

Zaak C-137/02

Finanzamt Offenbach am Main-Land

tegen

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Verzoek om prejudiciële beslissing – Uitlegging van Zesde BTW-richtlijn – Recht op aftrek van reeds betaalde BTW door Vorgründungsgesellschaft (vennootschap naar civiel recht met als doel voorbereiding van middelen die nodig zijn voor werkzaamheid van op te richten naamloze vennootschap) – Overgang, onder bezwarende titel, van algemeenheid van die middelen op naamloze vennootschap na oprichting ervan – Overgang niet aan BTW onderworpen ten gevolge van gebruikmaking van (in artikel 5, lid 8, van Zesde BTW-richtlijn voorziene) mogelijkheid door betrokken lidstaat”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Civielrechtelijke vennootschap die alleen is opgericht om kapitaalvennootschap op te richten – Overgang van algemeenheid van haar goederen op die kapitaalvennootschap nadat deze is opgericht – Lidstaat die dergelijke overgang niet als levering van goederen beschouwt – Recht op aftrek

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, lid 8, 6, lid 5, en 17, lid 2)

Een personenvennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten, kan de voorbelasting over de levering van goederen en diensten aftrekken, wanneer haar enige handeling in een later stadium, overeenkomstig haar statutaire doel, bestond in de overdracht van de betrokken goederen en diensten bij een handeling onder bezwarende titel aan die kapitaalvennootschap nadat deze was opgericht, en wanneer er als gevolg van het feit dat de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden voorzien in de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, geen levering van goederen of diensten plaatsvindt bij de overgang van de algemeenheid van goederen.

Zelfs al heeft deze personenvennootschap niet de intentie om zelf belaste handelingen te verrichten, omdat haar enige statutaire doel in de voorbereiding van de werkzaamheid van de kapitaalvennootschap bestond, dit neemt niet weg dat de belasting die zij wil aftrekken, verband houdt met goederen en diensten die zij heeft betrokken om belaste handelingen te realiseren, ook al betrof het hier slechts door de kapitaalvennootschap beoogde handelingen.

(cf. punten 41, 43 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

29 april 2004 (*)

„Verzoek om prejudiciële beslissing – Uitlegging van Zesde BTW-richtlijn – Recht op aftrek van reeds betaalde BTW door Vorgründungsgesellschaft (vennootschap naar burgerlijk recht met als doel voorbereiding van middelen die nodig zijn voor werkzaamheid van op te richten naamloze vennootschap) – Overgang, onder bezwarende titel, van algemeenheid van die middelen op naamloze vennootschap na haar oprichting – Overgang niet aan BTW onderworpen ten gevolge van gebruikmaking van (in artikel 5, lid 8, van Zesde BTW-richtlijn voorziene) mogelijkheid door betrokken lidstaat”

In zaak C-137/02,

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

Finanzamt Offenbach am Main-Land

en

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 17, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, A. Rosas en S. von Bahr (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, vertegenwoordigd door R. W. Horn en A. Kowol, Rechtsanwälte,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,
- 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 het Finanzamt Offenbach am Main-Land, vertegenwoordigd door J. Aue als gemachtigde; Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter

Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, vertegenwoordigd door R. W. Horn; de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, bijgestaan door A. Böhlke, ter terechtzitting van 11 september 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 oktober 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 23 januari 2002, bij het Hof binnengekomen op 12 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG een vraag gesteld over de uitlegging van artikel 17, 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 (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 Deze vraag is gerezen in een geding tussen het Finanzamt Offenbach am Main?Land (hierna: „Finanzamt”) en Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (hierna: „Faxworld GbR”) ter zake van de weigering van het Finanzamt om laatstgenoemde de aftrek toe te staan van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) over voor haar bestemde handelingen.

