

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

3 maart 2005 *

In zaak C-32/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Højesteret (Denemarken) bij beslissing van 22 januari 2003, ingekomen bij het Hof op 28 januari 2003, in de procedure

I/S Fini H

tegen

Skatteministeriet,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský en U. Løhmus (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

* Procestaal: Deens.

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 september 2004,

gelet op de opmerkingen van:

- I/S Fini H, vertegenwoordigd door S. Halling-Overgaard en M. Krarup, advokaterne,
- Skatteministeriet, vertegenwoordigd door P. Biering als gemachtigde,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde en P. Biering als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en T. Fich als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 oktober 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, leden 1 tot en met 3, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de commanditaire vennootschap I/S Fini H (hierna: „Fini H”) en Skatteministeriet (ministerie van Financiën). Dit laatste vordert van Fini H het bedrag terug dat haar in het tijdvak 1 oktober 1993 tot en met 31 maart 1998 was terugbetaald aan te veel afgedragen belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”). Het weigert Fini H bovendien teruggaaf van BTW voor het tijdvak 1 april 1998 tot en met 30 september 1998.

Rechtskader

De gemeenschapsregeling

- 3 De Zesde richtlijn heeft volgens de vierde overweging van de considerans ervan onder meer als doel de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting te waarborgen.
- 4 Artikel 4 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.

3. De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten [...].

[...]”

5 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„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 in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]”

De nationale regeling

- 6 § 3 van de momslov (wet op de BTW), in de versie van bekendmaking nr. 804 van 16 augustus 2000 (hierna: „BTW-wet”), luidt als volgt:

„Als belastingplichtigen worden beschouwd natuurlijke of rechtspersonen die een zelfstandige economische activiteit uitoefenen.”

- 7 Het recht op aftrek van BTW over de aan een zelfstandige economische activiteit verbonden uitgaven is geregeld in § 37 van de BTW-wet.

Hoofding en prejudiciële vragen

- 8 Fini H is een commanditaire vennootschap die in 1989 is opgericht en als doel de uitoefening van een restaurantactiviteit had. Daarvoor huurde zij met ingang van 20 mei 1988 ruimten. De voor een duur van tien jaar gesloten huurovereenkomst kon pas met ingang van 30 september 1998 worden opgezegd of ontbonden.
- 9 Eind 1993 zette Fini H haar restaurantactiviteit stop, waarna de ruimten ongebruikt bleven. Zij probeerde het huurcontract op te zeggen, maar de verhuurder verzette zich hiertegen door erop te wijzen dat een beding inzake voortijdige ontbinding of opzegging in de overeenkomst ontbrak. Fini H vond overigens niemand om de huurovereenkomst over te nemen, die pas beëindigd werd op de contractuele einddatum ervan.

- 10 Van eind 1993 tot en met 30 september 1998 bleef Fini H ingeschreven in het BTW-register, hoewel zij haar restaurantactiviteit niet meer uitoefende. Zij deed dan ook verder haar recht gelden op aftrek van de door haar voldane voorbelasting over de aan de betrokken huur verbonden uitgaven, te weten de huurpenningen alsook de verwarmings-, elektriciteits- en telefoonkosten. Aangezien het restaurant niet meer werd uitgebaat en er geen belasting over eigen omzet behoefde te worden aangeven, resulteerde dit in nettobetalingen aan Fini H.
- 11 In september 1998 vorderde de told- og skatteregion (regionale belastingdienst; hierna: „belastingdienst”) de bedragen terug die tussen oktober 1993 en maart 1998 aan Fini H als te veel afgedragen BTW waren terugbetaald. Hij besliste eveneens dat er voor het tijdvak 1 april 1998 tot en met 30 september 1998 geen teruggaaf zou plaatsvinden van de BTW op aangifte. De belastingdienst stelde in dit verband dat Fini H sinds het derde kwartaal van 1993 geen enkele BTW-plichtige activiteit meer verrichtte.
- 12 Dit standpunt werd bevestigd door het Landsskatteret (hoogste administratieve instantie in fiscale aangelegenheden). Dit was van mening dat Fini H na de stopzetting van de restaurantactiviteit geen economische activiteit in de zin van § 3 van de BTW-wet had verricht. De betrokken huurovereenkomst kon als zodanig niet leiden tot een BTW-plicht op grond van deze paragraaf. Het Landsskatteret voegde hieraan toe dat de omstandigheid dat de ruimten gedurende een bepaalde periode waren gebruikt voor economische doeleinden in de vorm van een restaurantactiviteit, geen reden was om Fini H na de stopzetting van deze activiteit op grond van voormelde § 3 aan de BTW te onderwerpen.
- 13 Hierop stelde Fini H tegen de beschikking van het Landsskatteret beroep in bij het Vestre Landsret (Denemarken), dat bij arrest van 29 augustus 2001 werd verworpen. Deze rechterlijke instantie oordeelde dat het recht op aftrek van voorbelasting vooronderstelt dat de belastbare uitgaven samenhangen met een zelfstandige

economische activiteit in de zin van § 3 van de BTW-wet. De na de stopzetting van Fini H's restaurantactiviteit gedane uitgaven aan huur en bijkomende kosten die niet gerechtvaardigd waren in het kader van een gewone liquidatie, konden haars inziens namelijk niet worden beschouwd als bedrijfsuitgaven die samenhangen met een zelfstandige activiteit in de zin van § 3 van de BTW-wet.

