

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 18 juni 2009¹

1. De onderhavige prejudiciële zaak heeft wederom betrekking op het begrip „bijkomstige handelingen”, als bedoeld in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad.²

2. Artikel 19 van de Zesde richtlijn bepaalt de wijze van berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek wanneer een belastingplichtige goederen en diensten zowel gebruikt voor belaste handelingen als voor handelingen die zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

3. Volgens het gemeenschappelijk btw-stelsel heeft een ondernemer het recht om de btw die hij heeft betaald voor het verrichten van zijn activiteiten die zelf aan deze belasting zijn onderworpen, volledig af te trekken. Wanneer hij zowel belaste als vrijgestelde activiteiten verricht en ten behoeve van deze twee soorten activiteiten zonder onderscheid goederen en diensten verwerft, kan hij de op deze goederen en diensten drukkende belasting slechts aftrekken naar verhouding van het bedrag

van de omzet met betrekking tot zijn belaste activiteiten.

4. Overeenkomstig artikel 19 van de Zesde richtlijn is dit recht op aftrek aldus gelijk aan de uitkomst van een breuk waarvan de teller bestaat uit het totale bedrag van de omzet met betrekking tot de belaste handelingen, en waarvan de noemer bestaat uit dat bedrag, aangevuld met het totale bedrag van de omzet met betrekking tot de vrijgestelde handelingen. Dat artikel bepaalt eveneens, in lid 2, dat de omzet met betrekking tot bepaalde handelingen ter zake van onroerende goederen en financiële handelingen buiten beschouwing blijft, wanneer het bijkomstige handelingen zijn.

5. Dat heeft tot gevolg dat indien een handeling die van btw is vrijgesteld, wordt gekwalificeerd als een „bijkomstige handeling” in de zin van artikel 19 van de Zesde richtlijn, het bedrag van de noemer van de in dat artikel voorziene breuk kleiner wordt en het recht op aftrek van de belastingplichtige groter.

6. Dit begrip „bijkomstige handeling” is tweemaal uitgelegd, in de arresten van 11 juli 1996,

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn 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”), met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), maar ten tijde van het hoofdgeding nog toepasselijk.

Régie dauphinoise³, en 29 april 2004, EDM⁴. Meer recent heeft het Hof eveneens relevante aanwijzingen voor de uitlegging van genoemd begrip gegeven in het arrest van 6 maart 2008, Nordania Finans en BG Factoring.⁵

7. In de onderhavige zaak zijn partijen het niet eens over de uitlegging van de door het Hof in deze arresten ontwikkelde criteria en over de conclusies die daaruit moeten worden getrokken in de omstandigheden van het hoofdgeding.

8. De onderhavige zaak heeft betrekking op een bouwonderneming waarvan de hoofdactiviteit bestaat in het verrichten van bouwwerkzaamheden voor rekening van derden, en die voor een gering deel voor eigen rekening onroerend goed bouwt en verkoopt. Volgens het toepasselijke nationale recht vormt het voor eigen rekening bouwen van onroerend goed een belaste handeling, terwijl de daaropvolgende verkoop van dat onroerend goed een vrijgestelde handeling vormt.

9. De verwijzende rechter wenst te vernemen of het voor eigen rekening verkopen, door deze onderneming, van door haar gebouwd onroerend goed, kan worden beschouwd als een „bijkomstige handeling” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn. Hij wenst met name te vernemen of het voor deze beoordeling van belang is dat de verkoopactiviteit, op zich beschouwd, een zeer beperkt gebruik impliceert van goederen en diensten waarvoor btw verschuldigd is. Hij stelt het Hof eveneens vragen omtrent de gevolgen van het beginsel van neutraliteit van de btw voor genoemde beoordeling.

10. In de onderhavige conclusie zal ik de redenen uiteenzetten waarom het criterium „zeer beperkt gebruik van goederen of diensten voor gemengd gebruik” niet kan worden toegepast wanneer, zoals in het onderhavige geval, de vrijgestelde verkoopactiviteit van onroerend goed met de belaste bouwactiviteit één enkele handeling vormt. Ik zal het Hof in overweging geven, voor recht te verklaren dat de verkoop door een bouwonderneming van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed, wanneer het bouwen van dat onroerend goed aan btw is onderworpen en de daaropvolgende verkoop daarvan is vrijgesteld, geen „bijkomstige handeling” kan vormen in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, omdat deze verkoop een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormt van de bouwactiviteit.

3 — C-306/94, Jurispr. blz. I-3695.

4 — C-77/01, Jurispr. blz. I-4295.

5 — C-98/07, Jurispr. blz. I-1281.

I — Rechtskader

A — Zesde richtlijn

1. Regeling inzake het recht op aftrek zoals voorzien in de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn

11. De btw is een verbruiksbelasting die is bedoeld om algemeen te worden te worden geheven over goederen en diensten en die alleen door de eindgebruiker dient te worden gedragen. Teneinde te voorkomen dat de belastingplichtigen, die de inning ervan verzorgen, de belasting moeten dragen, voorziet de Zesde richtlijn in een aftrekgeregeling die is bedoeld om de „neutraliteit” van de belasting te waarborgen. De belastingplichtigen mogen aldus van de belasting die zij bij hun klanten hebben geïnd en die zij verschuldigd zijn aan de lidstaat, de btw aftrekken die zij zelf eerder hebben voldaan bij de verwerving van de voor de uitoefening van hun economische activiteiten noodzakelijke goederen en diensten.

12. Het recht op aftrek veronderstelt evenwel dat de belastingplichtige deze goederen of diensten gebruikt voor activiteiten die zelf aan btw zijn onderworpen. Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt aldus dat de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting de btw mag aftrekken „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen”.

