

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

16 september 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 17, lid 2, onder a) – Aftrek van de voorbelasting – Ontstaan en omvang van het recht op aftrek – Uitbreiding van een weg die toebehoort aan een gemeente – Boeking van de door de werkzaamheden ontstane kosten als algemene kosten van de belastingplichtige – Bepaling van het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteit van de belastingplichtige – Levering om niet – Levering die met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld – Artikel 5, lid 6”

In zaak C-528/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 13 maart 2019, ingekomen bij het Hof op 10 juli 2019, in de procedure

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

tegen

Finanzamt Y,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: L. S. Rossi, kamerpresident, J. Malenovský en N. Wahl (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, vertegenwoordigd door O. G. Lippross, Rechtsanwältin,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en S. Eisenberg als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en L. Mantl als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5, lid 6, en artikel 17, lid 2, onder 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 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG en Finanzamt Y (belastingdienst Y, Duitsland) over een weigering van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die in een eerder stadium is betaald voor de uitvoering van werkzaamheden tot uitbreiding van een weg die aan een gemeente toebehoort.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” onderworpen aan de btw.

4 Artikel 5, lid 6, van die richtlijn luidt als volgt:

„Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd.”

5 Artikel 6, lid 2, van die richtlijn luidt:

„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;
- b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

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

6 Artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn luidt:

„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.”

Duits recht

7 §1 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), met als opschrift „Belastbare handelingen”, bepaalt:

„(1) De volgende handelingen zijn aan de [btw] onderworpen:

1. de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht.

[...]”

8 § 3 UStG bepaalt:

„(1) De leveringen van een ondernemer zijn prestaties waardoor hij, of in diens opdracht een derde, de afnemer, of in diens opdracht een derde, in staat stelt in eigen naam over een zaak te beschikken (verschaffing van de beschikkingsmacht).

[...]

(1b) Met een levering onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

1. het door een ondernemer aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden;

2. het door een ondernemer om niet verstrekken van een goed voor privédoeleinden van zijn personeel, met uitzondering van geschenken van geringe waarde;

3. iedere andere verstrekking om niet van een goed, met uitzondering van geschenken van geringe waarde en van het distribueren van monsters voor bedrijfsdoeleinden.

Het goed of de bestanddelen daarvan moeten aanleiding hebben gegeven tot het ontstaan van een volledige of gedeeltelijke aftrek.”

9 §15 UStG, met als opschrift „Aftrek”, bepaalt:

„(1) De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en overige prestaties die door een andere ondernemer ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht.

[...]

(2) Van de aftrek van voorbelasting is uitgezonderd de belasting met betrekking tot de leveringen, de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen of alle andere prestaties die de ondernemer voor de volgende handelingen gebruikt:

1. vrijgestelde handelingen;

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, verzoekster in het hoofdgeding, is een beherende holdingmaatschappij. Zij vormt samen met haar dochterondernemingen A GmbH en B GmbH een fiscale eenheid.

11 Na de beslissing van het regionale bestuur om de heropening en de exploitatie van een kalksteengroeve (hierna: „kalksteengroeve”) toe te staan, heeft A GmbH bij beslissing van 16 februari 2001 een vergunning gekregen om deze steengroeve te exploiteren in ruil voor de aanpassing van de toegang tot deze steengroeve via een openbare weg die toebehoort aan de gemeente op het grondgebied waarvan die steengroeve is gelegen (hierna: „betrokken gemeentelijke weg”). Deze beslissing is in de loop van 2005 gewijzigd om te preciseren dat de vergunning voor de exploitatie van die steengroeve zou komen te vervallen indien de uitbreiding van deze weg op 31 december 2006 nog niet was voltooid.

12 Aangezien deze uitbreiding noodzakelijk was voor het vervoer van de kalksteen, hebben de betrokken gemeente en A GmbH een overeenkomst over die uitbreiding gesloten, waarbij deze gemeente zich ertoe heeft verbonden om, ten eerste, de uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg te ontwerpen en uit te voeren, en ten tweede, ingeval deze weg voor het publiek bleef opengesteld, deze weg zonder beperking ter beschikking van A GmbH te stellen. Daartegenover stond dat deze vennootschap alle kosten in verband met de uitbreiding van deze weg zou dragen. In 2006 heeft A GmbH B GmbH opgedragen om als opdrachtgever te zorgen voor deze uitbreiding overeenkomstig de met die gemeente gesloten overeenkomst. Na voltooiing van de werkzaamheden werd het wegtraject vanaf december 2006 gebruikt door de vrachtwagens van A GmbH en andere voertuigen.

