

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

10 september 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Zesde btw-richtlijn – Artikel 5, lid 7, sub a – Belastbare handelingen – Begrip ‚levering onder bezwarende titel’ – Eerste ingebruikneming, door een gemeente, van een onroerend goed dat voor haar rekening is gebouwd op aan haar toebehorende grond – Werkzaamheden als overheid en als btw-plichtige”

In zaak C-92/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 1 februari 2013, ingekomen bij het Hof op 25 februari 2013, in de procedure

Gemeente 's-Hertogenbosch

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, M. Safjan (rapporteur), J. Malenovský, A. Prechal en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 januari 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- de Gemeente 's-Hertogenbosch, vertegenwoordigd door S. Beelen, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman, C. Schillemans en M. Noort als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou en K. Karavasili als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener en W. Roels als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 april 2014,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5, lid 7, sub a, 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 de Gemeente 's-Hertogenbosch (hierna: „gemeente”) en de Staatssecretaris van Financiën over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), die door de gemeente als voorbelasting is voldaan voor de bouwkosten van een nieuw gemeentelijk gebouw.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De Zesde richtlijn is per 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door 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). Uit de verwijzingsbeslissing volgt evenwel dat, gelet op de datum van de betrokken feiten, de Zesde richtlijn nog steeds op het hoofdgeding van toepassing was.

4 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidde:

„Aan de [btw] 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;
2. de invoer van goederen.”

5 Artikel 4 van deze richtlijn bepaalde het volgende:

„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 [...]. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

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

- a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór de 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.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen [...].

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

b) de levering van een bouwterrein.

Als bouwterreinen worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.

[...]

5. De [...] gemeenten [...] 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 [zij] 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 [de gemeenten] die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid.”

6 Hoofdstuk V, „Belastbare handelingen”, van de Zesde richtlijn bestond uit de artikelen 5 tot en met 7 van deze richtlijn, met respectievelijk de opschriften „Levering van goederen”, „Diensten” en „Invoer”.

7 Artikel 5 van genoemde richtlijn was als volgt verwoord:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

5. Als een levering in de zin van lid 1 kunnen de lidstaten beschouwen de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat.

[...]

7. De lidstaten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

a) 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];

[...]”

8 Artikel 6 van deze richtlijn luidde:

„1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]

2. Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan;

[...]

De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.

[...]"

9 Artikel 17 van de Zesde richtlijn luidde:

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

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

a) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is 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;

[...]

c) de [btw], welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de [btw], dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

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

De lidstaten kunnen evenwel:

[...]

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

[...]"

Nederlands recht

10 Artikel 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB”) van 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), in de in het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt:

„1. Leveringen van goederen zijn:

[...]

c) de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen [...]

[...]

h) het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder ter beschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen; van de toepassing van dit onderdeel worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen [...]

[...]”

11 In artikel 11 van de Wet OB is het volgende bepaald:

„1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:

1°. de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 De gemeente verricht handelingen als overheid en als btw-plichtige. Van de handelingen die zij als btw-plichtige verricht, zijn sommige aan de btw onderworpen, terwijl andere krachtens artikel 11 van de Wet OB zijn vrijgesteld.

13 De gemeente heeft opdracht gegeven tot de bouw van een nieuw kantoorgebouw op aan haar toebehorende grond. Met de bouw is in de loop van 2000 begonnen. Voorzien was dat het gebouw als volgt door de gemeente zou worden gebruikt:

— voor 94 % van de oppervlakte van dit gebouw ten behoeve van haar werkzaamheden als overheid;

— voor 5 % van deze oppervlakte voor activiteiten die de gemeente verricht in haar hoedanigheid van btw-plichtige, voor verrichtingen die recht op btw-aftrek geven;

– voor 1 % van bedoelde oppervlakte voor activiteiten die de gemeente verricht in haar hoedanigheid van btw-plichtige, voor verrichtingen die geen recht op btw-aftrek geven.

14 Het gebouw is op 1 april 2003 door de gemeente in gebruik genomen.

15 In de facturen ter zake van de bouw van het kantoorgebouw die in juli 2002 aan de gemeente waren uitgereikt, was een bedrag van 287 999 EUR aan btw vermeld. In de aangifte van de gemeente bij de belastingdienst was een bedrag van 32 EUR als voor teruggaaf in aanmerking komende btw vermeld.