13. Wanneer een belastingplichtige goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen, die hem recht op aftrek verlenen, en voor vrijgestelde handelingen, die hem geen recht op aftrek verlenen, bepaalt artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn dat de aftrek slechts wordt toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen. Krachtens dezelfde bepaling wordt dit pro rata overeenkomstig artikel 19 van de Zesde richtlijn bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

14. Artikel 19 van de Zesde richtlijn 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 [...] 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 [...].

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

beleggingsopbrengsten, welke gedurende de betrokken periode ongeveer 14% van haar totale jaarinkomsten bedroegen.⁶

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 [...].”

16. Het Hof heeft om te beginnen onderzocht of deze beleggingen binnen de werkingssfeer van de btw vielen. Het heeft geoordeeld dat zij een economische activiteit vormden omdat zij konden worden beschouwd als dienstverrichtingen aan financiële instellingen, bestaande in een geldlening voor bepaalde duur, welke wordt vergoed door de betaling van rente.

2. Uitlegging van het begrip „bijkomstige handeling”

17. Wat de vraag betreft of Régie genoemde beleggingen in de hoedanigheid van belastingplichtige had verricht, heeft het Hof geoordeeld dat de „ontvangst, door een beheerder van onroerend goed, van rente op beleggingen van gelden die hij van zijn klanten ontvangt in het kader van het beheer van hun onroerend goed, het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit [vormt], zodat deze beheerder, wanneer hij een dergelijke belegging verricht, handelt als belastingplichtige”.⁷

a) Arrest Régie dauphinoise

15. Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (hierna: „Régie”) hield zich bezig met het beheer van onroerende goederen die in verhuur waren gegeven en was tegelijkertijd de beheerder van het gemeenschappelijke eigendom. In dat kader ontving zij voorschotten van de mede-eigenaren wier onroerende goederen zij beheerde. Deze gelden belegde zij voor eigen rekening bij financiële instellingen. Régie werd eigenaar van de gelden op het moment waarop zij op haar rekening werden gestort. Zij was verplicht de gelden terug te betalen, maar verkreeg de

18. Het Hof heeft vervolgens vastgesteld dat de beleggingen ingevolge artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld.

⁶ — Arrest Régie dauphinoise, reeds aangehaald (punt 6).

⁷ — Ibidem (punt 18).

19. Ten slotte heeft het Hof zich uitgesproken over de vraag of deze beleggingen als „bijkomstige financiële handelingen” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn konden worden beschouwd. In de punten 21 en 22 heeft het geoordeeld:

„Dienaangaande zij opgemerkt, dat het niet opnemen van bijkomstige financiële handelingen in de noemer van de breuk die overeenkomstig artikel 19 van de Zesde richtlijn wordt gebruikt voor de berekening van het pro rata, de eerbiediging beoogt te verzekeren van de doelstelling van volmaakte neutraliteit, die door het gemeenschappelijk stelsel van btw wordt gewaarborgd. [...] [D]e berekening van de aftrek [zou] worden vervalst, indien alle opbrengsten van financiële handelingen van de belastingplichtige, die verband houden met een belastbare activiteit, in deze noemer moesten worden opgenomen, zelfs wanneer de verkrijging van die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceert.

Er zij evenwel aan herinnerd, dat de beleggingen van ondernemingen die zich bezighouden met het beheer van onroerend goed, hun oorsprong vinden in de voorschotten die hun worden betaald door de mede-eigenaren en huurders wier onroerend goed zij beheren. Met instemming van hun klanten zijn deze ondernemingen in staat om die bedragen, voor eigen rekening, bij financiële instellingen te beleggen. Mitsdien vormt, zoals het Hof in rechtsoverweging 18 van dit arrest heeft opgemerkt, de ontvangst van rente op deze beleggingen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit van ondernemingen die zich bezig-

houden met het beheer van onroerend goed. Dergelijke beleggingen kunnen daarom niet worden aangemerkt als bijkomstige financiële handelingen in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, en de inaanmerkingneming ervan bij de berekening van het pro rata van de aftrek tast de neutraliteit van het stelsel van [btw] niet aan.”

b) Arrest EDM

20. De zaak die tot het arrest EDM, reeds aangehaald, heeft geleid, betrof een holdingmaatschappij in de mijnbouwsector die als belangrijkste activiteiten het beheer van deelnemingen in mijnbouwvennootschappen en het wetenschappelijk en technologisch onderzoek in de mijnbouwsector had, met het oog er, via de oprichting van nieuwe vennootschappen, in te investeren. Deze holding verstrekte ook leningen aan de vennootschappen waarin zij een deelneming had, en verrichtte beleggingen in bankdeposito's en waardepapieren, zoals schatkistpapier en depositocertificaten.

21. Het Hof heeft geoordeeld over de vraag of deze van btw vrijgestelde financiële activiteiten als bijkomstige handelingen moesten worden aangemerkt, hoewel zij meer inkomsten opleverden dan de hoofdactiviteit.

22. Het heeft eraan herinnerd dat artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn beoogt te vermijden dat handelingen die generlei

gebruik van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceren, de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek vervalsen, en aldus de eerbiediging beoogt te verzekeren van de doelstelling van neutraliteit, die door het gemeenschappelijk stelsel van btw wordt gewaarborgd.⁸

23. Het Hof heeft voor recht verklaard dat de financiële activiteiten van de betrokken holding moeten worden aangemerkt als „bijkomstige handelingen” in de zin van artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn, voor zover deze handelingen slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is.⁹

24. Het heeft gepreciseerd dat, ofschoon de omvang van de opbrengsten uit financiële activiteiten die binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen erop kan wijzen dat deze handelingen niet mogen worden aangemerkt als „bijkomstig” in de zin van genoemd artikel, de omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke activiteiten worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken onderneming als hoofdactiviteit aanmerkt, die handelingen als zodanig niet kan uitsluiten van de kwalificatie als „bijkomstige handelingen”.¹⁰ Het Hof had daarvoor vastgesteld dat de hoofdactiviteit van prospectie slechts op middellange termijn rendabel is of zelfs niet rendabel kan blijken.¹¹

8 — Arrest EDM, reeds aangehaald (punt 75).