- 14 Fini H heeft tegen dit arrest van het Vestre Landsret hoger beroep ingesteld bij het Højesteret.

- 15 In deze omstandigheden heeft het Højesteret besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

- „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 huurovereenkomst 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 handelingen 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

- 16 Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of artikel 4, leden 1 tot en met 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een persoon die zijn commerciële activiteit heeft gestaakt, maar die voor de voor deze activiteit gebruikte ruimte huur en bijkomende kosten blijft betalen, omdat de huurovereenkomst een beding bevat volgens hetwelk de huur niet kan worden opgezegd, als belastingplichtige wordt beschouwd en bijgevolg recht heeft op aftrek van BTW over de aldus betaalde bedragen.
- 17 Fini H betoogt dat zij haar recht op aftrek ontleent aan het feit dat de huurovereenkomst is gesloten met het oog op de start of de uitoefening van een economische activiteit. Indien het recht op aftrek van BTW haar niet werd toegekend, zou zij deze moeten dragen over de ten behoeve van een commerciële exploitatie verworven goederen en diensten.
- 18 Volgens de Deense regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen heeft een belastingplichtige, wanneer hij geen economische activiteit meer uitoefent, niet langer recht op aftrek vanaf de datum van stopzetting van deze activiteit of na verloop van een redelijke termijn van korte duur die met ingang van deze datum wordt berekend. Een belastingplichtige kan immers niet oneindig het recht op aftrek genieten op grond van het feit dat hij in het verleden een economische activiteit heeft uitgeoefend.
- 19 Dienaangaande moet meteen eraan worden herinnerd dat in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn het begrip belastingplichtige in relatie tot het begrip economische activiteit wordt gedefinieerd. Juist het bestaan van een dergelijke activiteit rechtvaardigt namelijk de kwalificatie als belastingplichtige aan wie de Zesde richtlijn het recht op aftrek toekent.

- 20 Lid 2 van artikel 4 somt op wat moet worden verstaan onder „economische activiteiten”; dit zijn onder meer 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. Het begrip „alle werkzaamheden” in deze bepaling suggereert dat de betrokken economische activiteit kan bestaan in verscheidene opeenvolgende handelingen.
- 21 Ook uit de rechtspraak volgt dat het begrip economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn niet noodzakelijk in één enkele handeling bestaat, maar kan bestaan in een reeks van opeenvolgende handelingen (zie onder meer arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 22).
- 22 Derhalve moeten voorbereidende handelingen als economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn worden beschouwd. Eenieder die voorbereidende handelingen verricht, wordt bijgevolg beschouwd als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van deze richtlijn en heeft recht op aftrek (arrest Rompelman, reeds aangehaald, punt 23, en arrest van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punt 18). Die aftrek blijft in stand, ook indien later op grond van de resultaten van een rentabiliteitsstudie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de betrokken vennootschap te liquideren, zodat de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid (arrest INZO, reeds aangehaald, punt 20).
- 23 Met betrekking tot de overdracht van een algemeenheid van goederen heeft het Hof erkend dat, wanneer de belastingplichtige na gebruik van hiervoor geleverde diensten geen handelingen meer verricht, de kosten ter zake van deze diensten moeten worden beschouwd als onlosmakelijk verbonden met de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de overdracht, en dat hem het recht op aftrek moet worden toegekend. Iedere andere uitlegging 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 (zie arresten van 22 februari 2001, Abbey

National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 35, en 29 april 2004, Faxworld, C-137/02, Jurispr. blz. I-5547, punt 39).