16 De belastingdienst heeft deze aangifte aanvaard, maar de gemeente heeft vervolgens haar standpunt gewijzigd en verzocht om teruggaaf van het gehele bedrag aan btw dat als voorbelasting was voldaan. Ter onderbouwing van haar verzoek voerde zij aan dat het gebouw een goed was dat was vervaardigd in het kader van haar bedrijf in de zin van artikel 3, lid 1, sub h, van de Wet OB, dat overeenstemt met artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn.

17 Op bezwaar heeft de belastingdienst beslist om de teruggaaf van btw aan de gemeente op het bedrag van 17 279 EUR te bepalen, zijnde 6 % van het gevorderde bedrag van 287 999 EUR aan btw die als voorbelasting was voldaan.

18 De gemeente is tegen deze laatste beslissing opgekomen bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Die rechter was van oordeel dat de gemeente het betrokken gebouw voor bedrijfsdoeleinden had bestemd in de zin van artikel 3, lid 1, sub h, van de Wet OB, maar uitsluitend voor de activiteiten van de gemeente als btw-plichtige, namelijk 6 % van de totale bestemming van het gebouw, waarbij de overige 94 % neerkwam op een bestemming voor de activiteiten van de gemeente als overheid, die als zodanig niet onder de Wet OB of de Zesde richtlijn vielen.

19 De gemeente heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. In cassatie stelt zij dat de betrokken goederen en diensten zijn afgenomen met het oog op het laten verrichten van een met btw belaste prestatie, te weten het na de oplevering van het gebouw beschikken voor bedrijfsdoeleinden over een „in het eigen bedrijf” vervaardigd goed. Deze prestatie moet op grond van artikel 3, lid 1, sub h, van de Wet OB juncto artikel 11, lid 1, sub a-1°, van die wet worden aangemerkt als een aan de btw onderworpen levering.

20 De verwijzende rechter verwijst naar het arrest Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), waarin is bepaald dat artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, dat toestaat dat bepaalde verrichtingen worden gelijkgesteld aan een levering onder bezwarende titel, ook van toepassing is op goederen die door een derde zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt met behulp van stoffen die ter beschikking zijn gesteld door de onderneming die voorbelasting heeft betaald.

21 De specificiteit van het hoofdgeding is echter gelegen in het feit dat een derde-belastingplichtige in opdracht van de gemeente een onroerend goed heeft vervaardigd dat door deze gemeente voor 94 % wordt gebruikt ten behoeve van haar werkzaamheden als overheid. De verwijzende rechter wenst te vernemen of, ondanks het feit dat gemeenten in beginsel niet aan btw zijn onderworpen, artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, dat recht geeft op aftrek van voorbelasting, niettemin van toepassing is wanneer de gemeente het gebouw gedeeltelijk, al is het in geringe mate, voor handelingen als btw-plichtige gebruikt.

22 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het

Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Dient artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat als levering onder bezwarende titel wordt aangemerkt de situatie waarin een gemeente een gebouw in gebruik neemt dat zij op eigen grond heeft laten bouwen en dat zij voor 94 percent gaat gebruiken voor haar werkzaamheden als overheid en voor 6 percent voor haar werkzaamheden als belastingplichtige, waarvan 1 percent voor vrijgestelde prestaties waaraan geen recht op aftrek is verbonden?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

23 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat de gemeenten krachtens artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn normaliter niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten.

24 Opgemerkt moet worden dat de artikelen 5, lid 7, sub a, en 6, lid 2, sub a, van de richtlijn zien op verrichtingen die met een levering of dienstverrichtingen onder bezwarende titel zijn of kunnen worden gelijkgesteld.

25 Wat allereerst artikel 6, lid 2, sub a, van die richtlijn betreft kan, zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 17 en 51 van haar conclusie, de in die bepaling geboden mogelijkheid om goederen te bestemmen voor het vermogen dat als btw-plichtige wordt gebruikt of voor het vermogen dat als niet-btw-plichtige wordt gebruikt, niet van toepassing zijn in een situatie waarin een btw-plichtige, zoals in het hoofdgeding, zowel aan de btw onderworpen economische activiteiten verricht als niet-economische activiteiten die van die regeling zijn vrijgesteld (zie in die zin arrest Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punten 37 en 38).

26 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is op een situatie als die in het hoofdgeding.

27 Vervolgens kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn met een levering onder bezwarende titel 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.

28 In dat verband moet worden opgemerkt dat de bewoordingen van die bepaling, namelijk „goed dat in het kader van [het] bedrijf [van de btw-plichtige] is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt [...]”, niet alleen de goederen omvat die volledig zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt door de betrokken onderneming zelf, maar ook de goederen die door een derde zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt met behulp van door die onderneming ter beschikking gestelde stoffen (zie in die zin arrest Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, punt 27).