13 In de btw-aangiften voor 2006 zijn de uitgaven van A GmbH voor de betrokken werkzaamheden tot uitbreiding van de gemeentelijke weg door verzoekster in het hoofdgeding niet in aanmerking genomen, maar heeft zij de btw-bedragen over de van B GmbH in een eerder stadium ontvangen prestaties als voorbelasting afgetrokken.

14 Naar aanleiding van een controle heeft de belastingdienst Y zich op het standpunt gesteld dat verzoekster in het hoofdgeding bij de uitvoering van de uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg aan de betrokken gemeente een werk om niet heeft geleverd dat krachtens § 3, lid 1b, eerste volzin, punt 3, UStG aan de btw was onderworpen, en heeft zij op 1 maart 2012 een rectificatieaanslag voor 2006 vastgesteld waarbij op de maatstaf van heffing van de btw het tarief van 16 % werd toegepast.

15 Hoewel het bezwaar van verzoekster in het hoofdgeding was afgewezen, heeft het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg Hessen, Duitsland) het door haar tegen die beslissing ingestelde beroep gedeeltelijk toegewezen. Deze rechter was van oordeel dat niet was voldaan aan de voorwaarden van § 3, lid 1b, tweede volzin, UStG om de werkzaamheden aan de betrokken gemeentelijke weg te kunnen belasten. De rechter heeft daarentegen overwogen dat geen rekening diende te worden gehouden met de btw over de handelingen in een eerder stadium die rechtstreeks verband houden met deze werkzaamheden, aangezien volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) de onderneming die, wanneer zij prestaties in een eerder stadium ontvangt, voornemens is deze prestaties uitsluitend en rechtstreeks te bestemmen voor een onttrekking om niet in de zin van § 3,

lid 1b, UStG, geen recht op aftrek van de btw over deze prestaties heeft.

16 Verzoekster in het hoofdgeding heeft bij de verwijzende rechter beroep in *Revision* ingesteld tegen de beslissing van het Hessische Finanzgericht.

17 De verwijzende rechter geeft aan dat dit beroep volgens het nationale recht ongegrond is, aangezien verzoekster in het hoofdgeding geen recht heeft op aftrek van de btw die in het hoofdgeding aan de orde is. De btw-aftrek is namelijk uitgesloten wanneer de in een eerder stadium van B GmbH ontvangen prestaties zijn gebruikt voor het verrichten van een levering om niet ten behoeve van de betrokken gemeente. De verwijzende rechter betwijfelt echter of deze uitlegging van de nationale regeling in overeenstemming is met het Unierecht.

18 Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, verklaart de verwijzende rechter immers dat verzoekster in het hoofdgeding ingevolge de arresten van 22 oktober 2015, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712), en 14 september 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683), aanspraak zou kunnen maken op aftrek van de btw die zij over de in een eerder stadium ontvangen prestaties heeft betaald.

19 Wat de tweede en de derde prejudiciële vraag betreft, benadrukt de verwijzende rechter dat daarmee wordt beoogd vast te stellen of, ingeval verzoekster in het hoofdgeding de betaalde voorbelasting zou kunnen aftrekken, het recht op aftrek kan worden verrekend met een btw-vordering betreffende een levering onder bezwarende titel of een prestatie die wordt gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, teneinde met name overeenkomstig het doel van deze laatste bepaling een door de gemeente onbelast eindverbruik te vermijden.

20 In deze context heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Heeft een belastingplichtige die in opdracht van een gemeente werkzaamheden verricht aan een gemeentelijke weg en die van andere belastingplichtigen prestaties heeft ontvangen voor de aanleg van de aan de gemeente overgedragen weg, in omstandigheden als in het hoofdgeding recht op aftrek van de voorbelasting over die prestaties overeenkomstig artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn [...]?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is in omstandigheden als in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige in opdracht van een gemeente werkzaamheden verricht aan een gemeentelijke weg, sprake van een goederenlevering onder bezwarende titel, waarbij de vergunning voor de exploitatie van een steengroeve de tegenprestatie vormt voor de levering van een weg?

3) Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: is in omstandigheden als in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige in opdracht van een gemeente werkzaamheden verricht aan een gemeentelijke weg, de overdracht om niet van de voor openbaar gebruik bestemde weg aan de gemeente gelijk aan een goederenlevering onder bezwarende titel in de zin van artikel 5, lid 6, van [de Zesde richtlijn], alhoewel de overdracht voor bedrijfsdoeleinden wordt verricht, teneinde onbelast eindverbruik door de gemeente te vermijden?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 17, lid

2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de btw die hij in een eerder stadium heeft betaald voor de ten behoeve van een gemeente verrichte werkzaamheden tot uitbreiding van een gemeentelijke weg.

22 Vooraf zij eraan herinnerd dat de Zesde richtlijn is ingetrokken bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), die op 1 januari 2007 in werking is getreden, zonder dat materiële wijzigingen zijn aangebracht. De relevante bepalingen van de Zesde richtlijn hebben derhalve in wezen dezelfde draagwijdte als de bepalingen van richtlijn 2006/112, zodat de rechtspraak van het Hof inzake deze richtlijn ook geldt voor de Zesde richtlijn (arrest van 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 14).

23 Het recht op aftrek waarin artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn voorziet, maakt integrerend deel uit van het btw-stelsel en kan in beginsel niet worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 De aftrekregeling heeft immers tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de neutraliteit van de belastingdruk voor alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Uit artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn volgt dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en het goed of de dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, de over dit goed of deze dienst verschuldigde of voldane btw mag aftrekken (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek mag brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen, dient er volgens vaste rechtspraak in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en één of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken handeling deel uitmaken van de algemene kosten van deze belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Of er sprake is van recht op aftrek, hangt dus af van de handelingen in een later stadium waarvoor de handelingen in een eerder stadium worden gebruikt. Zo bestaat dat recht wanneer de

aan btw onderworpen handeling in een eerder stadium rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Indien dit niet het geval is, moet worden nagegaan of de kosten voor het betrekken van goederen en diensten in een eerder stadium deel uitmaken van de algemene kosten van de economische activiteit van de belastingplichtige in haar geheel. Voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband moeten in beide gevallen de kosten van de prestaties in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (arrest van 29 oktober 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, punt 60).

29 Om te bepalen of artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de btw die in een eerder stadium is betaald voor de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg moet worden toegekend aan een belastingplichtige als verzoekster in het hoofdgeding, moet dus worden nagegaan of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen deze uitbreidingswerkzaamheden en een door haar in een later stadium verrichte belaste handeling of haar economische activiteit.

30 In dit verband zij eraan herinnerd dat de nationale belastingautoriteiten en de rechterlijke instanties bij de bij hen berustende toepassing van het criterium van het rechtstreekse verband alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden, in de beschouwing moeten betrekken en alleen rekening moeten houden met de handelingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Of dat verband bestaat, moet dus worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken handeling (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Ten eerste blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat zonder de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg de exploitatie van de kalksteengroeve zowel in de praktijk als uit juridisch oogpunt onmogelijk zou zijn geweest. De uitbreiding van deze weg heeft het immers mogelijk gemaakt deze weg aan te passen aan het door de exploitatie van de steengroeve veroorzaakte vrachtwagenverkeer en, op grond van de wijziging in 2005 van de beslissing van 16 februari 2001 waarbij de exploitatie van die steengroeve werd gegund in ruil voor de aanleg van de toegang tot deze steengroeve via de betrokken gemeentelijke weg, zou de vergunning voor de exploitatie van die steengroeve zijn komen te vervallen indien deze uitbreidingswerkzaamheden op 31 december 2006 niet waren voltooid.

32 Hieruit volgt dat de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg noodzakelijk waren om het project voor de exploitatie van de steengroeve te kunnen verwezenlijken en dat verzoekster in het hoofdgeding zonder deze werkzaamheden haar economische activiteit niet had kunnen uitoefenen.

33 Ten tweede heeft de verwijzende rechter aangegeven dat de kosten van de in een eerder stadium ontvangen prestaties in verband met de betrokken werkzaamheden tot uitbreiding van de gemeentelijke weg deel uitmaken van de kosten van de door verzoekster in het hoofdgeding in een later stadium verrichte handelingen.

34 Dergelijke omstandigheden kunnen aantonen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg en de gehele economische activiteit die verband houdt met de exploitatie van de kalksteengroeve.