9 — Ibidem (punt 78).

10 — Idem.

11 — Arrest EDM, reeds aangehaald (punt 77).

3. Arrest Nordania Finans en BG Factoring

25. In de zaak die tot het arrest Nordania Finans en BG Factoring, reeds aangehaald, heeft geleid, ging het om de vraag of de voertuigen die een leasebedrijf aankoopt om ze te leasen en vervolgens, na afloop van de leasecontracten, te verkopen, al dan niet investeringsgoederen vormen.

26. Samen met deze aan de btw onderworpen leasingactiviteit, leverde deze onderneming eveneens van btw vrijgestelde financieringsdiensten. Er diende dus te worden vastgesteld of het bedrag van de omzet uit de verkoop van de voertuigen na afloop van de leasecontracten, in aanmerking moest worden genomen bij de berekening van het pro rata voor de aftrek, in de teller en de noemer, omdat het een belaste activiteit betrof, dan wel van deze berekening moest worden uitgesloten omdat het ging om de aanschaf van investeringsgoederen.

27. Het Hof heeft voor recht verklaard dat het begrip „investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt”, in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, niet de voertuigen omvat die een leasebedrijf aankoopt om deze te leasen en vervolgens, na afloop van de leasecontracten, te verkopen, aangezien de verkoop van dergelijke voertuigen na afloop van deze contracten tot de gebruikelijke economische activiteiten van deze onderneming behoort.

B — *Nationale belastingwetgeving*

28. § 6, lid 1, van de Deense btw-wet (hierna: „momslov”) bepaalt dat btw is verschuldigd door belastingplichtigen die voor eigen rekening op eigen grond onroerende goederen bouwen om ze te verkopen. § 6, lid 2, momslov bepaalt dat met betrekking tot onroerende goederen waarvoor op grond van lid 1 btw verschuldigd is, de daartoe benodigde werkzaamheden en materialen worden gelijkgesteld met prestaties onder bezwarende titel en dientengevolge met belaste prestaties.

29. De verwijzende rechter zet uiteen dat met deze bepalingen wordt beoogd om bouwondernemingen die zelf onroerende goederen bouwen om ze te verkopen, op voet van gelijkheid te plaatsen met ondernemingen die met hetzelfde doel bouwovereenkomsten met andere ondernemingen sluiten, omdat overeenkomstig § 13, lid 1, punt 9, momslov, de verkoop van onroerende goederen een van btw vrijgestelde handeling vormt.

30. Wat het recht op aftrek betreft, bepaalt § 37 momslov dat de ten behoeve van de btw geregistreerde ondernemingen, bij de berekening van de voorbelasting, de btw kunnen aftrekken die is betaald voor de aanschaf van goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor leveringen van de onderneming die niet zijn vrijgesteld.

31. Met betrekking tot voor gemengd gebruik bedoelde aankopen bepaalt § 38 momslov:

„Voor goederen en diensten die een geregistreerde onderneming in het kader van haar bedrijf gebruikt zowel voor doeleinden waarvoor overeenkomstig § 37 recht op aftrek bestaat, als voor andere doeleinden, kan het gedeelte van de belasting worden afgetrokken dat evenredig is aan de omzet van het gedeelte van de bedrijfsactiviteit dat is geregistreerd. Bij de berekening van de omzet wordt buiten beschouwing gelaten de omzet die betrekking heeft op de levering van voor bedrijfsdoeleinden gebruikte investeringsgoederen [...] Daarnaast wordt buiten beschouwing gelaten de omzet die betrekking heeft op bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen [...]”.

II — **Feiten en prejudiciële vragen**

32. NCC Construction Danmark A/S (hierna: „NCC”) exploiteert een bouw- en aannemingsbedrijf en voert voor rekening van derden en voor eigen rekening bouwwerkzaamheden uit. De verkoop van onroerend goed vormt voor haar geen hoofdactiviteit, maar een zelfstandige activiteit die een afgeleide is van de aan btw onderworpen bouwwerkzaamheden.

33. Over bouwwerkzaamheden voor eigen rekening betaalt NCC overeenkomstig § 6 momslov bouw-btw, naargelang de uitvoering van de werkzaamheden vordert, alsof zij een derde was voor wie die werkzaamheden worden verricht. De btw-plicht voor bouwwerkzaamheden voor eigen rekening omvat de door de werknemers van NCC verrichte arbeid, alle bij de bouw gebruikte materialen, evenals de werkzaamheden in verband met de planning van het project en het bouwrijp maken van de grond. Btw is tevens verschuldigd over de winst die normaliter wordt gerealiseerd bij vergelijkbare bouwprojecten.

34. In 2002 zorgde NCC zelf voor de verkoop van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed. Op een personeelsbestand van in totaal 2 232 werknemers, hielden slechts 8 personen zich daarmee bezig. In dat jaar bedroeg de omzet van NCC bijna 4 miljard DKK (3 966 miljoen DKK). De verkoop van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed leverde een omzet van 185 miljoen DKK op. Van de algemene kosten van NCC — administratiekosten, kantoorkosten, boekhouding, huur en dergelijke — kwam ongeveer 0,6 % voor rekening van de verkooporganisatie.

