

Zaak C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad om een prejudiciële beslissing)

„BTW – Investeringsgoed aangeschaft door publiekrechtelijk lichaam – Overheid – Handeling verricht als belastingplichtige en handeling verricht als niet-belastingplichtige – Recht op aftrek en herziening”

Conclusie van advocaat-generaal F. G. Jacobs van 18 november 2004

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 2 juni 2005

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Investeringsgoederen – Herziening van aanvankelijk toegepaste aftrek – Voorwaarden voor toepassing van artikel 20 van Zesde richtlijn – Aanschaf van goederen door publiekrechtelijke instelling in hoedanigheid van overheid in zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van richtlijn – Verkoop van deze goederen door zelfde instelling in hoedanigheid van belastingplichtige – Uitsluiting van recht op herziening

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 5, en 20)

Een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, en dus als niet-belastingplichtige, een investeringsgoed aanschaft, en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, heeft in het kader van deze verkoop geen recht op herziening op basis van artikel 20 van deze richtlijn om de bij de aanschaf van dat goed voldane belasting over de toegevoegde waarde in aftrek te brengen.

Alleen de hoedanigheid waarin het betrokken lichaam op het tijdstip van de aanschaf van het goed heeft gehandeld, kan immers bepalen of er een recht op aftrek bestaat.

(cf. punten 38, 44 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

2 juni 2005 (*)

„BTW – Door publiekrechtelijk lichaam aangeschaft investeringsgoed – Overheid – Als belastingplichtige verrichte handeling en als niet-belastingplichtige verrichte handeling – Recht of

aftrek en herziening”

In zaak C-378/02,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 18 oktober 2002, ingekomen bij het Hof op 21 oktober 2002, in de procedure

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur), J. Malenovský en U. Lõhmus, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: M. Múgica Arzamendi, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 september 2004,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Waterschap Zeeuws Vlaanderen, vertegenwoordigd door H. de Kat als gemachtigde, bijgestaan door R. Brouwen, advocaat,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door S. Terstal als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, H. van Vliet en D. W. V. Zijlstra als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 november 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Waterschap Zeeuws Vlaanderen (hierna: „WZV”) en de Staatssecretaris van Financiën over een verzoek tot herziening van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) die door het WZV in verband met de bouw en de oplevering van een industriële installatie is voldaan.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat in hoofdstuk II met het opschrift „Werkingssfeer” staat, luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

4 Artikel 4, leden 1 tot en met 3 en 5, van deze 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. [...]

3. De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein’ bepalen.

[...]

b) de levering van een bouwterrein.

[...]

[...]

5. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

[...]

De lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid.”

5 Artikel 20, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, luidt:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

- a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;
- b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 10 jaar worden verlengd.”

Bepalingen van nationaal recht

De wet van 28 juni 1968

6 Bij de wet van 28 juni 1968 houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Stb. 1968, 329; hierna: „wet”), heeft het Koninkrijk der Nederlanden een op een BTW-stelsel gebaseerde heffing op de omzet ingesteld.

7 Volgens artikel 7 van de wet is een „ondernemer” ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Dit artikel bevat voorts een bepaling betreffende publiekrechtelijke lichamen die, anders dan als ondernemer, prestaties verrichten welke uit hun aard ook door ondernemers kunnen worden verricht. Volgens deze bepaling kan bij ministeriële regeling worden bepaald dat deze lichamen, wanneer zij deze prestaties verrichten, als ondernemers worden aangemerkt.

8 Artikel 11, lid 1, sub a en b, van de wet bepaalt dat de levering en de verhuur van onroerende zaken in beginsel zijn vrijgesteld van BTW, maar voorziet in bepaalde uitzonderingen onder de voorwaarde dat de ondernemer die de levering verricht en degene aan wie wordt geleverd, dan wel de verhuurder en de huurder, gezamenlijk een verzoek daartoe indienen.

De uitvoeringsbeschikking

9 De Nederlandse autoriteiten hebben bij ministeriële regeling van 30 augustus 1968 de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Stcrt. 1968, 169; hierna: „uitvoeringsbeschikking”) vastgesteld.

10 Artikel 3, sub a, van de uitvoeringsbeschikking bepaalt dat publiekrechtelijke lichamen als ondernemers worden aangemerkt met betrekking tot de levering van onroerende zaken en de overdracht of de vestiging van rechten waaraan deze zaken zijn onderworpen.

11 De artikelen 13 en 13a van deze beschikking, die in het bijzonder artikel 20 van de Zesde richtlijn bedoelen om te zetten, stellen hiertoe het systeem van herziening van het recht op aftrek in.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

12 Het WZV is een publiekrechtelijk lichaam dat is belast met de waterstaatkundige verzorging van het onder hem vallende gebied in Nederland. In de uitoefening van deze werkzaamheid treedt het WZV op als overheid in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn en is het dus niet BTW-plichtig.

