

Conclusions
CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
F. G. JACOBS
van 18 november 2004(1)

Zaak C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen
tegen
Staatssecretaris van Financiën

”
”

1. In deze zaak verzoekt de Hoge Raad der Nederlanden het Hof om uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn (2) (hierna: „richtlijn”) voorzover deze van toepassing is op in het bijzonder openbare lichamen.
2. In het hoofdgeding heeft een Nederlands waterschap in zijn hoedanigheid van overheidslichaam een rioolwaterzuiveringsinstallatie gebouwd. Later heeft het de installatie verkocht aan een derde en is daarbij tegelijkertijd overeengekomen om de installatie terug te huren. Het waterschap verzocht vervolgens om aftrek in de vorm van herziening van de voorbelasting die het had voldaan over de bouw van de installatie, op grond dat het als belastingplichtige had gehandeld met betrekking tot de verkoop van de installatie.
3. De verwijzende rechter wenst derhalve te vernemen of een publiekrechtelijk lichaam ingevolge artikel 20 van de richtlijn recht heeft op herziening van de BTW die het heeft betaald ter zake van de aanschaf van een investeringsgoed dat het in het kader van overheidshandelen heeft gebruikt, indien het dat goed nadien als belastingplichtige verkoopt.
4. De verwijzende rechter vraagt tevens of een publiekrechtelijk lichaam het recht heeft om een investeringsgoed dat deels voor handelingen als belastingplichtige en deels voor overheidshandelingen wordt gebruikt, geheel buiten het ondernemingsvermogen te laten, zoals het geval is voor belastingplichtige natuurlijke personen.

Toepasselijke bepalingen

5. Ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, is BTW verschuldigd over „de leveringen van goederen en de diensten, welke [...] door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”. „Belastingplichtige” is volgens artikel 4, lid 1, „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht”.
6. Artikel 4, lid 5, eerste alinea, bepaalt dat „de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden 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”.

Ingevolge artikel 4, lid 5, tweede alinea, moeten deze lichamen wanneer zij zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten echter wel als belastingplichtigen worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige „tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden”. Artikel 4, lid 5, laatste alinea, bepaalt voorts dat „de lidstaten werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, kunnen beschouwen als werkzaamheden van de overheid”.

7. Artikel 13 betreft de vrijstellingen van het BTW-stelsel. Verpachting en verhuur van onroerende goederen is ingevolge artikel 13, B, sub b, met bepaalde uitzonderingen, normalerwijze vrijgesteld van BTW, evenals – ingevolge artikel 13, B, sub g – de levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein. Volgens artikel 13, C, kunnen de lidstaten aan de belastingplichtigen echter het recht verlenen om voor deze activiteiten voor belastingheffing te kiezen.

8. De artikelen 17 tot en met 20 van de richtlijn betreffen aftrek. Artikel 17, lid 1, bepaalt dat „het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”. Volgens artikel 17, lid 2, mag de belastingplichtige „voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen [...] van de door hem verschuldigde belasting aftrekken [...] de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten”.

9. Herziening van de aftrek is geregeld in artikel 20, dat voorzover hier van belang luidt als volgt:

„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; [...]

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.

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

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.”

10. Het Nederlandse recht geeft belastingplichtigen het recht om voor belastingheffing te kiezen, zoals bij artikel 13, C, is toegestaan. Het preciseert tevens dat overheidslichamen als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt waar het de levering van onroerende zaken en de overdracht of de vestiging van rechten op deze zaken betreft.

De feiten en het geding voor de nationale rechter

11. Het Waterschap Zeeuws Vlaanderen (hierna: „WZV”) is de autoriteit voor de waterstaatkundige verzorging van een gedeelte van Nederland. Volgens de toepasselijke nationale regeling is het een publiekrechtelijk lichaam. In zijn hoedanigheid van overheidsinstantie heeft het gezorgd voor de bouw van een rioolwaterzuiveringsinstallatie, die in 1990 is voltooid.

12. WZV stemde er nadien mee in, dat twee andere waterschappen ook van de installatie gebruik mochten maken. De kosten voor de wijzigingen aan de installatie werden gedeeltelijk door deze twee waterschappen gedragen en vanaf 1993 hebben zij ook periodiek bijgedragen in de

met hun gebruik van de installatie gemoeide kosten. Na goedkeuring van de belastinginspecteur te hebben verkregen, bracht WZV, mits het afzag van het recht op aftrek van voorbelasting, geen BTW in rekening over de kosten die het doorberekende.

13. Ik dien er hier op te wijzen dat hoewel de grondslag voor de afspraak met de belastinginspecteur niet duidelijk is gemaakt, moeilijkheden in dit opzicht waarschijnlijk niet van invloed zullen zijn op de aanpak die in deze zaak zal worden gekozen.

14. In 1994 nam WZV het initiatief om een stichting ter bevordering van het milieu in zijn gebied op te richten, waaraan het de waterzuiveringsinstallatie verkocht. Op dezelfde dag sloot de stichting een overeenkomst om de installatie voor een periode van negen jaar aan WZV terug te verhuren.

15. Zowel de verkoop als de verhuur was in beginsel een vrijgestelde handeling. WZV en de stichting maakten echter beide de keuze voor belastingheffing, hetgeen zij volgens de Nederlandse regeling mochten doen. Derhalve werd over beide transacties BTW verschuldigd.

16. WZV verzocht vervolgens om aftrek van het voor de oorspronkelijke bouw van de installatie in rekening gebrachte gedeelte van de BTW, herzien overeenkomstig artikel 20 van de richtlijn. Het verzocht om aftrek van vijf-tiende van het totaal, omdat vijf jaren van de periode voor herziening van tien jaar waren verstreken. De belastinginspecteur wees het verzoek van WZV af.