35. Gedurende vele jaren hebben de Deense belastingautoriteiten het recht op aftrek van bouwondernemingen voor kosten die zowel betrekking konden hebben op de eigenlijke bouwactiviteiten als op de verkoop, niet beperkt. Met ingang van 1 april 2002 hebben

zij beslist dat de op de algemene kosten drukkende belasting nog slechts gedeeltelijk kon worden afgetrokken, omdat de omzet voortvloeiend uit de verkoop van onroerend goed voortaan moest worden beschouwd als betrekking hebbend op een van btw vrijgestelde handeling.

36. Aangezien de omzet uit de verkoop van onroerend goed 4,7 % van de totale omzet van 2002 uitmaakte (185 miljoen DKK op een totale omzet van 3 966 miljoen DKK), eisten de Deense belastingautoriteiten van NCC een bedrag van 562 519 DKK aan btw over de tweede helft van 2002.

37. NCC heeft op 8 februari 2006 tegen deze beslissing beroep ingesteld.

38. De verwijzende rechter wijst erop dat de verkoop van door NCC voor eigen rekening gebouwd onroerend goed tegenwoordig door een zelfstandige onderneming wordt verricht.

39. Voor de verwijzende rechter hebben partijen de volgende argumenten aangevoerd.

40. NCC heeft gesteld dat de handelingen met betrekking tot de verkoop van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed „bijkomstige handelingen” vormen in de zin van § 38, lid 1, vierde zin, momslov en artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn, omdat zij slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen en diensten waarvoor btw verschuldigd is. Zij heeft aangevoerd dat het zeer beperkte gebruik van gemeenschappelijke goederen en diensten het beslissende criterium vormt om te bepalen of een handeling moet worden aangemerkt als bijkomstig, overeenkomstig het door het Hof in voornoemd arrest EDM ingenomen standpunt, en dat deze uitlegging noodzakelijk is om te waarborgen dat de aftrekregeling de volstrekte neutraliteit van de btw verzekert.

41. Skatteministeriet (het ministerie van Belastingen) betwist deze analyse en voert aan dat, gelet op de reeds aangehaalde arresten Régie dauphinoise en EDM, een handeling alleen als „bijkomstig” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn kan worden beschouwd wanneer is voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden. In de eerste plaats mag de handeling geen integrerend deel uitmaken van de economische activiteit van de belastingplichtige en mag zij evenmin hiermee samenhangen als een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de belaste activiteit. In de tweede plaats mag de handeling slechts een uiterst beperkt gebruik impliceren van gemeenschappelijke goederen en diensten.

42. Het zet uiteen dat in het arrest EDM, reeds aangehaald, aan de eerste voorwaarde was voldaan, zodat het Hof heeft onderzocht of ook de tweede voorwaarde was vervuld, maar deze benadering kan niet betekenen dat

het arrest Régie dauphinoise, reeds aangehaald, niet langer gezaghebbend is.

43. Skatteministeriet stelt dat de verkoop door NCC van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van haar bouwactiviteiten vormt. Het wijst er bovendien op dat het kunstmatig zou zijn de verkoopafdeling afzonderlijk te beschouwen, omdat de omzet uit de verkoop van onroerend goed ook voortvloeit uit het geheel van bouwactiviteiten.

44. Gelet op deze argumentatie heeft het Østre Landsret beslist de procedure te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Dient het begrip ‚bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen’ in artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat het de activiteiten omvat van een btw-plichtige bouwonderneming in het kader van de opvolgende verkoop van door deze bouwonderneming voor eigen rekening en met het oog op verkoop als een volledig belastbare activiteit gebouwd onroerend goed?

2) Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang in hoeverre de verkoopactiviteiten, op zich beschouwd, een gebruik impliceren van goederen of diensten waarover btw verschuldigd is?

- 3) Is voldaan aan de vereisten van het btw-rechtelijke neutraliteitsbeginsel indien een bouwonderneming die overeenkomstig de wetgeving van de desbetreffende lidstaat — op de grondslag van artikel 5, lid 7, en artikel 6, lid 3, van de Zesde richtlijn — btw-plichtig is voor de interne leveringen in verband met de bouw van onroerend goed voor eigen rekening met het oog op verkoop, slechts recht heeft op gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde voor de algemene kosten van de onderneming, omdat de op de bouw volgende verkoop van het onroerend goed volgens de btw-wetgeving van die lidstaat is vrijgesteld van btw, overeenkomstig artikel 28, lid 3, sub b juncto bijlage F, punt 16?"

door NCC kan worden uitgesloten van de noemer van de breuk die dient voor de berekening van het pro rata van de aftrek. Ik stel het Hof derhalve voor om ze gezamenlijk te bespreken en ze als volgt op te vatten. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verkoop, door een bouwonderneming, van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed, wanneer de bouw van dit onroerend goed aan btw is onderworpen en de daaropvolgende verkoop daarvan is vrijgesteld, een „bijkomstige handeling” in de zin van deze bepaling kan vormen en, in voorkomend geval, onder welke voorwaarden.

III — Beoordeling

45. De drie prejudiciële vragen van de verwijzende rechter zijn nauw met elkaar verbonden. De eerste twee vragen hebben immers betrekking op de vraag of de verkoop door NCC van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed een „bijkomstige handeling” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn kan vormen en, in voorkomend geval, of het relevante criterium bij deze beoordeling is, het aandeel van de op zichzelf beschouwde verkoopactiviteit in het gebruik van goederen en diensten waarvoor btw is verschuldigd. De derde vraag betreft de invloed van het beginsel van neutraliteit op het op de voorgaande vragen te geven antwoord.