13 Ter uitvoering van de hem opgedragen taken heeft het WZV een rioolwaterzuiveringsinstallatie (hierna: „installatie”) laten bouwen, waarvoor het ongeveer 7,2 miljoen NLG aan BTW heeft betaald. De installatie is in 1990 in gebruik genomen.

14 Het WZV en twee andere waterschappen zijn overeengekomen om de installatie te gebruiken voor de centrale verwerking van het bij de zuivering van afvalwater achtergebleven slib. De beide laatstgenoemde lichamen hebben financieel bijgedragen in de extra investeringen die nodig waren voor het gebruik van de installatie door de drie betrokken waterschappen. Met ingang van 1993 heeft het WZV aan elk van de beide waterschappen hun respectieve aandeel in de met de centrale slibverwerking gemoeide kosten doorberekend, zonder hun daarbij echter BTW in rekening te brengen. In dit verband had de belastinginspecteur in overleg met WZV toegestaan dat de BTW niet aan deze twee waterschappen in rekening zou worden gebracht op voorwaarde dat het WZV afziet van het recht op aftrek van de voorbelasting.

15 In december 1994 heeft het WZV de Stichting ter bevordering van het milieu in Zeeuwsch-Vlaanderen (hierna: „stichting”) opgericht waaraan het de installatie voor ongeveer 18 miljoen NLG, exclusief BTW, heeft verkocht.

16 Gelet op de omstandigheden waaronder de eigendomsoverdracht heeft plaatsgevonden, moet zij volgens de verwijzende rechter worden aangemerkt als een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en van het daarop gebaseerde artikel 3, lid 1, van de wet. Op de dag van de verkoop heeft het WZV de installatie van de stichting gehuurd voor een periode van negen jaar en twee dagen.

17 Overeenkomstig artikel 11, lid 1, sub a en b, van de wet, waarbij artikel 13, C, van de Zesde richtlijn betreffende de mogelijkheid om voor BTW-heffing over de verkoop en de verhuur van onroerende zaken te kiezen, is omgezet, hebben het WZV en de stichting bij de belastinginspecteur twee gezamenlijke verzoeken ingediend om te worden uitgezonderd van de vrijstelling die voor de verkoop en de verhuur van de installatie geldt.

18 Op basis van de artikelen 13 en 13a van de uitvoeringsbeschikking heeft het WZV het gedeelte van het voor de bouw van de installatie in rekening gebrachte BTW-bedrag dat naar zijn mening voor herziening in aanmerking kwam op ongeveer 3,6 miljoen NLG becijferd, dat wil zeggen 5/10 van dat bedrag, op grond dat er sinds de koop van de installatie vijf jaren waren verstreken en eenzelfde periode nog was te gaan.

19 Het WZV heeft bij zijn aangifte voor de omzetbelasting over het vierde kwartaal 1994 bij de

belastinginspecteur een verzoek ingediend om teruggaaf van ongeveer 3,6 miljoen NLG.

20 Dit verzoek werd afgewezen op grond dat het WZV bij de levering van de installatie geen herziening toekwam uit hoofde van de bepalingen van de uitvoeringsbeschikking waarbij artikel 20 van de Zesde richtlijn is omgezet.

21 Het WZV heeft beroep ingesteld tegen dit afwijzende besluit van de belastinginspecteur. Na een vonnis van het Gerechtshof te Amsterdam, is bij de Hoge Raad beroep in cassatie ingesteld.

22 De verwijzende rechter merkt op dat voorzover het WZV de verkooptransactie als belastingplichtige heeft verricht, en samen met de koper van de installatie heeft verzocht om te worden uitgezonderd van de vrijstelling die voor een dergelijke transactie geldt, herziening van de door het WZV over de bouw van het onroerende goed betaalde BTW in beginsel zou moeten worden toegestaan. De Hoge Raad heeft hierover echter twijfels, gelet op de rechtspraak van het Hof.

23 Volgens de Hoge Raad rijst de vraag of een publiekrechtelijk lichaam dat een goed in het kader van zijn overheidshandelen heeft gebruikt en dat bijgevolg niet de bij de aanschaf betaalde BTW in aftrek heeft gebracht, evenals een belastingplichtige die een goed voor vrijgestelde handelingen heeft gebruikt, recht heeft op herziening als bedoeld in artikel 20 van de Zesde richtlijn, indien het dat goed nadien als belastingplichtige levert en deze levering belastbaar is.

24 De verwijzende rechter preciseert dat zich hier een bijkomende moeilijkheid voordoet vanwege het feit dat het WZV in de afspraak met de belastinginspecteur heeft afgezien van zijn recht op aftrek van voorbelasting. Het WZV wordt daarom geacht ervan te hebben afgezien om een gedeelte van de installatie tot het ondernemingsvermogen te rekenen.

