare handeling.²⁸

37. Hieraan doet niet af dat volgens artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn onder meer de handelingen met betrekking tot deelnemingen in vennootschappen van de BTW zijn vrijgesteld, welke uitzondering veronderstelt dat zij eerst belastbaar waren. Uit deze bepaling kan niet worden afgeleid dat de verwerving van een deelneming in een vennootschap altijd en in elk geval aan BTW is onderworpen.

28 — Het is mij niet duidelijk waarom het Bundesfinanzhof in zijn verwijzingsbeschikking naar richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25) verwijst. Voor de beslechting van het geschil is immers niet relevant dat de litigieuze handeling aan een dergelijke belasting onderworpen kan zijn, omdat de onderworpenheid aan die belasting niet beslissend is voor de BTW-plichtigheid, nu de richtlijn enkel bepaalt dat het heffen van BTW niet verboden is [zie artikel 12, lid 1, sub f, van voornoemde richtlijn].

38. Een handeling is immers „vrijgesteld” wanneer zij voldoet aan de concrete voorwaarden voor belastbaarheid, maar heffing van die belasting achterwege blijft als gevolg van een beslissing van de wetgever. Is niet aan die voorwaarden voldaan, dan is geen sprake van een vrijstelling, maar enkel van niet-belastbaarheid. De in voornoemde bepaling voorziene vrijstelling impliceert dan ook niet dat alle soorten handelingen met betrekking tot de daarin genoemde waardepapieren belastbaar zijn, maar betekent enkel dat alle daarmee samenhangende handelingen die belastbaar zijn omdat zij aan de in artikel 2, punt 1, juncto artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalde voorwaarden voldoen, van deze belasting zijn vrijgesteld.

39. De oplossing die ik voorstel, is dan ook niet in tegenspraak met de bewoordingen van artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn. Het Hof heeft immers vastgesteld dat deze bepaling weliswaar tot uitdrukking brengt dat handelingen inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren binnen het toepassingsgebied van de BTW kunnen vallen²⁹, doch ook niet meer dan dat, zodat we daaruit mogen afleiden dat andere handelingen, zoals die in het hoofdgeding, daarvan zijn uitgesloten.

40. Het ontgaat mij waarom de Duitse regering ter terechtzitting een beroep heeft gedaan op artikel 5, punt 8, van de Zesde richtlijn. Naar haar mening biedt deze

29 — Zie reeds aangehaalde arresten Wellcome Trust, punt 35, en Harnas & Helm, punt 16.

bepaling steun aan de stelling dat handelingen van een vennootschap als die van het hoofdgeding belastbaar zijn, omdat het de lidstaten op grond hiervan is toegestaan overdrachten in de vorm van een inbreng in een vennootschap niet als een levering van goederen te behandelen. Voor deze bepaling geldt hetzelfde als voor voornoemd artikel 13, B, sub d, punt 5. Het feit dat de lidstaten een dergelijke overdracht van de werkingssfeer van die bepaling kunnen uitsluiten, betekent niet dat iedere inbreng in een vennootschap altijd en onontkoombaar een „levering van goederen” in de zin van artikel 2, punt 1, van de richtlijn is.

41. Ook het arrest van 27 januari 2000, Heerma³⁰, ondersteunt het standpunt van de Duitse regering niet. Het Hof stelde daarin vast, dat de vennoot die een onroerende zaak verhuurt aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt een zelfstandige economische activiteit verricht in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. Hieruit volgt niet dat de opneming van een nieuwe vennoot in een personenvennootschap tegen inbreng in contanten een belastbare handeling is. Het betreft twee verschillende activiteiten, die niets met elkaar van doen hebben. De eerste is de toetreding tot de vennootschapsstructuur en de tweede een daad van beheer met betrekking tot de onroerende eigendommen, met als enige bijzonderheid dat degene die het gebruik en het genot van de zaak overdraagt, niet een derde maar een lid van de maatschap is, die in dat kader hoe dan ook als een buitenstaander handelt.