- 24 Dezelfde overwegingen gebieden dat handelingen als de betalingen die Fini H tijdens de periode van liquidatie van haar restaurantactiviteit moest blijven verrichten, als onderdeel van de economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn worden beschouwd.
- 25 Een dergelijke uitlegging wordt gerechtvaardigd door de aftrekregeling, met betrekking waartoe het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat deze tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van BTW zijn onderworpen (zie in die zin arrest Rompelman, reeds aangehaald, punt 19; arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 44, en 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 19, en arrest Abbey National, reeds aangehaald, punt 24).
- 26 Er moet evenwel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaan tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, om aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting toe te kennen en de omvang van dat recht te bepalen (arrest Midland Bank, reeds aangehaald, punt 24).
- 27 In de zaak in het hoofdgeding moet worden vastgesteld dat de verplichting voor Fini H om voor een pand dat zij had gehuurd om er een restaurantactiviteit uit te

oefenen, de bedrijfshuur en de bijkomende kosten te blijven betalen tot het normale einde van de huurovereenkomst, omdat deze overeenkomst een beding bevat volgens hetwelk de huur niet kan worden opgezegd, in beginsel zou kunnen worden beschouwd als rechtstreeks en onmiddellijk samenhangend met de restaurantactiviteit.

- 28 Aangezien de huurovereenkomst door Fini H is gesloten met als doel te beschikken over een voor de uitoefening van de restaurantactiviteit noodzakelijke ruimte en gelet op het feit dat de ruimte daadwerkelijk voor deze activiteit werd gebruikt, moet immers worden aangenomen dat de verplichting van de vennootschap om de huur en de overige kosten te blijven betalen na de stopzetting van deze activiteit, rechtstreeks voortvloeit uit de uitoefening daarvan.
- 29 In deze omstandigheden is de duur van de verplichting om voor deze ruimte huur en bijkomende kosten te betalen niet van invloed op het bestaan van een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, voorzover die tijd strikt noodzakelijk is voor de afwikkeling van de liquidatie.
- 30 Bijgevolg moet de belastingplichtige voor de betaling van de huur en de kosten voor de tevoren voor de uitoefening van de restaurantactiviteit gebruikte ruimte gedurende de periode waarin het restaurant niet werd uitgebaat, te weten van oktober 1993 tot en met september 1998, recht op BTW-af trek kunnen genieten op dezelfde voet als tijdens de periode vanaf de aanvang van zijn restaurantactiviteit tot de datum waarop deze werd stopgezet, aangezien er tijdens de hele duur van de huur een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de ruimten en de economische activiteit van deze belastingplichtige bestond.
- 31 Het recht op BTW-af trek wegens liquidatie van de onderneming moet derhalve worden toegekend voorzover de toepassing daarvan geen aanleiding geeft tot fraude of misbruik.

- 32 Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat de justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen (zie onder meer arresten van 12 mei 1998, *Kefalas e.a.*, C-367/96, Jurispr. blz. I-2843, punt 20, en 23 maart 2000, *Diamantis*, C-373/97, Jurispr. blz. I-1705, punt 33). Dat zou bijvoorbeeld het geval zijn wanneer Fini H voor de betaling van de huur en de kosten voor de periode na de stopzetting van de restaurantactiviteit aanspraak zou maken op het recht op het BTW-aftrek, terwijl zij de voorheen voor de restaurantactiviteit gebruikte ruimte voor louter particuliere doeleinden bleef gebruiken.
- 33 Mocht de belastingdienst vaststellen dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend of daarvan misbruik is gemaakt, dan zou zij met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen mogen vorderen (zie onder meer reeds aangehaalde arresten *Rompelman*, punt 24; *INZO*, punt 24, en *Gabalfrisa e.a.*, punt 46).
- 34 Het staat hoe dan ook aan de nationale rechter om het recht op aftrek te weigeren wanneer op grond van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht in geval van fraude of misbruik wordt ingeroepen.
- 35 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 4, leden 1 tot en met 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een persoon die een commerciële activiteit heeft gestaakt, maar die voor de voor deze activiteit gebruikte ruimte huur en bijkomende kosten blijft betalen, omdat de huurovereenkomst een beding bevat volgens hetwelk de huur niet kan worden opgezegd, wordt beschouwd als belastingplichtige in de zin van dit artikel en recht heeft op aftrek van BTW over de aldus betaalde bedragen, voorzover er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de verrichte betalingen en de commerciële activiteit, en vaststaat dat er geen sprake is van een voornemen tot fraude of misbruik.

De tweede vraag

- 36 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, is de tweede vraag zonder voorwerp geraakt en behoeft zij niet te worden beantwoord.

Kosten

- 37 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 4, leden 1 tot en met 3, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat een persoon die een commerciële activiteit heeft gestaakt, maar die voor de voor deze activiteit gebruikte ruimte huur en bijkomende kosten blijft betalen, omdat de huurovereenkomst een beding bevat volgens hetwelk de huur niet kan worden opgezegd, wordt beschouwd als belastingplichtige in de zin van dit artikel en recht heeft op aftrek van BTW over de aldus betaalde bedragen, voorzover er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de verrichte betalingen en de commerciële activiteit, en vaststaat dat er geen sprake is van een voornemen tot fraude of misbruik.

ondertekeningen