

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

26 juni 2003 *

In zaak C-442/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen

KapHag Renditefonds 35 Spreccenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

en

Finanzamt Charlottenburg,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J.-P. Puissochet, kamerpresident, C. Gulmann, F. Macken, N. Colneric en J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, vertegenwoordigd door D. Ulrich, Rechtsanwalt,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, bijgestaan door A. Böhlke, ter terechtzitting van 15 januari 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 februari 2003,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 27 september 2001, bij het Hof ingekomen op 16 november daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een geding tussen KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR (hierna: „KapHag”) en Finanzamt Charlottenburg, een belastingadministratie, ter zake van de toepasselijkheid van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) wanneer een personenvennootschap een vennoot opneemt tegen betaling van een contante inbreng.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

- 3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen, evenals de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd 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.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten 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.”

5 Artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor [...]:

[...]

d) de volgende handelingen:

[...]

5. handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren [...]"

6 Artikel 17, leden 2 en 5, van dezelfde richtlijn bepaalt:

„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;

[...]

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).

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

De lidstaten kunnen evenwel:

- a) de belastingplichtige toestaan een pro rata te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;

- b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een pro rata te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

- c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

- d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

- e) bepalen dat, wanneer de belasting over de toegevoegde waarde die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.”

7 Artikel 19, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„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 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.

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

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. [...]

Bepalingen van nationaal recht

- 8 § 1, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet omzetbelasting, BGBl. 1991 I, blz. 351; hierna: „UStG”) luidt:

„Onder de omzetbelasting vallen de volgende handelingen:

1. Leveringen en overige diensten die een ondernemer in het binnenland onder bezwarende titel in het kader van zijn onderneming verricht [...]

[...]”

- 9 § 4 UStG bepaalt:

„Van de onder § 1, lid 1, nr. 1, vallende handelingen zijn vrijgesteld:

[...]

8. [...]

f) handelingen en bemiddeling inzake deelnemingen in vennootschappen of verenigingen.

[...]”

10 § 15 UStG luidt als volgt:

„[...]

2) Van de aftrek van voorbelasting is uitgesloten de belasting over de leveringen en de invoer van goederen alsmede over de overige dienstverrichtingen die de ondernemer ter uitvoering van de volgende handelingen gebruikt:

1. belastingvrije handelingen;

[...]

4) Gebruikt de ondernemer een voor zijn onderneming geleverd of ingevoerd goed of een andere door hem ontvangen dienstverrichting slechts gedeeltelijk ter uitvoering van handelingen die de aftrek van voorbelasting uitsluiten, dan is het gedeelte van de desbetreffende voorbelasting dat economisch kan worden toegerekend aan de tot uitsluiting van de aftrek van voorbelasting leidende handelingen, niet aftrekbaar. De ondernemer kan de niet-aftrekbare deelbedragen via een objectieve schatting vaststellen.

[...]"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

- 11 KapHag is een burgerrechtelijke vennootschap („Gesellschaft bürgerlichen Rechts”) naar Duits recht, met als vennoten de vennootschappen LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (hierna: „LOGOS 1”) en LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (hierna: „LOGOS 2”), alsmede de heren Moegelin, Tiemann en Mehnert.
- 12 Het doel van de vennootschap was de verwerving van een recht van opstal („Erbbaurecht”) op een terrein te Berlijn (Duitsland), de bebouwing ervan met gebouwen die deel uitmaken van een winkelcentrum, de exploitatie van deze gebouwen door middel van verhuring, en het onderhoud ervan. LOGOS 1 en LOGOS 2, die in KapHag hun krachten hadden gebundeld, verwierven het recht van opstal. Op 2 augustus 1991 werden de heren Moegelin en Tiemann vennoot van KapHag.
- 13 KapHag diende de vorm aan te nemen van een besloten vastgoedfonds. Vennoten konden tot het fonds toetreden met een maximale inbreng van 38 402 000 DEM, vermeerderd met 5 percent agio. In de algemene contractvoorwaarden van 1 oktober 1991 (hierna: „algemene voorwaarden”) waren de vennootschaps-overeenkomst van KapHag en andere door haar te sluiten respectievelijk afgesloten overeenkomsten vermeld.