46. Deze drie vragen beogen alle te bepalen of de omzet uit de verkoop van onroerend goed

47. Voorafgaand aan de bespreking van deze vragen wil ik erop wijzen dat de Deense wetgeving, voor zover zij voorziet in de vrijstelling van btw van de verkoop van nieuw onroerend goed en in de onderwerping aan deze belasting van de bouw van onroerend goed voor eigen rekening door een bouwonderneming, in overeenstemming is met de Zesde richtlijn.

48. Om te beginnen is de vrijstelling van btw van de verkoop van nieuw onroerend goed namelijk gebaseerd op de gecombineerde bepalingen van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, krachtens welke de lidstaten gedurende een overgangperiode van vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978, de in bijlage F van deze richtlijn genoemde handelingen kunnen blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden.

49. Bijlage F bij de Zesde richtlijn, met als opschrift „Lijst van handelingen, bedoeld in artikel 28, lid 3, sub b”, noemt in punt 16 „[l]everingen van de in artikel 4, lid 3, bedoelde gebouwen en terreinen”, dat wil krachtens laatstgenoemde bepaling zeggen de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor eerste ingebruikneming.¹²

50. De Deense regering zet bovendien uiteen dat genoemde vrijstelling vóór het van kracht worden van de Zesde richtlijn bestond in het nationale recht, en de verwijzende rechter wijst erop dat zijn nationale wetgeving op dit punt overeenkomt met de gecombineerde bepalingen van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn en bijlage F, punt 16, daarvan.

51. Ten slotte is de belasting van de bouw voor eigen rekening van onroerend goed door een bouwonderneming gebaseerd op de artikelen 5, lid 7, en 6, lid 3, van de Zesde richtlijn, die het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden leveren van goederen en verrichten van diensten met een belastbare activiteit gelijkstellen.

52. Aldus bepaalt artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn dat de lidstaten met een levering onder bezwarende titel kunnen gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is

vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw.

53. Op dezelfde wijze bepaalt artikel 6, lid 3, van de Zesde richtlijn dat de lidstaten, onder bepaalde voorwaarden, met een dienst verricht onder bezwarende titel kunnen gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht zou hebben op volledige aftrek van de btw.

54. Bij de beoordeling van de door de verwijzende rechter gestelde vraag moet er derhalve van worden uitgegaan dat de nationale wetgeving, voor zover zij enerzijds voorziet in de vrijstelling van de verkoop van nieuw onroerend goed en anderzijds in de belasting van de bouw van onroerend goed voor eigen rekening door een bouwonderneming, in overeenstemming is met het communautaire btw-stelsel.

55. NCC stelt dat de verkopen van onroerend goed dat zij voor eigen rekening bouwt, om de volgende redenen als bijkomstige handelingen moeten worden beschouwd.

¹² — Deze mogelijkheid om de verkoop van nieuw onroerend goed vrij te stellen, is verlengd bij richtlijn 2006/112 in artikel 371 en in bijlage X, deel B, punt 9.

56. Deze verkopen maken geen integrerend deel uit van haar hoofdactiviteit en vormen evenmin een duidelijk onderscheiden activiteit van de onderneming. Genoemde verkopen vloeien rechtstreeks voort uit haar volledig belaste bouwactiviteiten en zijn bijkomstig en marginaal ten opzichte van de totale omzet van de onderneming (185 miljoen DKK tegenover 3 966 miljoen DKK voor de hoofdactiviteit).

57. Bovendien, en met name, zou de berekening van de aftrek worden vervalst wanneer de omzet uit de verkoop van onroerend goed in aanmerking zou worden genomen, omdat het aandeel van de verkoopafdeling in de algemene kosten van de onderneming in 2002 slechts 0,6 % bedroeg. Zoals het Hof in punt 21 van voornoemd arrest Régie dauphinoise en in punt 76 van voornoemd arrest EDM heeft vastgesteld, zou de berekening van de aftrek worden vervalst, indien alle opbrengsten van financiële handelingen van de belastingplichtige, die verband houden met een belastbare activiteit, in deze noemer moesten worden opgenomen, zelfs wanneer de verkrijging van die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceert.

58. Ten slotte voert NCC aan dat het Hof er voortdurend aan heeft herinnerd dat het gemeenschappelijk btw-stelsel de eerbiediging moet verzekeren van een volmaakte neutraliteit, ongeacht de doelstellingen of de resultaten van de onderneming. De Deense bepalingen inzake btw wijken af van dit basisbeginsel van de Zesde richtlijn door ervoor te kiezen om één en dezelfde handeling te ontbinden in twee afzonderlijke handelingen: enerzijds de bouw, belast naargelang

de uitvoering van de werkzaamheden vordert, en anderzijds de van btw vrijgestelde verkoop.

59. Het vanaf 1 april 2002 in aanmerking nemen van de omzet uit de verkoop van onroerend goed zou derhalve in strijd zijn met het beginsel van neutraliteit omdat het erop neerkomt dat, door één en dezelfde handeling te ontbinden in twee afzonderlijke handelingen, een belastingplichtige niet volledig wordt ontlast van de btw die hij in het kader van de bouw van onroerend goed voor eigen rekening heeft betaald.

60. Ik ben van mening dat de stelling van NCC niet kan worden gevolgd, gegeven het feit dat de verkoop van door deze onderneming voor eigen rekening gebouwd onroerend goed en de bouw hiervan voortvloeien uit één en dezelfde handeling die door de belastingplichtige regelmatig wordt verricht.