3 De vraag heeft in wezen betrekking op het recht van een Vorgründungsgesellschaft, dat wil zeggen een vennootschap naar burgerlijk recht die tot doel heeft, de voorbereiding van de middelen die nodig zijn voor de werkzaamheid van een op te richten naamloze vennootschap, om de BTW af te trekken wanneer haar enige handeling in een later stadium, overeenkomstig haar statutaire doel, bestaat in de overdracht van de algemeenheid van haar goederen aan die naamloze vennootschap, nadat zij is opgericht. De vraag is gebaseerd op de premisse dat de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om zich op het standpunt te stellen dat er bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, geen levering van goederen of diensten heeft plaatsgevonden, en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.

Het rechtskader

De communautaire regeling

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

5 Artikel 4, leden 1 en 2, van die richtlijn luidt:

„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.”

6 Wat de levering van goederen betreft, bepaalt artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn:

„De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. De lidstaten kunnen in voorkomend geval de nodige maatregelen treffen om concurrentievervalsing te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan niet volledig belastingplichtig is.”

7 Volgens artikel 6, lid 5, van die richtlijn is „het bepaalde in artikel 5, lid 8, [...] op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten”.

8 Met betrekking tot het recht op aftrek bepaalt artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn:

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

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke 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

9 De relevante bepalingen van de Zesde richtlijn zijn in Duits recht omgezet bij het Umsatzsteuergesetz 1993 (wet op de BTW 1993, BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG 1993”). In de tijdens het litigieuze boekjaar 1996 geldende versie bepaalde § 1, lid 1, UStG 1993 als algemene regel dat de leveringen van goederen en andere diensten die in het binnenland door een ondernemer in het kader van zijn onderneming onder bezwarende titel worden verricht, aan de omzetbelasting zijn onderworpen.

10 Daar de Bondsrepubliek Duitsland echter gebruik heeft gemaakt van de door de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten geboden mogelijkheden, wordt in § 1, lid 1a, UStG 1993 bepaald:

„(1a) Handelingen verricht in het kader van de overdracht van een onderneming aan een andere ondernemer ten behoeve van diens onderneming, zijn niet aan de omzetbelasting onderworpen. Van de overdracht van een onderneming is sprake wanneer een onderneming of een binnen de onderneming afzonderlijk beheerd bedrijf als geheel, onder bezwarende titel of om niet, wordt overgedragen of in een vennootschap wordt ingebracht. De overnemende ondernemer treedt in de plaats van de overdrager.”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

11 Faxworld GbR is een op 1 oktober 1996 opgerichte personenvennootschap naar burgerlijk recht met als enig statutair doel, de voorbereiding van de oprichting van de vennootschap Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft (hierna: „Faxworld AG”).

12 Gelijk de verwijzende rechter uiteenzet, kan de oprichting van een Aktiengesellschaft (een naamloze vennootschap naar Duits recht) worden voorafgegaan, gelijk in casu het geval is geweest, door een Vorgründungsgesellschaft. Laatstgenoemde vennootschap berust op een voorovereenkomst tussen de oprichters van de vennootschap met het doel, mee te werken aan de oprichting van de Aktiengesellschaft. Indien deze laatste vennootschap na haar oprichting de door de Vorgründungsgesellschaft verkregen vermogensbestanddelen en haar rechten en verplichtingen wil overnemen, moeten deze, aangezien zij niet automatisch op haar overgaan, bij een specifieke rechtshandeling aan haar worden overgedragen.

13 Zo heeft Faxworld GbR, als Vorgründungsgesellschaft, kantoren gehuurd, kapitaalgoederen verworven en de kantoren van een vaste inrichting voorzien. Bovendien verzond zij informatiemateriaal en maakte zij reclame voor de op te richten vennootschap. Na de oprichting van Faxworld AG bij notariële akte van 28 november 1996 heeft Faxworld GbR haar werkzaamheden beëindigd en alle eerder verkregen goederen tegen boekwaarde, voor een prijs van iets minder dan 90 000 DEM, aan deze vennootschap overgedragen. Faxworld AG kon dus meteen aan de slag in de voor haar door Faxworld GbR gehuurde en ingerichte kantoren.

14 Overeenkomstig haar enige statutaire doel heeft Faxworld GbR dus geen handelingen in een later stadium verricht, met uitzondering van de overdracht van de door haar verworven goederen aan Faxworld AG.