25 De verwijzende rechter wenst te vernemen of de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de keuze van een belastingplichtige om investeringsgoederen voor zijn privé-vermogen of voor zijn bedrijfsvermogen te bestemmen, van overeenkomstige toepassing is ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen.

26 De Hoge Raad heeft dan ook besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Heeft een publiekrechtelijk lichaam met betrekking tot een door hem aangeschaft investeringsgoed dat hij tegen vergoeding aan een derde levert, met betrekking tot welke levering hij als belastingplichtige moet worden aangemerkt, recht op herziening van de ter zake van de aanschaf betaalde omzetbelasting op de voet van artikel 20 (in het bijzonder leden 2 en 3) van de Zesde richtlijn, in zoverre hij dat goed in het kader van overheidshandelen als bedoeld in artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn heeft gebruikt?

2) Heeft een publiekrechtelijk lichaam op grond van de Zesde richtlijn het recht om een investeringsgoed dat deels voor handelingen als belastingplichtige en deels voor overheidshandelingen wordt gebruikt, geheel buiten het ondernemingsvermogen te laten, zoals door het Hof van Justitie is beslist ten aanzien van belastingplichtige natuurlijke personen?”

Opmerkingen vooraf

27 Blijkens de toelichting van de verwijzende rechter die in de punten 12 en 13 van het onderhavige arrest is weergegeven, heeft het WZV de installatie aangeschaft om zijn overheidstaak inzake de waterstaatkundige verzorging van het onder hem vallende gebied in Nederland te kunnen vervullen, en heeft het in dit kader als overheid gehandeld.

28 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter dus te vernemen of een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn een investeringsgoed koopt en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop recht heeft op herziening in de zin van artikel 20 van de Zesde richtlijn om de bij de aanschaf van het goed als voorbelasting betaalde BTW in aftrek te brengen.

De eerste vraag

29 Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn is de toepassing van de BTW-voorschriften op leveringen van goederen of op diensten in het binnenland, met inbegrip van de voorschriften betreffende het recht op aftrek, afhankelijk van de hoedanigheid van belastingplichtige van degene die de handeling verricht.

30 Een belastingplichtige kan de belasting die hij zelf heeft voldaan in aftrek brengen op de door hem verschuldigde BTW, indien hij aan de voorwaarden van artikel 17 van de Zesde richtlijn voldoet.

31 Volgens dit artikel 17, lid 1, ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Ingevolge artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn komt dit tijdstip overeen met dat waarop de goederen worden geleverd. In het geval van koop van een goed ontstaat het recht op aftrek dus op het tijdstip van de levering van dat goed. Artikel 17, lid 2, van deze richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige de BTW die hij voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen heeft voldaan, mag aftrekken voorzover deze goederen voor zijn belaste handelingen worden gebruikt.

32 Uit genoemde artikelen 2 en 17 volgt dat enkel degene die belastingplichtige is en die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed aanschaf, voor dat goed een recht op aftrek heeft en de verschuldigde of voldane BTW over dat goed mag aftrekken indien hij het voor zijn belaste handelingen gebruikt (zie met betrekking tot artikel 17 van de Zesde richtlijn, arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 8).

33 Een niet-belastingplichtige heeft daarentegen geen recht op aftrek van de BTW die hij eventueel over de aanschaf van een goed heeft voldaan. De handelingen van deze persoon – zijn leveringen van goederen of zijn dienstverrichtingen – vallen niet binnen de werkingssfeer van de BTW-voorschriften zoals omschreven in artikel 2 van de Zesde richtlijn.

34 Opgemerkt zij dat publiekrechtelijke lichamen volgens artikel 4, lid 5, van deze richtlijn voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, niet worden aangemerkt als belastingplichtigen.

35 Daaruit volgt dat deze lichamen, waartoe het WZV behoort, wanneer zij op het tijdstip van de aanschaf van een investeringsgoed als overheid handelen, ten aanzien van dat goed in beginsel geen recht op aftrek hebben.

36 Niettemin dient de vraag te worden gesteld of een verandering in de situatie van het betrokken lichaam wat de belastingplichtigheid voor de BTW betreft, gevolgen kan hebben voor het recht op aftrek. Aldus rijst in het bijzonder de vraag of het feit dat het lichaam naderhand in het

kader van bepaalde handelingen met betrekking tot een goed dat het als niet-belastingplichtige had aangeschaft, de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt, hem een recht kan geven op aftrek van de over dat goed voldane BTW en tot herziening op basis van artikel 20 van de Zesde richtlijn kan leiden.