B — *De tweede prejudiciële vraag*

42. Indien het Hof mijn voorstel met betrekking tot de uitlegging van de eerste vraag van het Bundesfinanzhof volgt, behoeft de tweede vraag niet te worden onderzocht.

43. Maar ook indien het Hof van mening mocht zijn dat de opneming in een personenvennootschap tegen een inbreng in contanten aan BTW is onderworpen, is een dergelijk onderzoek overbodig; de handeling zou dan immers — zoals het Bundesfinanzhof zelf heeft gesteld in de verwijzingsbeschikking — ingevolge artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld.

44. Bijgevolg is de vaststelling of in het hoofdgeding sprake is van een van de bijkomstige handelingen als bedoeld in artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn niet relevant voor de beslechting van het geschil, zodat de door de Duitse rechter gestelde vraag zinloos is.

45. Het beginsel van neutraliteit dat aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel ten

30 — C-23/98, Jurispr. blz. I-419.

grondslag ligt, gebiedt dat de belastingplichtige de BTW mag aftrekken die hij is verschuldigd voor de goederen en diensten die hij voor zijn belaste handelingen gebruikt.³¹ Volgens dit beginsel mag de belastingplichtige op de door hem verschuldigde BTW de voorbelasting in aftrek te brengen die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt.³² Het voornaamste gevolg van de toepassing van dit beginsel op de aftrek van voorbelasting is, dat de objectieve inhoud daarvan moet overeenstemmen met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Met andere woorden, het „mechanisme van aftrek van voorbelasting” moet zo worden toegepast dat „het toepassingsgebied ervan zoveel mogelijk samenvalt met het terrein van de beroepsactiviteit” van de belastingplichtige.³³

46. Handelt dus een belastingplichtige als eindverbruiker en verwerft hij goederen of maakt hij gebruik van diensten in privé, heeft hij geen recht op aftrek³⁴; gebruikt hij de goederen of diensten ten behoeve van zijn belaste handelingen, dan ontstaat

slechts recht op aftrek voorzover zij daadwerkelijk voor die handelingen worden gebruikt.³⁵

47. De voorgaande overwegingen verduidelijken artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn. Wat de goederen en diensten betreft die de belastingplichtige gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, is aftrek van voorbelasting slechts toegestaan voor het deel van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de eerstgenoemde handelingen. Het pro rata is de uitkomst van een breuk waarvan de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, en de noemer bestaat uit het totale bedrag voor diezelfde periode en met diezelfde uitsluiting, met betrekking tot alle door de belastingplichtige verrichte handelingen, met inbegrip van die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Volgens artikel 19, lid 2, worden bijkomstige handelingen zowel in de teller als in de noemer van de breuk buiten beschouwing gelaten. Deze regeling beoogt tevens de neutraliteit van het gemeenschappelijke BTW-stelsel te verzekeren.³⁶

31 — Aldus de bewoordingen van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn. Zie, voor de aftrekregeling als instrument voor de neutraliteit van de belasting, de arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19), 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15), 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15), 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 tot en met C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 44), en 25 oktober 2001, Commissie/Italië (C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punt 30).

32 — Zie arrest van 19 februari 1998, SPAR (C-318/96, Jurispr. blz. I-785, punt 23).

33 — Zie arrest van 8 maart 1988, Intiem (165/86, Jurispr. blz. 1471, punt 14). Zie in deze zin ook het arrest Sofitam, reeds aangehaald, punt 11.

34 — Zie arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3793, punt 9).

48. Kortom, het artikel waarop de tweede prejudiciële vraag betrekking heeft, maakt deel uit van de in de Zesde richtlijn voor-

35 — Zie arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 27).