- 14 Op 12 november 1991 verklaarde de heer Mehnert, dat hij tot KapHag zou toetreden voor een totaalbedrag van 38 402 000 DEM. Op 13 november 1991 besloten de vennoten van KapHag een deel van de algemene voorwaarden op te heffen en werden zij het eens over een definitieve versie van de vennootschaps-overeenkomst van KapHag en de rest van de algemene voorwaarden.
- 15 Bij honorariumnota van 19 december 1991 factureerde Rechtsanwalt Severin aan KapHag 75 000 DEM, vermeerderd met 10 500 DEM BTW, voor een juridisch advies en de opstelling van genoemde vennootschapsovereenkomst. Het juridisch advies betrof de opzet van het fonds en de oprichting van de vennootschap.
- 16 In haar BTW-aangifte voor het jaar 1991, trok KapHag deze BTW af als voorbelasting.
- 17 Na een belastingcontrole weigerde het Finanzamt Charlottenburg bij besluit van 17 februari 1998, op grond van § 4, nr. 8, sub f, en § 15, lid 2, UStG deze aftrek te aanvaarden.
- 18 KapHag diende tegen dit besluit van 17 februari 1998 een bezwaarschrift in en stelde er beroep tegen in, in beide gevallen zonder succes.
- 19 KapHag stelde vervolgens een beroep tot „Revision” in bij het Bundesfinanzhof.
- 20 Het Bundesfinanzhof is geneigd ervan uit te gaan dat een personenvennootschap, wanneer zij een vennoot opneemt tegen een inbreng in natura of in contanten, een

dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, en dat deze dienstverrichting vrijgesteld is overeenkomstig artikel 13, B, sub d, punt 5, van dezelfde richtlijn. Het Bundesfinanzhof heeft echter twijfels aangezien een nieuwe vennoot niet op basis van een bilaterale overeenkomst tussen de nieuwe vennoot en de vennootschap wordt opgenomen, maar op basis van een tussen vennoten gesloten vennootschapsovereenkomst, zodat uit burgerrechtelijk oogpunt zou kunnen worden gesteld dat de nieuwe vennoot zijn deelneming in de vennootschap niet van de vennootschap, maar van de andere vennoten krijgt. Precies daarom verricht de vennootschap volgens de rechtsleer in een dergelijk geval geen dienst onder bezwarende titel.

21 Gesteld dat de vennootschap een dienst verricht die overeenkomstig artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn is vrijgesteld, rijst de vraag of het een handeling betreft waarvoor artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn voorzien in een aftrek van de voorbelasting. Volgens het Bundesfinanzhof is dit niet het geval indien de uitgifte van vennootschapsaandelen een bijkomstige handeling is in de zin van artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn. Het Bundesfinanzhof is geneigd te stellen dat het in casu om een dergelijke bijkomstige handeling gaat, maar wijst erop dat het in strijd met de gemeenschapsmarkt — waarbinnen het vrije verkeer van kapitaal geldt — zou zijn, indien de werving van eigen middelen door de uitgifte van vennootschapsaandelen van personenvennootschappen in de verschillende lidstaten verschillende fiscale gevolgen zou hebben.

22 Van oordeel dat de beslechting van het hoofdgeding afhangt van een uitlegging van de Zesde richtlijn, heeft het Bundesfinanzhof beslist de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) 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?

- 2) Is in dat geval sprake van een bijkomstige 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 bijkomstige handelingen de aftrek van de voorbelasting niet uitsluiten?”

De eerste prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

23 Volgens KapHag kan een personenvennootschap geen deelnemingen in zichzelf hebben, laat staan deze overdragen of toekennen. In personenvennootschappen bezitten enkel de vennoten deelnemingen. Bijgevolg kan een nieuwe vennoot enkel van hen een deelneming verkrijgen. Het opnemen van een nieuwe vennoot in een bestaande personenvennootschap berust volgens KapHag op een overeenkomst die niet tussen deze vennoot en bedoelde vennootschap wordt afgesloten, maar tussen de nieuwe vennoot en de andere vennoten. Hieruit volgt dat de toekenning van een deelneming aan een nieuwe vennoot in een personenvennootschap geen dienst is die door de vennootschap wordt verricht.

24 Bovendien hebben de winstvooruitzichten die een deelneming biedt, niets te maken met een dienstverrichting van de vennootschap. Volgens de rechtspraak van het Hof is het verwerven van inkomsten in de vorm van een aandeel in de winst geen tegenprestatie voor het verkrijgen van een deelneming.

- 25 De inbreng door de nieuwe vennoot geschiedt overigens niet onder bezwarende titel. Deze inbreng is immers geen verwerving „onder bezwarende titel” van een deelneming, maar moet worden opgevat als de uitvoering van de algemene, louter uit deze verwerving voortvloeiende verplichting om het vennootschapsdoel te bevorderen.
- 26 Om deze redenen meent KapHag dat de eerste prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.
- 27 De Duitse regering betoogt dat een personenvennootschap bij de uitgifte van nieuwe aandelen een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.
- 28 Enerzijds bestaat er volgens haar tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking waarbij wederkerige prestaties worden verricht. Het door de ontvanger betaalde bedrag vormt de tegenprestatie van de door de verrichter geleverde dienst, namelijk de toekenning van een deelneming. Anderzijds is er een intrinsieke band tussen de dienstverrichting en de verkregen vergoeding. Met de betaling aan de vennootschap wenst de nieuwe vennoot deel te nemen aan haar bedrijfsactiviteit. De betaling van zijn contante inbreng is een voorwaarde om de status van vennoot te krijgen. Bijgevolg is er volgens haar sprake van een belastbare handeling in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.
- 29 Deze handeling is evenwel vrijgesteld krachtens artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk „handelingen [...] inzake [...] deelnemingen in vennootschappen of verenigingen” zijn vrijgesteld.