37 In de zaak waarin het reeds aangehaalde arrest Lennartz is gewezen, ging het om een BTW-plichtige particulier die een voertuig voor privé?doeleinden had gekocht en gebruikt en die, aangezien hij dit goed nadien eveneens voor bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt, had geprobeerd de bij de aankoop ervan voldane BTW in aftrek te brengen.

38 Na in herinnering te hebben gebracht dat artikel 17 van de Zesde richtlijn het tijdstip bepaalt waarop het recht op aftrek ontstaat, en na erop te hebben gewezen dat enkel de hoedanigheid waarin de betrokken particulier op het tijdstip van de aanschaf van het goed heeft gehandeld, kan bepalen of er een recht op aftrek bestaat, heeft het Hof vastgesteld dat artikel 20 van deze richtlijn, met het opschrift „Herziening van de aftrek”, evenwel geen bepaling betreffende het ontstaan van een recht op aftrek bevat. Het Hof heeft geoordeeld dat deze bepaling zich ertoe beperkt de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vast te leggen, en dat zij derhalve geen recht op aftrek in het leven kan roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belasting kan omzetten in aftrekbare belasting in de zin van artikel 17 (zie arrest Lennartz, reeds aangehaald, punten 11 en 12).

39 Deze redenering dient ook te gelden voor een publiekrechtelijk lichaam dat op het tijdstip van de aankoop van een investeringsgoed als overheid handelt. Dit lichaam, dat toen niet als belastingplichtige heeft gehandeld, heeft immers net als de particulier die voor privé?doeleinden handelt, geen recht op aftrek van de BTW die het over dit goed heeft betaald.

40 Dat dit lichaam nadien als belastingplichtige heeft gehandeld, kan dus niet op basis van artikel 20 van de Zesde richtlijn tot gevolg hebben dat de BTW die dit lichaam over de als overheid verrichte – en dus niet belaste – handelingen heeft betaald, aftrekbaar wordt in de zin van artikel 17 van deze richtlijn.

41 Anders dan het WZV stelt, kan een dergelijk lichaam niet worden gelijkgesteld met een belastingplichtige die bepaalde belaste handelingen en andere, vrijgestelde handelingen verricht. Zoals hierboven is vermeld, is de hoedanigheid van belastingplichtige beslissend, en deze wordt beoordeeld op het tijdstip van de aanschaf van het betrokken goed door dat lichaam.

42 Het WZV betoogt bovendien dat indien de als voorbelasting voldane BTW niet in aftrek zou kunnen worden gebracht, dit tot aanzienlijke concurrentievervalsing zou leiden, wat zijns inziens een rechtvaardiging vormt voor toepassing van de uitzondering van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt. Ter illustratie van het bestaan van concurrentievervalsing vergelijkt het WZV de situatie van een marktdeelnemer met die van een publiekrechtelijk lichaam, en betoogt het dat de marktdeelnemer in vergelijkbare omstandigheden de als voorbelasting voldane BTW van de nadien ontvangen BTW kan aftrekken.

43 Ook dit argument moet van de hand worden gewezen. De eventuele concurrentievervalsing, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, vindt haar oorsprong immers eerder in de uitoefening door het publiekrechtelijke lichaam van het recht om voor belastingheffing over de verkoop of de verhuur van het betrokken onroerende goed te kiezen, dan in de toepassing van het stelsel volgens hetwelk publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de handelingen die zij als overheid verrichten. Zoals de advocaat-generaal in punt 38 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan dit stelsel op zich weliswaar tot op zekere hoogte de toepassing van de beginselen van neutraliteit en gelijke behandeling doorkruisen, doch is dit gevolg inherent

aan het bestaan van uitzonderingen op het BTW?stelsel.

44 Op de eerste vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, en dus als niet-belastingplichtige, een investeringsgoed aanschaft, en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop geen recht heeft op herziening op basis van artikel 20 van deze richtlijn om de bij de aanschaf van dat goed voldane BTW in aftrek te brengen.

De tweede vraag

45 Deze vraag is impliciet gesteld voor het geval dat ervan uit zou worden gegaan dat een publiekrechtelijk lichaam, zoals het WZV, op het tijdstip van de aanschaf van het investeringsgoed zowel economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn heeft verricht als de in lid 5, eerste alinea, van dit artikel bedoelde activiteiten. Gelet op het antwoord op de eerste vraag, waaruit volgt dat een dergelijk lichaam op het tijdstip waarop het de aanschaf deed, niet als belastingplichtige handelde, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

46 Ten aanzien van 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:

Een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en dus als niet-belastingplichtige, een investeringsgoed aanschaft, en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, heeft in het kader van deze verkoop geen recht op herziening op basis van artikel 20 van deze richtlijn om de bij de aanschaf van dat goed voldane BTW in aftrek te brengen.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.