35 Aan deze conclusie kan niet worden afgedaan door het feit dat die gemeentelijke weg voor het publiek vrij toegankelijk is.

36 Het is inderdaad juist dat er volgens de rechtspraak van het Hof, wanneer door een belastingplichtige verworven goederen of ontvangen diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, geen sprake kan zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting. In die twee gevallen wordt immers het rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen de in een eerder stadium gedane uitgaven en de vervolgens door de belastingplichtige verrichte economische activiteiten verbroken (arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Het feit dat het publiek vrij op de betrokken gemeentelijke weg kan rijden, is evenwel irrelevant. Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt immers dat de werkzaamheden tot uitbreiding van deze weg niet zijn uitgevoerd ten behoeve van de betrokken gemeente of van het openbaar verkeer, maar om de betrokken gemeentelijke weg aan te passen aan het vrachtwagenverkeer dat ten gevolge van de exploitatie van de kalksteengroeve door verzoekster in het hoofdgeding wordt veroorzaakt. Bovendien is deze weg vervolgens zowel door die vrachtwagens als door andere voertuigen gebruikt. In elk geval kunnen de door verzoekster in het hoofdgeding gedane uitgaven voor de uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg, zoals volgt uit punt 34 van het onderhavige arrest, aan haar economische activiteit als belastingplichtige worden gekoppeld, zodat deze uitgaven, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, geen verband houden met vrijgestelde activiteiten of activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen.

38 Wat ten slotte de omvang van het recht op aftrek betreft, staat het aan de verwijzende rechter om te bepalen of de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg zich al dan niet hebben beperkt tot hetgeen noodzakelijk was om de exploitatie van de kalksteengroeve door verzoekster in het hoofdgeding te verzekeren. Volgens de rechtspraak van het Hof zou, indien de werkzaamheden tot uitbreiding van deze weg beperkt zijn gebleven tot hetgeen daartoe noodzakelijk was, het recht op aftrek immers moeten worden toegekend voor alle door die werkzaamheden veroorzaakte kosten. Zo die werkzaamheden verder gingen dan noodzakelijk was voor de exploitatie van die steengroeve, zou het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen die werkzaamheden en de economische activiteit van verzoekster in het hoofdgeding gedeeltelijk zijn verbroken, zodat slechts recht op aftrek moet worden toegekend voor de voorbelasting die drukt op het deel van de kosten voor de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg dat objectief noodzakelijk was om haar in staat te stellen haar economische activiteit uit te oefenen (zie in die zin arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 37-39).

39 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de btw die hij in een eerder stadium heeft betaald voor de ten behoeve van een gemeente verrichte werkzaamheden tot uitbreiding van een gemeentelijke weg, wanneer deze weg zowel door deze belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit als door het publiek wordt gebruikt, voor zover die uitbreidingswerkzaamheden niet verder gingen dan noodzakelijk was om deze belastingplichtige in staat te stellen zijn economische activiteit uit te oefenen en voor zover de kosten daarvan zijn begrepen in de prijs van door diezelfde belastingplichtige in een later stadium verrichte handelingen.

Tweede vraag

40 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of, ingeval de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de vergunning voor de exploitatie van een steengroeve die eenzijdig is verleend door een

administratie van een lidstaat, de tegenprestatie vormt voor een belastingplichtige die zonder geldelijke tegenprestatie werkzaamheden tot uitbreiding van een gemeentelijke weg heeft verricht, zodat deze werkzaamheden een handeling onder bezwarende titel in de zin van deze richtlijn vormen.

41 De verwijzende rechter heeft erop gewezen dat het, gelet op het Unierecht, niet zeker is of verzoekster in het hoofdgeding ten behoeve van de betrokken gemeente een levering onder bezwarende titel heeft verricht. Deze rechter betwijfelt echter ook of de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg als een levering om niet kunnen worden beschouwd. Zo merkt deze rechter op dat de door het regionale bestuur afgegeven vergunning voor de exploitatie van de kalksteengroeve de tegenprestatie voor deze werkzaamheden kan vormen, zodat die werkzaamheden moeten worden aangemerkt als een prestatie onder bezwarende titel, die een recht op aftrek doet ontstaan maar tegelijk de verplichting meebrengt om de btw over de werkzaamheden tot uitbreiding van die gemeentelijke weg te voldoen.