- 30 Gelet op deze omstandigheden is het volgens de Duitse regering niet mogelijk de voorbelasting af te trekken. Wanneer een belastingplichtige een dienst verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige die hem gebruikt voor een vrijgestelde handeling, dan mag deze laatste immers volgens de rechtspraak van het Hof de reeds betaalde BTW niet aftrekken.
- 31 De Commissie stelt dat volgens vaste rechtspraak het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen niet is te beschouwen als een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn. Ofschoon deze rechtspraak holdings betreft, geldt deze conclusie volgens haar ook voor het opnemen, zoals in casu, van een vennoot in een personenvennootschap.
- 32 De Commissie vraagt zich af of de conclusie anders zou luiden als er sprake is van directe of indirecte inmenging in het bestuur van de vennootschap waarin een deelneming is genomen. In het geval van een loutere verwerving of uitoefening van de status van vennoot is er volgens haar van een dergelijke inmenging geen sprake; hiervoor is immers vereist dat de vennoot nog andere activiteiten uitoefent, wat in casu niet het geval is.
- 33 Voorts is artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn irrelevant wat de loutere verwerving van deelnemingen betreft. Deze bepaling is niet van toepassing op de uitgifte van vennootschapsaandelen bij de aanvankelijke verwerving, maar betreft handelingen inzake reeds bestaande deelnemingen.
- 34 De Commissie geeft het Hof derhalve in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden, dat een personenvennootschap bij het opnemen van een vennoot tegen betaling van een contante inbreng, te zijnen behoeve geen dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

Beoordeling door het Hof

- 35 De eerste prejudiciële vraag strekt ertoe te vernemen, of een personenvennootschap bij het opnemen van een vennoot tegen betaling van een contante inbreng, te zijnen behoeve een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.
- 36 Er zij aan herinnerd dat ingevolge artikel 2 van de Zesde richtlijn, dat de werkingssfeer van de BTW omschrijft, in de lidstaten binnenslands enkel de activiteiten met een economisch karakter aan deze belasting zijn onderworpen. Krachtens artikel 4, lid 1, van deze richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een van deze economische activiteiten verricht. Volgens de definitie in artikel 4, lid 2, van dezelfde richtlijn omvatten economische activiteiten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter en inzonderheid de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.
- 37 Volgens de rechtspraak van het Hof (arresten van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Jurispr. blz. I-3111, punt 12, en 6 februari 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Jurispr. blz. I-745, punten 13 en 14) kent artikel 4 van de Zesde richtlijn aan de BTW een zeer ruime werkingssfeer toe. Het Hof preciseerde dat het begrip „exploitatie” in de zin van lid 2 van genoemd artikel overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van het BTW-stelsel, betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen.
- 38 Het Hof heeft evenwel ook gepreciseerd, dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen niet is te beschouwen als een economische activiteit in de

zin van de Zesde richtlijn, die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. De financiële deelneming in een onderneming als zodanig is niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend dat de opbrengst is van deze deelneming, voortspruit uit de loutere eigendom van het goed (zie voormeld arrest Harnas & Helm, punt 15).

39 Hieruit volgt dat de toetreding van een nieuwe vennoot tot een personenvennootschap tegen een contante inbreng en in omstandigheden zoals in het hoofdgeding, geen economische activiteit van de vennoot is in de zin van de Zesde richtlijn.

40 Nu het houden van deelnemingen op zich geen economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormt, geldt dit eveneens voor de verkoop van deze deelnemingen (arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punt 33).

41 Wanneer een nieuwe vennoot in een personenvennootschap wordt opgenomen, wordt dan ook te zijnen behoeve geen dienst verricht.

42 In deze context maakt het niet uit of de vennootschap zelf een nieuwe vennoot opneemt, dan wel de andere vennoten, aangezien het opnemen van een nieuwe vennoot in elk geval geen dienstverrichting onder bezwarende titel is in de zin van de richtlijn.

- 43 Gelet op een en ander, moet op de eerste prejudiciële vraag worden geantwoord dat een personenvennootschap bij het opnemen van een vennoot tegen betaling van een contante inbreng, te zijnen behoeve geen dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

De tweede prejudiciële vraag

- 44 Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, behoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 45 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 27 september 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Een personenvennootschap die tegen betaling van een contante inbreng een nieuwe vennoot opneemt, verricht te zijnen behoeve 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.

Puissochet

Gulmann

Macken

Colneric

Cunha Rodrigues

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 juni 2003.

De griffier

De president van de Zesde kamer

R. Grass

J.-P. Puissochet