61. Ik baseer deze beoordeling op de aftrekregeling van de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn en op de rechtspraak betreffende het begrip „bijkomstige handeling”, als bedoeld in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn.

62. Dit begrip is niet omschreven in de Zesde richtlijn. Deze laatste verwijst evenmin naar het recht van de lidstaten om de betekenis en

de draagwijdte ervan te bepalen. Bij de uitlegging van genoemd begrip moet derhalve rekening worden gehouden met de juridische context waarin het wordt gebruikt en met de doelstellingen die ermee worden nagestreefd.¹³

63. Het staat vast dat de in de Zesde richtlijn voorziene aftrekregeling tot doel heeft om de belastingplichtige geheel te ontlasten van de voorbelasting over de goederen of diensten die hij gebruikt voor zijn belaste handelingen.¹⁴ Wij hebben eveneens gezien dat wanneer de belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, de aftrek, overeenkomstig artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, slechts wordt toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen. Zo bepaalt artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek van de btw die heeft gedrukt op de aanschaf van dergelijke goederen en diensten, de uitkomst is van een breuk, waarvan de teller bestaat uit het bedrag van de omzet met betrekking tot de belaste handelingen, en waarvan de noemer bestaat uit het totale bedrag van de omzet.

64. Met deze bepalingen heeft de communautaire wetgever dus aangenomen dat het deel van deze goederen of diensten dat door de belastingplichtige wordt gebruikt voor zijn belaste activiteiten, waarvoor recht op aftrek bestaat, en het deel daarvan dat hij gebruikt

voor zijn vrijgestelde activiteiten, waarvoor geen dergelijk recht bestaat, evenredig was aan de respectieve omzet ervan.

65. Waar artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de omzet met betrekking tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen, en met betrekking tot de verkoop van investeringsgoederen, buiten beschouwing moet worden gelaten, beoogt het de bedragen buiten beschouwing te laten die niet het gebruik van goederen en diensten waarvoor btw is verschuldigd, weerspiegelen en die bijgevolg de uitkomst van de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek zouden vervalsen.

66. Dat doel is duidelijk uiteengezet in de toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn, dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen op 29 juni 1973 bij de Raad van de Europese Unie heeft ingediend.¹⁵ Het is voortdurend herhaald in de reeds aangehaalde

13 — Arrest Nordania Finans en BG Factoring, reeds aangehaald (punt 18).

14 — Arrest van 22 juni 1993, Sofitam (C-333/91, Jurispr. blz. I-3513, punt 10), en arrest Nordania Finans en BG Factoring, reeds aangehaald (punt 19). Zie meer recent, arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punt 17).

15 — Voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 21). In dit voorstel werd artikel 19, lid 2, als volgt gerechvaardigd:

„De in dit lid bedoelde elementen moeten voor de berekening van het verhoudingsgetal buiten beschouwing worden gelaten, opdat deze elementen de werkelijke betekenis van de bedrijfsuitoefening niet verkeerd weerspiegelen, te weten voor zover dergelijke elementen geen uitvloeisel zijn van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Dit is het geval bij de verkoop van investeringsgoederen en van de slechts incidenteel uitgevoerde handelingen met betrekking tot onroerende goederen of de financiering; met andere woorden de handelingen die ten opzichte van de totale omzet van het bedrijf slechts van secundaire of toevallige betekenis zijn. Deze handelingen worden overigens slechts buiten beschouwing gelaten indien zij niet tot de gebruikelijke bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige behoren.”

arresten Régie dauphinoise¹⁶, EDM¹⁷ Nordania Finans en BG Factoring¹⁸. Zo zou volgens het Hof de berekening van de aftrek worden vervalst indien alle opbrengsten van financiële handelingen van de belastingplichtige die verband houden met een belastbare activiteit, in de noemer van de voor de berekening van het pro rata gebruikte breuk zouden worden opgenomen, zelfs wanneer de verkrijging van die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceert.

67. Deze beoordeling, die is ontwikkeld in het kader van zaken die betrekking hadden op financiële handelingen of op het begrip „investeringsgoederen”, is zonder enige twijfel om te zetten naar de onderhavige zaak, die de verkoop van onroerend goed betreft.

68. Er kan op meerdere punten lering worden getrokken uit bovenstaande overwegingen en uit de reeds aangehaalde arresten Régie dauphinoise, EDM en Nordania Finans en BG Factoring, wat de betekenis en de draagwijdte van het begrip „bijkomstige handeling” als bedoeld in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn betreft.

69. Het eerste daarvan is, dat dit begrip allereerst is bedoeld om te worden toegepast op specifieke handelingen die niet behoren tot de gebruikelijke activiteit van de onderneming. Zo kan de verkoop, door een onderneming, van een overbodig geworden onroerend

goed een hoog bedrag aan omzet opleveren, terwijl voor deze handeling wellicht slechts enkele telefoontjes nodig waren. In een dergelijk geval kan er door het ongebruikelijke of uitzonderlijke karakter van de handeling van worden uitgegaan dat zij onder het begrip „bijkomstige handeling” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn valt.

70. Omgekeerd laat het gebruikelijke karakter van een vrijgestelde handeling vermoeden dat het niet om een „bijkomstige handeling” in de zin van deze bepaling gaat.¹⁹ Dit vermoeden is evenwel niet onweerlegbaar.

71. De tweede les die uit de hierboven genoemde elementen kan worden getrokken, is immers dat het gebruikelijke karakter van een handeling niet systematisch uitsluit dat zij een bijkomstige handeling zou kunnen vormen. Aldus heeft het Hof in het arrest EDM, reeds aangehaald, erkend dat dat het geval kon zijn voor regelmatig verrichte beleggingen en verstrekte leningen van een holdingmaatschappij in de mijnbouwsector. Hoewel deze financiële activiteiten een regulier karakter hadden, heeft het Hof voor recht verklaard dat zij „bijkomstige handelingen” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn konden vormen, voor zover zij slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen en diensten waarvoor btw is verschuldigd.