42 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.

43 Uit de rechtspraak van het Hof volgt ook dat voor de kwalificatie van een handeling als een handeling onder bezwarende titel voor btw-doeleinden alleen vereist is dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en een daadwerkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. Van een dergelijk rechtstreeks verband is sprake wanneer tussen de verrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en wanneer de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de voor de ontvanger verrichte dienst (arrest van 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat de tegenprestatie voor een goederenlevering kan bestaan in een dienstverrichting en er de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn van kan zijn, op voorwaarde evenwel dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering en de dienstverrichting en de waarde van deze laatste in geld kan worden uitgedrukt. Hetzelfde geldt wanneer een dienst in ruil voor een andere dienst wordt verricht, voor zover is voldaan aan diezelfde voorwaarden (arrest van 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Ten slotte blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat ruilovereenkomsten, waarbij de tegenprestatie per definitie in natura wordt betaald, en handelingen waarvoor de tegenprestatie in geld wordt betaald, vanuit economisch en commercieel oogpunt twee identieke situaties zijn (arrest van 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 In de eerste plaats moet worden vastgesteld dat er tussen de betrokken gemeente en verzoekster in het hoofdgeding een rechtsbetrekking bestaat. Zo heeft, bij de betrokken overeenkomst voor het toegankelijk maken van de gemeentelijke weg, enerzijds die gemeente zich ertoe verbonden om de uitbreiding van die weg te ontwerpen, uit te voeren en zonder beperking ter beschikking van verzoekster in het hoofdgeding te stellen in geval van eventuele ontwikkelingen in de kalksteengroeve, en anderzijds verzoekster in het hoofdgeding zich ertoe verbonden alle kosten in verband met deze uitbreiding te dragen, zonder dat deze overeenkomst voorziet in enige verplichting van deze gemeente om te betalen.

47 Een dergelijke overeenkomst kan echter niet het rechtskader vormen waarbinnen over en weer prestaties, te weten de uitbreiding van de gemeentelijke weg en de afgifte van de vergunning voor de exploitatie van de kalksteengroeve, worden uitgewisseld.

48 Ten eerste zijn vanuit organisch oogpunt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde werkzaamheden immers uitgevoerd op een weg die toebehoort aan een gemeente, terwijl de vergunning voor de exploitatie van de kalksteengroeve is afgegeven door het regionale bestuur.

49 Ten tweede is de beslissing om de vergunning voor de exploitatie van die steengroeve te verlenen een eenzijdig beslissing van het regionale bestuur van 16 februari 2001. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een eenzijdige handeling van de overheid in beginsel geen rechtsbetrekking kan invoeren in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld (zie in die zin arrest van 11 mei 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punten 31-35).

50 Ten derde staat vast dat voor de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg geen enkele betaling van een geldsom als tegenprestatie is gedaan.

51 Het Hof heeft weliswaar geoordeeld dat de tegenprestatie voor een goederenlevering of dienstverrichting een tegenprestatie in geld of in natura kan zijn. Voor zover volgens de eenzijdige beslissing van het regionale bestuur om de exploitatie van de kalksteengroeve te gunnen, deze vergunning zou zijn komen te vervallen indien de werkzaamheden tot uitbreiding van de gemeentelijke weg niet op 31 december 2006 waren voltooid, vormen deze werkzaamheden evenwel niet de tegenprestatie voor het recht om deze steengroeve te exploiteren, maar de *conditio sine qua non* voor de uitoefening van dat recht.

52 In het licht van deze elementen kan geen rechtstreeks verband worden vastgesteld tussen de overdracht van de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg aan de betrokken gemeente en de afgifte aan verzoekster in het hoofdgeding van de vergunning voor de exploitatie van de kalksteengroeve, aangezien deze vergunning niet kan worden beschouwd als de tegenprestatie voor de werkzaamheden tot uitbreiding van deze weg.

53 In de tweede plaats moet worden benadrukt dat het Hof in het arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), reeds heeft erkend dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting voor een dienstverrichting die bestond in het bouwen of verbouwen van een onroerend goed dat eigendom is van een derde, ingeval deze diensten zowel door die belastingplichtige als door die derde in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt, ook al verkrijgt die derde om niet het genot van het resultaat van die diensten.