36 — Zie arrest Régie dauphinoise, reeds aangehaald, punt 21.

ziene aftrekregeling. Voor de toepassing ervan moet een recht op aftrek zijn ontstaan en dat is volgens het bepaalde in artikel 17, leden 1 en 2, uitsluitend het geval wanneer de verschuldigde belasting goederen en diensten betreft die ten behoeve van de belaste handelingen worden gebruikt.³⁷ Indien zij daarentegen verband houden met handelingen die niet belastbaar zijn of met handelingen die wel belastbaar zijn maar waarvoor een vrijstelling geldt, is geen belasting verschuldigd en ontstaat geen recht op aftrek.³⁸ Het recht op aftrek ontstaat alleen wanneer een verplichting tot belastingafdracht bestaat waarop dat recht kan worden toegepast.³⁹ Het bewijs hiervan is artikel 17, lid 3, sub b en c, dat bij uitzondering de aftrek mogelijk maakt van de omzetbelasting over goederen of diensten die ten behoeve van bepaalde vrijgestelde handelingen worden gebruikt, waaronder die bedoeld in artikel 13, punt B, sub d, punt 5, wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de

Gemeenschap of wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap is gevestigd.

49. Het Hof heeft in het arrest BLP Group⁴⁰ uitgemaakt dat, behalve in de uitdrukkelijk in de Eerste en de Zesde richtlijn bepaalde gevallen, de belastingplichtige die voor het verrichten van een vrijgestelde handeling gebruik maakt van een dienst waarover hij BTW heeft betaald, geen recht op aftrek van deze belasting heeft, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling.

37 — In werkelijkheid wordt het ontstaan van een recht op aftrek door twee factoren bepaald: de verschuldigdheid van de aftrekbare belasting en het gebruik van de goederen of diensten ten behoeve van de belaste handelingen van de belastingplichtige (zie P. Alguacil Marí en G. Orón Moratal, „La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, in *Noticias/CEE*, nrs. 67 en 68, augustus/september 1990, blz. 96).

38 — Zoals ik reeds in voetnoot 3 heb opgemerkt, sluit § 15, lid 2 UStG de belasting op de leveringen van goederen en diensten die voor het verrichten van vrijgestelde handelingen worden gebruikt, van het recht op aftrek uit. Op dit punt is de Spaanse wet op de omzetbelasting bijzonder helder (wet nr. 37/1992 van 28 december 1992, *Boletín Oficial del Estado* van 29 december 1992, blz. 44247): artikel 94, lid 1, punt 1, sub a, bepaalt dat de belastingplichtige de BTW kan aftrekken die verschuldigd is over de verkrijging en de invoer van goederen en diensten die hij gebruikt voor *belastbare en niet vrijgestelde handelingen* (cursivering van mij).

39 — Zie P. Alguacil Marí en G. Orón Moratal, op. cit., blz. 101. S. Colmenar Valdés stelt in „El derecho a la deducción en el IVA” in *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nr. 157, 1982, blz. 327, het volgende: „Gelet op de functionele samenhang tussen de aftrek van de belasting die in het voorafgaande stadium is betaald en de belasting die in het volgende stadium moet worden voldaan, zou in die gevallen waarin geen belasting behoeft te worden afgedragen evenmin recht op aftrek voor het reeds betaalde moeten bestaan, omdat dan de bestaanreden van het recht op aftrek is komen te vervallen.”

50. Op grond van het voorgaande concludeer ik dat de opneming van een vennoot in een personenvennootschap tegen een inbreng in contenten hoe dan ook buiten het toepassingsgebied van de BTW valt, zodat aftrek van de over de dienstverrichtingen ten behoeve van die opneming in de vennootschap betaalde belasting niet aan de orde is in het hoofdeding. Hiervan volgt dat de pro rata-regel en de bepaling van artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn niet op het geschil van toepassing zijn, zodat de tweede vraag van het Bundesfinanzhof zonder voorwerp is.

40 — Arrest van 6 april 1995 (C-4/94, Jurispr. blz. I-983).

V — Conclusie

51. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging:

- 1) de eerste prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt: „Wanneer een personenvennootschap een nieuwe vennoot opneemt tegen een inbreng in contanten, verricht zij geen dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de 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, en verricht zij dus geen belastbare handeling”;
- 2) de tweede prejudiciële vraag niet te beantwoorden, aangezien deze zonder voorwerp is.