72. De mogelijkheid dat een gebruikelijke activiteit van de belastingplichtige een „bijkomstige handeling” in de zin van deze bepaling kan vormen, is evenwel onder-

16 — Punt 21.

17 — Punten 75 en 76.

18 — Punt 23.

19 — Zie in deze zin arrest Nordania Finans en BG Factoring, reeds aangehaald.

worpen aan een *conditio sine qua non* waaraan het Hof niet duidelijk heeft herinnerd in het arrest EDM, maar die uitdrukkelijk voortvloeit uit het arrest Régie dauphinoise, en die in het licht van de communautaire aftrekregeling logischerwijs voor de hand ligt.

73. De derde les die uit de rechtspraak voortvloeit, is immers dat de vrijgestelde activiteit, om als een bijkomstige handeling te kunnen worden aangemerkt, niet een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de belaste activiteit mag vormen. Zoals de Deense regering en de Commissie aanvoeren, kan een vrijgestelde handeling niet worden aangemerkt als een „bijkomstige handeling” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, wanneer zij een dergelijk verband met de belaste activiteit vertoont.

74. Deze voorwaarde is tot uitdrukking gebracht in het arrest Régie dauphinoise, met betrekking tot de belegging, door een beheerder van onroerend goed, van bedragen die hij ontvangt van zijn klanten, wier onroerend goed hij beheert.²⁰

75. Een dergelijke voorwaarde lijkt, wat de in de Zesde richtlijn voorziene aftrekregeling betreft, logischerwijs voor de hand te liggen.

20 — Ik herinner eraan dat het Hof heeft geoordeeld dat, voor zover deze activiteit het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormde van de belastbare activiteit van ondernemingen die zich bezighouden met het beheer van onroerend goed, zij niet kon worden aangemerkt als een bijkomstige handeling (arrest Régie dauphinoise, reeds aangehaald, punt 22).

Deze regeling berust op het beginsel dat het recht van de belastingplichtige om te worden ontlast van de btw die hij in het kader van zijn economische activiteiten heeft betaald, is onderworpen aan de voorwaarde dat deze activiteiten zelf aan deze belasting zijn onderworpen. Het recht op aftrek impliceert derhalve dat de goederen en diensten waarvoor de belastingplichtige btw verschuldigd is, door hem zijn gebruikt om belaste activiteiten te verrichten.

76. Wanneer de belastingplichtige goederen en diensten gebruikt om zowel belaste als vrijgestelde activiteiten te verrichten, treedt de regel van het pro rata van de aftrek in werking, die inhoudt dat het recht op aftrek evenredig is aan de omzet van de belaste handelingen. Dit recht op aftrek berust derhalve op het vermoeden dat deze goederen en diensten door de belastingplichtige zijn gebruikt voor zijn belaste en zijn vrijgestelde activiteiten, evenredig aan de omzet van elk daarvan.

77. Volgens artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn kan van laatstgenoemd vermoeden worden afgeweken wanneer de vrijgestelde activiteit slechts een zeer beperkt gebruik van de goederen en diensten voor gemengd gebruik impliceert.

78. De toepassing van deze afwijking veronderstelt bijgevolg dat de vrijgestelde activiteit kan worden onderscheiden van de belaste activiteit. Zij impliceert met andere woorden dat het deel van de goederen en diensten dat wordt gebruikt voor vrijgestelde handelingen

is vast te stellen. Wanneer de vrijgestelde activiteit nauw verbonden is met de belaste activiteit of daarmee vervlochten is, kan de in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziene afwijking niet worden toegepast omdat het niet mogelijk is aan elk van deze activiteiten het gebruik van een deel van de goederen en diensten voor gemengd gebruik toe te rekenen.

79. In dit geval is het vermoeden dat de basis vormt van het in artikel 17, lid 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalde pro rata van de aftrek bijgevolg onweerlegbaar. De omzet uit de vrijgestelde activiteit kan, met andere woorden, niet worden uitgesloten van de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, omdat deze activiteit van nature niet een zeer beperkt gebruik van de goederen en diensten voor gemengd gebruik impliceert.

80. Zo heeft het Hof in de zaak *Régie dauphinoise* geoordeeld dat de door de beheerder van onroerend goed verrichte beleggingen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormden van het belastbare beheer van onroerend goed, omdat de regelmatig door deze beheerder belegde middelen rechtstreeks afkomstig waren van deze beheeractiviteit. Het betrof immers voorschotten die hem werden betaald door klanten wier onroerend goed hij beheerde. Bovendien konden deze beleggingen noodzakelijk lijken omdat alles erop wijst dat zij onmisbaar waren voor het financiële evenwicht van de activiteit van de beheerder.