15 Voor het litigieuze boekjaar 1996 heeft Faxworld GbR deze overdracht overeenkomstig § 1, lid 1a, UStG 1993 als een niet-belastbare overdracht van een onderneming behandeld. Voor datzelfde boekjaar ontzegde het Finanzamt Faxworld GbR het recht, de BTW ten bedrage van bijna 13 000 DEM over haar handelingen in een eerder stadium als voorbelasting aan te merken. In de belastingaanslag van 5 januari 1998 voerde het Finanzamt als reden voor deze weigering aan dat Faxworld GbR niet als ondernemer in de zin van § 2 UStG 1993 kon worden beschouwd, omdat haar enige in een later stadium beoogde handeling de overdracht van een onderneming aan de op te richten vennootschap was, welke overdracht overeenkomstig § 1, lid 1a, UStG 1993 niet als een belastbare levering kon worden beschouwd.

16 Het Finanzgericht heeft het beroep van Faxworld GbR tegen de beslissing van het Finanzamt echter toegewezen op grond dat deze vennootschap een onderneming was en uit dien hoofde recht op aftrek van de voorbelasting had. Het beginsel van de neutraliteit van de BTW eist dat rekening wordt gehouden met de voorbelasting, zelfs al heeft Faxworld GbR, als Vorgründungsgesellschaft, nooit de intentie gehad om de in een eerder stadium verworven goederen en diensten te gebruiken om zelf belastbare handelingen te verrichten.

17 Tegen dit vonnis heeft het Finanzamt bij het Bundesfinanzhof „Revision” ingesteld. Voor deze rechterlijke instantie heeft het betoogd dat Faxworld GbR geen recht op aftrek had, omdat, in de eerste plaats, zij geen ondernemer was daar zij op geen enkel moment de intentie heeft gehad om zelf belastbare handelingen te verrichten, en, in de tweede plaats, de werkzaamheid van Faxworld AG niet aan haar kon worden toegerekend.

18 Het Bundesfinanzhof, dat geneigd is om Faxworld GbR het recht op aftrek van de voorbelasting toe te staan, is in de eerste plaats van oordeel dat de goederen en diensten die in het kader van de geplande oprichting van de kapitaalvennootschap aan Faxworld GbR zijn geleverd, kosten vormen die naar hun aard onlosmakelijk zijn verbonden met de gehele economische activiteit van de onderneming (arrest van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punten 35 en 36).

19 In de tweede plaats is het Bundesfinanzhof van oordeel dat, indien de overdracht door

Faxworld GbR van al haar activa aan Faxworld AG, hetgeen de enige handeling van eerstgenoemde vennootschap in een later stadium is geweest, moet worden aangemerkt als „de overgang van een geheel van goederen” in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn en niet als een belaste handeling in de zin van artikel 17, lid 2, van die richtlijn, het voor de hand ligt om voor de handelingen van Faxworld GbR in een eerder stadium aanknopingspunten te zoeken bij de door Faxworld AG beoogde handelingen.

20 Het Bundesfinanzhof merkt evenwel op dat volgens het arrest Abbey National, reeds aangehaald, een belastingplichtige de BTW over handelingen in een eerder stadium alleen kan aftrekken indien hij die handelingen voor zijn eigen belaste handelingen heeft gebruikt, en dat het daarom niet mogelijk is, rekening te houden met de handelingen van de overnemer. Het merkt voorts op dat in het hoofdgeding het ontbreken van juridische continuïteit tussen Faxworld GbR en Faxworld AG alleen het gevolg is van de specifieke regels van het Duitse burgerlijke recht betreffende de oprichting van kapitaalvennootschappen. Daar het op de BTW-regeling toepasselijke beginsel van de fiscale neutraliteit verbiedt dat ondernemers die dezelfde handelingen hebben verricht, bij de belastingheffing verschillend worden behandeld, is het Bundesfinanzhof van oordeel dat de specifieke regels van het Duitse burgerlijke recht voor de oprichting van een kapitaalvennootschap, niet tot gevolg kunnen hebben dat het recht op aftrek in de voorbereidende fase is uitgesloten (arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20).