54 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn, met name artikel 2, lid 1, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de vergunning voor de exploitatie van een steengroeve die eenzijdig is verleend door een administratie van een lidstaat, niet de tegenprestatie vormt voor een belastingplichtige die zonder geldelijke tegenprestatie werkzaamheden tot uitbreiding van een gemeentelijke weg heeft verricht, zodat deze werkzaamheden geen handeling onder bezwarende titel in de zin van deze richtlijn vormen.

Derde vraag

55 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat werkzaamheden tot uitbreiding van een voor het publiek opengestelde gemeentelijke weg die door een belastingplichtige om niet worden

verricht ten behoeve van een gemeente, een handeling vormen die moet worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling.

56 Vooraf dient in herinnering te worden gebracht dat het Hof zich bij de uitlegging van bepalingen van de nationale rechtsorde in beginsel moet baseren op de kwalificaties in de verwijzingsbeslissing. Volgens vaste rechtspraak is het Hof immers niet bevoegd om het nationale recht van een lidstaat uit te leggen (arrest van 17 maart 2011, *Naftiliaki Etaireia Thasou en Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 en C-129/10, EU:C:2011:163, punt 40).

57 In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de verwijzende rechter zijn derde vraag baseert op de premisse dat overeenkomstig § 3, lid 4, UStG de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg een levering van een werk aan de betrokken gemeente vormen, zodat de Bondsrepubliek Duitsland gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat gelijk te stellen met een levering van goederen.

58 Het staat niet aan het Hof om deze premisse in twijfel te trekken. Voor zover verzoekster in het hoofdgeding stelt dat zij, door de werkzaamheden tot uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg uit te voeren, een dienst heeft verricht, zodat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is, en voor zover de bewoordingen van artikel 5, lid 6, en van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, die betrekking hebben op leveringen van goederen respectievelijk dienstverrichtingen, aanzienlijke verschillen vertonen, staat het niettemin aan de verwijzende rechter om na te gaan of de werkzaamheden tot uitbreiding van die weg krachtens het Duitse recht een levering van een werk uitmaken.

59 Wat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn betreft, zij eraan herinnerd dat deze bepaling beoogt te verzekeren dat de belastingplichtige die een goed voor eigen privédoeleinden of die van zijn personeel onttrekt, gelijk wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed van hetzelfde type afneemt (arrest van 11 mei 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De heffing van belasting op de in artikel 5, lid 6, eerste volzin, van de Zesde richtlijn genoemde onttrekkingen strekt dus ertoe situaties te vermijden waarin eindverbruik niet wordt belast (arrest van 30 september 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, punt 18).

60 Daartoe stelt die bepaling bepaalde handelingen waarvoor de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie ontvangt, gelijk met onder bezwarende titel verrichte goederenleveringen die aan de btw zijn onderworpen (arrest van 17 juli 2014, *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, punt 23).

61 Meer in het bijzonder stelt artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn met een goederenlevering onder bezwarende titel gelijk, het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan (arrest van 11 mei 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Deze bepaling stelt echter onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster niet gelijk met een levering van goederen onder bezwarende titel.

62 Voorts moet worden opgemerkt dat uit de antwoorden op de eerste en de tweede vraag volgt dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding werkzaamheden tot uitbreiding van een gemeentelijke weg een recht op aftrek kunnen doen ontstaan en kunnen worden aangemerkt als een overdracht om niet, zodat is

voldaan aan bepaalde voorwaarden voor toepassing van artikel 5, lid 6, van deze richtlijn.

63 Bovendien vormen de werkzaamheden tot uitbreiding van deze weg geen geschenken van geringe waarde of monsters in de zin van deze bepaling.

64 Aangezien de werkzaamheden aan de betrokken gemeente zijn geleverd, staat ten slotte vast dat er geen sprake is van een verbruik voor privédoeleinden of voor privédoeleinden van het personeel van de onderneming en evenmin van een bestemming van het goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden, aangezien deze werkzaamheden voor de behoeften van verzoekster in het hoofdgeding zijn uitgevoerd. Deze laatste omstandigheid verzet zich evenwel niet tegen de toepassing van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Volgens de rechtspraak van het Hof volgt uit de bewoordingen van artikel 5, lid 6, eerste volzin, van de Zesde richtlijn immers dat deze bepaling met een levering onder bezwarende titel gelijkstelt, en bijgevolg aan btw onderwerpt, de onttrekking door een belastingplichtige van een goed aan zijn bedrijf, dat hij om niet verstrekt, wanneer met betrekking tot dit goed recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan, zonder dat het in principe beslissend is of deze overdracht al dan niet omwille van bedrijfsdoeleinden geschiedt (arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punt 22).