81. Omgekeerd heeft het Hof in de zaak EDM, zonder het uitdrukkelijk te vermelden, kunnen oordelen dat de financiële activiteiten van de betrokken holdingmaatschappij niet het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormden van haar belaste activiteit, omdat de door deze holdingmaatschappij belegde middelen, bij financiële instellingen of in de vorm van leningen, niet afkomstig waren van haar belaste activiteit maar van haar eigen fondsen.²¹

82. De door het Hof in het arrest *Régie dauphinoise* ontwikkelde regel is a fortiori toepasselijk wanneer, zoals in de onderhavige zaak, de vrijgestelde activiteit en de belaste activiteit uit dezelfde handeling voortvloeien. In een dergelijke situatie zou het gekunsteld zijn de uit de vrijgestelde activiteit voortvloeiende omzet uit te sluiten, omdat dezelfde handeling achtereenvolgens de hoedanigheid heeft van een belaste handeling, waarvoor recht op aftrek bestaat, en een vrijgestelde activiteit, waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

83. Zoals NCC zelf heeft uiteengezet, vloeien de van btw vrijgestelde verkoop van onroerende goederen en de aan btw onderworpen bouw daarvan, voort uit dezelfde economische handeling, omdat NCC deze onroerende goederen bouwt om ze te verkopen. Zoals de

21 — Het Hof heeft in dezelfde zin in het arrest van 14 november 2000, *Floridienne en Berginvest* (C-142/99, Jurispr. blz. I-9567, punt 29), geoordeeld dat de toekenning van leningen aan dochterondernemingen ten behoeve waarvan de holdingvennootschap administratieve, boekhoudkundige, informatica- en algemene beheersdiensten verricht, niet binnen de werkingssfeer van de btw kan vallen op grond dat het gaat om een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van deze dienstverrichtingen, omdat er geen noodzakelijk of rechtstreeks verband tussen deze leningen en de dienstverrichtingen bestaat.

Deense regering stelt, zou het derhalve gekunsteld zijn om de omzet die voortvloeit uit de verkoop van door NCC voor eigen rekening gebouwde onroerende goederen enkel in verband te brengen met de verkoopactiviteit, omdat die omzet eveneens voor een deel voortvloeit uit de aan btw onderworpen bouwactiviteit.

84. Zoals NCC terecht benadrukt, heeft deze beoordeling zeker tot gevolg dat de aftrek van de btw die op de algemene kosten heeft gedrukt, wordt verminderd, terwijl het door deze onderneming voor eigen rekening bouwen van onroerende goederen een belaste activiteit vormt. Ik ben echter van mening dat deze situatie, bij de huidige stand van het communautaire btw-stelsel, niet in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.

85. Het is juist dat dit beginsel inhoudt dat de belastingplichtige de btw die heeft gedrukt op de goederen en de diensten die hij heeft verworven ten behoeve van het verrichten van zijn belaste activiteiten, volledig kan aftrekken.²² Het staat volgens de rechtspraak eveneens vast dat het recht op aftrek van de btw, als integrerend deel van het btw-stelsel, een fundamenteel beginsel van de gemeenschappelijke btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt.²³

22 — Arrest Nordania Finans en BG Factoring, reeds aangehaald (punt 19).

23 — Arrest van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punten 14 en 15 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en arrest PARAT Automotive Cabrio, reeds aangehaald (punt 15).

86. Zoals de Commissie echter terecht heeft opgemerkt, kan dit beginsel de wetgeving niet overstijgen. Het is in algemene bewoordingen in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn geformuleerd, en de richtlijn voorziet uitdrukkelijk in mogelijke beperkingen en afwijkingen.²⁴ Het beginsel van neutraliteit en het recht op aftrek kunnen er derhalve niet toe leiden dat een bepaling van nationaal recht, die een dergelijke afwijkende bepaling van de Zesde richtlijn omzet, buiten beschouwing wordt gelaten of niet-toepasselijk wordt verklaard.

87. Wij hebben reeds gezien dat de bepalingen van de momslov, voor zover zij voorzien in de vrijstelling van btw van de verkoop van nieuw onroerend goed en in de onderwerping aan deze belasting van de bouw van onroerend goed voor eigen rekening door een bouwonderneming zoals NCC, in overeenstemming is met de Zesde richtlijn. Bovendien zijn de gevolgen van deze wetgeving voor NCC exact wat de nationale wetgever heeft willen bereiken, namelijk de bouwondernemingen die onroerend goed verkopen dat zij hebben gebouwd, in dezelfde situatie plaatsen als verkopers van onroerend goed die voor deze bouw op derde ondernemingen moeten vertrouwen.

88. De gevolgen van genoemde, door NCC bestreden wetgeving vloeien derhalve voort uit afwijkingen van het beginsel van neutraliteit, die in de Zesde richtlijn uitdrukkelijk zijn voorzien en die op basis van deze

24 — Arrest PARAT Automotive Cabrio, reeds aangehaald (punt 18).

bepalingen door de Deense regering werden gewenst.

89. Daarom ben ik van mening dat, bij de huidige stand van de inhoud van de Zesde richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de btw zich niet verzet tegen het feit dat de omzet van de verkoop van onroerend goed door NCC, als voortvloeiend uit een vrijgestelde activiteit in aanmerking wordt genomen in de noemer van de in artikel 19 van de Zesde richtlijn bedoelde breuk.

90. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging voor recht te verklaren dat artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verkoop door een bouwonderneming van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed, wanneer het bouwen van dat onroerend goed aan btw is onderworpen en de daaropvolgende verkoop daarvan is vrijgesteld, geen „bijkomstige handeling” kan vormen in de zin van deze bepaling, omdat deze verkoop, zoals in de onderhavige zaak, een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormt van de bouwactiviteit.

IV — Conclusie

91. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de door het Østre Landsret gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„Artikel 19, lid 2, 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, moet aldus worden uitgelegd dat de verkoop door een bouwonderneming van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed, wanneer het bouwen van dat onroerend goed aan btw is onderworpen en de daaropvolgende verkoop daarvan is vrijgesteld, geen ‚bijkomstige handeling’ kan vormen in de zin van deze bepaling, omdat deze verkoop, zoals in de onderhavige zaak, een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormt van de bouwactiviteit.”