21 Gelet op een en ander heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Heeft een (personen)vennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten, recht op aftrek van de voorbelasting over aangeschafte diensten en goederen, wanneer zij na de oprichting van de kapitaalvennootschap de aangeschafte diensten en goederen bij een handeling onder bezwarende titel aan de later opgerichte kapitaalvennootschap overdraagt en er van meet af aan geen andere handelingen in een later stadium waren gepland, en wanneer de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen in de betrokken lidstaat niet als levering of dienstverrichting wordt aangemerkt (artikelen 5, lid 8, eerste volzin, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn [...]?)”

22 Het Bundesfinanzhof preciseert dat, ingeval het Hof deze vraag ontkennend beantwoordt, de subsidiaire vraag rijst, of de kapitaalvennootschap – in casu Faxworld AG – recht heeft op aftrek van de voorbelasting over aan de Vorgründungsgesellschaft – in casu Faxworld GbR – geleverde goederen en diensten, zelfs al was de kapitaalvennootschap nog niet opgericht op het moment waarop die goederen en diensten aan de Vorgründungsgesellschaft werden geleverd.

I – De prejudiciële vraag

23 Met zijn vraag wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen, of volgens de Zesde richtlijn een personenvennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten, de door haar betaalde BTW kan aftrekken wanneer de enige handeling die zij in een later stadium heeft verricht, bestond in de overdracht van al haar goederen aan de kapitaalvennootschap nadat deze was opgericht, en wanneer, als gevolg van het feit dat de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheden, wordt aangenomen dat er bij een dergelijke overdracht geen levering van goederen of diensten plaatsvindt.

24 Met betrekking tot het recht op aftrek bepaalt artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn dat de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting de BTW mag aftrekken welke hij verschuldigd is of heeft voldaan voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te

leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten, „voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen”. Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt dus dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn moet zijn en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen moet hebben gebruikt.

De kwalificatie van Faxworld GbR als belastingplichtige

25 Wat de kwalificatie van Faxworld GbR als belastingplichtige betreft, bepaalt artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn dat 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. Volgens artikel 4, lid 2, omvatten de in lid 1 bedoelde economische activiteiten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.

26 De Duitse regering is als enige van mening dat Faxworld GbR geen belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn is, omdat zij geen economische activiteiten uitoefende. Ter onderbouwing van dit argument stelt zij dat alle activiteiten in een eerder stadium van Faxworld GbR slechts dienden ter voorbereiding van de economische activiteit van een andere, op te richten juridische entiteit, namelijk Faxworld AG. Voorts was de overdracht van de goederen van Faxworld GbR aan Faxworld AG – de enige activiteit in een later stadium van Faxworld GbR – een niet-belastbare overdracht van een onderneming, overeenkomstig artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn.

27 Deze argumenten kunnen niet worden aanvaard. Er zij in de eerste plaats aan herinnerd dat artikel 4 van de Zesde richtlijn aan de BTW een zeer ruime werkingssfeer toekent, die zich uitstrekt tot alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting (zie arresten Hof van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 7; 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 10, en 4 december 1990, Van Tiem, C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17).

28 Het is vaste rechtspraak dat een particulier die goederen betreft met het oog op een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, optreedt als belastingplichtige (arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 14; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 47, en 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 34), ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt (zie in die zin arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 22). Anders dan de Duitse regering stelt, hangt de geldigheid van deze vaststelling niet af van de identiteit van de ondernemer die de betrokken economische activiteit verricht.