29 Het door een derde gebouwde pand op grond die toebehoort aan een gemeente, zoals dat in het hoofdgeding, valt dus binnen de bewoordingen bedoeld in het voorgaande punt.

30 Van de aan een lidstaat geboden mogelijkheid om de bestemming van een goed voor bedrijfsdoeleinden door een btw-plichtige gelijk te stellen aan een levering onder bezwarende titel, kan alleen gebruik worden gemaakt wanneer bij de aanschaf ervan bij een andere btw-plichtige, voor eerstbedoelde btw-plichtige geen recht op volledige aftrek van btw zou bestaan.

31 Zoals volgt uit artikel 3, lid 1, van de Wet OB heeft het Koninkrijk der Nederlanden van die mogelijkheid gebruikgemaakt.

32 Zoals de advocaat-generaal in wezen heeft opgemerkt in punt 62 van haar conclusie, is aan de voorwaarde voor toepassing van artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, bedoeld in punt 30 van het onderhavige arrest, voldaan in een situatie als die in het hoofdgeding waarin de betrokken voorbelasting niet volledig aftrekbaar zou zijn geweest indien het gebouw volledig was betrokken van een andere belastingplichtige, omdat het ook werd gebruikt voor andere dan belastbare handelingen.

33 Wanneer een gemeente bijgevolg een gebouw in gebruik neemt dat zij heeft laten bouwen op aan haar toebehorende grond en zij dit voor 94 % als overheid en 6 % als btw-plichtige – waarvan 1 % voor verrichtingen die geen recht op aftrek geven – voor de activiteiten van haar bedrijf gaat gebruiken, moet deze situatie worden geacht te vallen onder artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, aangezien de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de bij die bepaling voorziene mogelijkheid.

34 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 72 en 73 van haar conclusie moet het gehele bedrag aan btw dat door de gemeente als voorbelasting is voldaan voor de aanschaf van de goederen ten behoeve van de bestemming die daar later aan wordt gegeven, recht geven op aftrek van die belasting, overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

35 Deze bestemming is zelf aan de btw onderworpen en het bedrag aan btw dat de gemeente uit hoofde daarvan moet voldoen, moet krachtens artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn worden berekend op basis van de integrale waarde van elk van de bestanddelen, het terrein en het gebouw, met dien verstande dat niet eerder btw over die bestanddelen mag zijn geheven (zie in die zin arrest *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, punten 28-33).

36 Tot slot is het de belastingplichtige krachtens artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn in beginsel toegestaan, daar waar de betrokken goederen voor de doeleinden van belaste handelingen worden gebruikt, dus voor 5 % van de oppervlakte van het gebouw in de situatie in het hoofdgeding, btw die hij ten behoeve van de in het vorige punt bedoelde bestemming heeft voldaan van de belasting af te trekken. Voor het pro rata deel waarvoor bedoelde goederen worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, zal aftrek van btw niet zijn toegestaan.

37 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is in een situatie als die in het hoofdgeding, waarin een gemeente een gebouw in gebruik neemt dat zij op aan haar toebehorende grond heeft laten bouwen en dat zij voor 94 % van de oppervlakte zal gaan gebruiken voor haar activiteiten als overheid en voor 6 % van die oppervlakte voor haar activiteiten als belastingplichtige, waarvan 1 % voor vrijgestelde verrichtingen die geen recht op aftrek van btw geven. Het latere gebruik van het gebouw voor de activiteiten van de gemeente kan echter slechts recht geven op aftrek van voorbelasting die is voldaan ten behoeve van de bestemming als in die bepaling bedoeld, voor dat deel dat overeenstemt met het gebruik voor doeleinden van belastbare handelingen, zulks krachtens artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

Kosten

38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 7, sub a, 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 het van toepassing is in een situatie als die in het hoofdgeding, waarin een gemeente een gebouw in gebruik neemt dat zij op aan haar toebehorende grond heeft laten bouwen en dat zij voor 94 % van de oppervlakte zal gaan gebruiken voor haar activiteiten als overheid en voor 6 % van die oppervlakte voor haar activiteiten als belastingplichtige, waarvan 1 % voor vrijgestelde verrichtingen die geen recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde geven. Het latere gebruik van het gebouw voor de activiteiten van de gemeente kan echter slechts recht geven op aftrek van voorbelasting die is voldaan ten behoeve van de bestemming als in die bepaling bedoeld, voor dat deel dat overeenstemt met het gebruik voor doeleinden van belastbare handelingen, zulks krachtens artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.