65 Evenzo staat de door de verwijzende rechter genoemde omstandigheid dat de betrokken gemeentelijke weg door de betrokken gemeente niet voor privédoeleinden wordt gebruikt, maar integendeel vrij voor het openbaar verkeer is opengesteld, in beginsel niet in de weg aan de toepassing van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Volgens deze bepaling heeft de onttrekking van een goed om het voor dergelijke doeleinden te gebruiken immers hoe dan ook betrekking op de onttrekking en het gebruik door de belastingplichtige, in casu verzoekster in het hoofdgeding, en niet op de onttrekking en het gebruik door een derde, namelijk de betrokken gemeente. De werkzaamheden tot uitbreiding van deze weg zijn uitgevoerd om te voldoen aan de behoeften van verzoekster in het hoofdgeding, en het resultaat van deze werkzaamheden, te weten de weg die is aangelegd om het door de exploitatie van de kalksteengroeve veroorzaakte vrachtwagenverkeer te faciliteren, wordt in de eerste plaats voor haar behoeften gebruikt.

66 Aangezien het feit dat de levering, aan de betrokken gemeente, van de door verzoekster in het hoofdgeding om niet verrichte werkzaamheden ter uitbreiding van de betrokken gemeentelijke weg niet aan de btw is onderworpen, niet kan leiden tot een situatie van onbelast eindverbruik of tot schending van het beginsel van gelijke behandeling, vormen deze werkzaamheden geen handeling die moet worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

67 Zelfs als de betrokken gemeentelijke weg voor het openbaar verkeer is opengesteld, moet immers rekening worden gehouden met het daadwerkelijke eindgebruik van deze weg. Uit het antwoord op de eerste vraag volgt dat, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, de werkzaamheden tot uitbreiding van deze weg ten goede komen aan verzoekster in het hoofdgeding en rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met haar gehele economische activiteit, die tot belaste handelingen leidt, en voorts dat de kosten van de in een eerder stadium ontvangen prestaties die verband houden met de werkzaamheden tot uitbreiding van die weg deel uitmaken van de kosten van de in een later stadium door verzoekster in het hoofdgeding verrichte handelingen.

68 Gelet op een en ander moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat werkzaamheden waarbij ten behoeve van een gemeente een voor het publiek opengestelde gemeentelijke weg wordt uitgebreid, maar die in het kader van zijn economische activiteit wordt gebruikt door de belastingplichtige die deze werkzaamheden om niet heeft verricht, alsook door het publiek, geen handeling vormen die moet worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van deze

bepaling.

Kosten

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

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 17, lid 2, onder 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 een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die hij in een eerder stadium heeft betaald voor de ten behoeve van een gemeente verrichte werkzaamheden tot uitbreiding van een gemeentelijke weg, wanneer deze weg zowel door deze belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit als door het publiek wordt gebruikt, voor zover die uitbreidingswerkzaamheden niet verder gingen dan noodzakelijk was om deze belastingplichtige in staat te stellen zijn economische activiteit uit te oefenen en voor zover de kosten daarvan zijn begrepen in de prijs van door diezelfde belastingplichtige in een later stadium verrichte handelingen.**

2) **De Zesde richtlijn (77/388), met name artikel 2, lid 1, ervan, moet aldus worden uitgelegd dat de vergunning voor de exploitatie van een steengroeve die eenzijdig is verleend door een administratie van een lidstaat, niet de tegenprestatie vormt voor een belastingplichtige die zonder geldelijke tegenprestatie werkzaamheden tot uitbreiding van een gemeentelijke weg heeft verricht, zodat deze werkzaamheden geen handeling onder bezwarende titel in de zin van deze richtlijn vormen.**

3) **Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat werkzaamheden waarbij ten behoeve van een gemeente een voor het publiek opengestelde gemeentelijke weg wordt uitgebreid, maar die in het kader van zijn economische activiteit wordt gebruikt door de belastingplichtige die deze werkzaamheden om niet heeft verricht, alsook door het publiek, geen handeling vormen die moet worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.