29 In de tweede plaats is het argument van de Duitse regering dat de enige handeling in een later stadium van Faxworld GbR aan de werkingssfeer van artikel 4 van die richtlijn is onttrokken, omdat de Bondsrepubliek Duitsland gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, onjuist. Overeenkomstig de strekking van de Zesde richtlijn, die er onder meer op is gericht, het gemeenschappelijk BTW-stelsel te baseren op een uniform begrip „belastingplichtigen”, moet de hoedanigheid van belastingplichtige uitsluitend worden beoordeeld aan de hand van de in artikel 4 van de Zesde richtlijn genoemde criteria (arrest Van Tiem, reeds aangehaald, punt 25). Hieruit volgt dat de werkingssfeer van artikel 4 van de Zesde richtlijn niet kan worden gewijzigd door de omstandigheid dat een lidstaat al dan niet gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 8, van deze richtlijn geboden mogelijkheid om zich op het standpunt te stellen dat er bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen heeft plaatsgevonden (zie, voor het gebruik door een

lidstaat van de door artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, arrest Van Tiem, reeds aangehaald, punt 26).

30 Bijgevolg moet worden aangenomen dat een vennootschap als Faxworld GbR een belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn is.

Het bestaan van belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn

31 Gelijk in punt 24 van het onderhavige arrest is vastgesteld, bepaalt artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de BTW over goederen en diensten die „voor belaste handelingen” worden gebruikt. Met betrekking tot de vraag wat de belaste handelingen van een belastingplichtige zijn, geeft artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn als algemene regel dat de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de BTW zijn onderworpen.

32 Heeft een lidstaat echter gebruikgemaakt van de door de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheden, dan wordt aangenomen dat er bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen geen levering van goederen of diensten plaatsvindt.

33 Wat Faxworld GbR betreft, haar enige handeling in een later stadium bestond in de overdracht van de algemeenheid van haar goederen; aangezien de Bondsrepubliek Duitsland gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden waarin de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn voorzien, heeft Faxworld GbR dus zelf geen belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn verricht.

34 Faxworld GbR stelt in dit verband dat zij en Faxworld AG als een enkele economische entiteit moeten worden beschouwd. Daar de door Faxworld GbR verworven goederen en diensten bestemd waren om te worden gebruikt voor de belaste handelingen van Faxworld AG, zou Faxworld GbR recht op aftrek van de voorbelasting hebben. Voorts merkt Faxworld GbR op dat volgens het arrest Breitsohl, reeds aangehaald, het recht op aftrek van de BTW die is voldaan ter zake van goederen en diensten die zijn verkregen met het oog op een voorgenomen economische activiteit, zelfs dan blijft bestaan, wanneer het de belastingadministratie reeds bij de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belaste handelingen diende te leiden, niet zal worden uitgeoefend. Deze regel geldt a fortiori wanneer de economische activiteit, zoals in het hoofdgeding, is uitgeoefend.

35 De Duitse regering is van mening dat indien, anders dan zij stelt, Faxworld GbR als belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn wordt beschouwd, deze vennootschap niet gerechtigd is om de BTW over haar handelingen in een eerder stadium af te trekken. Uit het arrest Abbey National, reeds aangehaald, volgt haars inziens dat wanneer de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, de aftrek van de voorbelasting bij een volledige overdracht van de onderneming alleen mogelijk is wanneer de handelingen in een eerder stadium deel uitmaken van de algemene kosten van de ondernemer. In het hoofdgeding bestond de enige handeling in een later stadium van Faxworld GbR echter in de overdracht van haar goederen aan Faxworld AG, hetgeen betekent dat Faxworld GbR zich niet kan beroepen op het in artikel 17 van de Zesde richtlijn bedoelde recht op aftrek.

36 Ofschoon de Commissie niet betwist dat Faxworld GbR als belastingplichtige moet worden aangemerkt, deelt zij het standpunt van de Duitse regering over het recht op aftrek van deze vennootschap. Onder verwijzing naar punt 28 van het arrest Abbey National, reeds aangehaald, volgens hetwelk het recht op aftrek vooronderstelt dat de voor het verwerven van die goederen of

diensten gedane uitgaven een van de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen zijn, stelt zij dat de aftrek van reeds betaalde BTW vooronderstelt dat er sprake is van belaste handelingen, welke handelingen Faxworld GbR nooit heeft beoogd.

37 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarborgt derhalve een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de BTW-heffing zijn onderworpen (zie arrest Rempelman, reeds aangehaald, punt 19; arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15; arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 44; arrest van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 19, en arrest Abbey National, reeds aangehaald, punt 24). Gelet op de algemeenheid van dit recht, zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien (zie in die zin arrest Ghent Coal Terminal, reeds aangehaald, punt 16).

38 In de zaak die tot het arrest Abbey National, reeds aangehaald, heeft geleid, maakte de betrokken belastingplichtige, die een onderneming had overgedragen, aanspraak op de aftrek van de BTW over de diensten die hij had betrokken om die overdracht te realiseren, terwijl die overdracht, omdat de betrokken lidstaat gebruik had gemaakt van de door artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, geen belaste handeling vormde.

39 Het Hof erkende dat deze belastingplichtige in beginsel recht op aftrek van BTW had, omdat de kosten van de betrokken diensten deel uitmaakten van de algemene kosten van de belastingplichtige en omdat zelfs in geval van overdracht van een algemeenheid van goederen, wanneer de belastingplichtige na gebruik van die 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. Een 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 (arrest Abbey National, reeds aangehaald, punt 35).

40 Door deze uitlegging kon de betrokken belastingplichtige worden ontlast van de in het kader van zijn onderneming betaalde BTW. In deze omstandigheden werd het aanvullende argument van de belastingplichtige dat hij zich op de belaste handelingen van de overnemer moest kunnen beroepen om zo de volledige BTW over die diensten te kunnen aftrekken, niet aanvaard (arrest Abbey National, reeds aangehaald, punten 31 en 32).

41 Anders dan in de zaak die tot het arrest Abbey National, reeds aangehaald, heeft geleid, had de belastingplichtige in het hoofdgeding, namelijk Faxworld GbR, als Vorgründungsgesellschaft zelfs niet de intentie om zelf belaste handelingen te verrichten, omdat haar enige statutaire doel in de voorbereiding van de werkzaamheid van de Aktiengesellschaft bestond. Dit neemt echter niet weg dat de BTW die Faxworld GbR wil aftrekken, verband houdt met goederen en diensten die zij had betrokken om belaste handelingen te realiseren, ook al betrof het hier slechts beoogde handelingen van Faxworld AG.

42 In deze specifieke omstandigheden en om de neutraliteit van de belastingdruk te kunnen garanderen moet worden aangenomen dat wanneer de lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheden, wegens het feit dat volgens deze bepalingen „de overnemer in de plaats treedt van de overdrager”, moet worden toegestaan dat een Vorgründungsgesellschaft, als overdrager, de belaste handelingen van de overnemer, te weten de Aktiengesellschaft, in aanmerking neemt om de BTW te kunnen aftrekken die hij heeft betaald over de goederen en diensten die hij in een eerder stadium heeft verworven

ten behoeve van de belaste handelingen van die overnemer.

43 Derhalve moet op de vraag van het Bundesfinanzhof worden geantwoord dat een (personen)vennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten, de voorbelasting over de levering van goederen en diensten kan aftrekken, wanneer haar enige handeling in een later stadium, overeenkomstig haar statutaire doel, bestond in de overdracht van de betrokken goederen en diensten bij een handeling onder bezwarende titel aan die kapitaalvennootschap nadat deze was opgericht, en wanneer als gevolg van het feit dat de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden voorzien in de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, van de Zesde richtlijn, geen levering van goederen of diensten plaatsvindt bij de overgang van de algemeenheid van goederen.

Kosten

44 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 23 januari 2002 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Een personenvennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten, kan de voorbelasting over de levering van goederen en diensten aftrekken, wanneer haar enige handeling in een later stadium, overeenkomstig haar statutaire doel, bestond in de overdracht van de betrokken goederen en diensten bij een handeling onder bezwarende titel aan die kapitaalvennootschap nadat deze was opgericht, en wanneer er als gevolg van het feit dat de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden voorzien in de artikelen 5, lid 8, en 6, lid 5, 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, geen levering van goederen of diensten plaatsvindt bij de overgang van de algemeenheid van goederen.

Jann

Rosas

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 april 2004.

De griffier

De president

R. Grass

* Procestaal: Duits.