17. WZV is tegen de beslissing van de belastinginspecteur in beroep gekomen. De zaak is thans aanhangig bij de Hoge Raad in cassatieberoep tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam.

18. Voorzover de inspecteur op het standpunt stond dat de levering van de installatie aan de stichting geen belastbare handeling vormde, aanvaardt de Hoge Raad het beroep van WZV. Naar Nederlands recht is duidelijk dat een overheidsinstantie als belastingplichtige handelt wanneer zij een onroerende zaak levert – en WZV had vanzelfsprekend in die hoedanigheid de keuze gemaakt voor belastingheffing.

19. In verband met de vraag of WZV in aanmerking kwam voor herziening ingevolge artikel 20, lid 2, van de richtlijn, verwijst de Hoge Raad naar het arrest van het Hof in de zaak Lennartz. (3) De Hoge Raad staat op het standpunt dat indien dat arrest toepasselijk is, WZV daarvoor niet in aanmerking zou komen, omdat het Hof in die zaak heeft vastgesteld dat artikel 17, en niet artikel 20, het ontstaan en de omvang van een recht op aftrek regelt, en dat het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk is van de hoedanigheid waarin iemand op het tijdstip van verkrijging handelt.

20. De Hoge Raad heeft er echter twijfels over of het arrest Lennartz, dat een natuurlijke persoon betrof die als particulier én als ondernemer handelde, op een publiekrechtelijk lichaam kan worden toegepast.

21. De Hoge Raad merkt tevens op dat het Gerechtshof van oordeel was dat herziening niet mogelijk was omdat WZV ervan af had gezien de installatie gedeeltelijk tot het ondernemingsvermogen te rekenen toen het de afspraak maakte met de belastinginspecteur om geen BTW in rekening te brengen over de exploitatiekosten die het doorberekende aan de twee andere waterschappen die van de installatie gebruik maakten. Volgens de Hoge Raad roept dit betoog de vraag op of de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de keuze van de belastingplichtige om investeringsgoederen tot het privé-vermogen of tot het bedrijfsvermogen te bestemmen, van overeenkomstige toepassing is op publiekrechtelijke lichamen.

22. De Hoge Raad heeft derhalve de behandeling van de bij hem aanhangige zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„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?"

Bespreking

23. Vooraf merk ik op dat een aantal van de voor het Hof gemaakte opmerkingen de vraag betreffen of WZV de installatie in zijn hoedanigheid van overheidslichaam heeft gebouwd. Dit is echter duidelijk iets dat de nationale rechter dient vast te stellen. Het Hof zijn geen vragen gesteld over de criteria die bij een dergelijke vaststelling moeten worden toegepast. De juiste benadering is echter in het arrest Lennartz (4) gegeven en op basis van de eerste prejudiciële vraag mag worden aangenomen dat de nationale rechter heeft vastgesteld dat WZV de installatie oorspronkelijk als overheid heeft gebouwd.

24. Een ander punt dat niet aan de orde is gesteld en dat zonder gedetailleerde opmerkingen niet naar behoren kan worden onderzocht, is of de nationale regeling op grond waarvan een overheidslichaam als een niet-belastingplichtige moet worden aangemerkt wanneer het investeringsgoederen betreft, maar als belastingplichtige wanneer het deze vervreemdt, als verenigbaar met de Zesde richtlijn kan worden beschouwd.

25. Ik zal mijn onderzoek derhalve beperken tot de rechtsvragen die in het verwijzingsarrest wél aan de orde zijn gesteld.

26. Wat de eerste vraag betreft, zijn partijen en de verwijzende rechter het er over eens dat deze ontkennend moet worden beantwoord indien het arrest van het Hof in de zaak Lennartz (5) van toepassing is op publiekrechtelijke lichamen voorzover zij in verband met hun werkzaamheden als overheid handelingen verrichten.

27. In het arrest Lennartz werd het Hof gevraagd te onderzoeken of de regeling voor de herziening van de betaalde voorbelasting in artikel 20, lid 2, van de richtlijn van toepassing is wanneer de belastingplichtige de goederen oorspronkelijk enkel voor privé-doeleinden betreft, maar ze naderhand op een gegeven tijdstip in de herzieningsperiode voor bedrijfsdoeleinden gebruikt.

28. Het Hof oordeelde dat aangezien het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, „het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk is van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt”. Zoals blijkt uit artikel 17, lid 2, mag de als zodanig optredende belastingplichtige die goederen voor zijn belaste handelingen gebruikt, de voor deze goederen verschuldigde of voldane BTW aftrekken. Daarentegen ontstaat geen recht op aftrek wanneer de belastingplichtige de goederen niet gebruikt voor zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de richtlijn, maar voor privé-verbruik. (6)

29. Terwijl die conclusie in bepaalde situaties tot nare gevolgen lijkt te leiden en niet geheel in overeenstemming met het beginsel van neutraliteit van de BTW lijkt, dient te worden aanvaard dat zij uit de bewoordingen van artikel 17, leden 1 en 2, volgt en dat een tegengestelde benadering ernstige problemen met betrekking tot de rechtszekerheid zou opleveren.

30. Wat artikel 20, lid 2, betreft, heeft het Hof geoordeeld dat deze bepaling zich ertoe beperkt de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vast te leggen. Het kan derhalve geen recht op aftrek in het leven roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belasting omzetten in aftrekbare belasting in de zin van artikel 17. (7)

31. Nederland en de Commissie stellen dat het oordeel van het Hof in het arrest Lennartz naar analogie ook van toepassing is op een situatie waarin de oorspronkelijke aanschaf niet is gedaan door een persoon die voor privé-gebruik koopt, maar door een publiekrechtelijk lichaam dat voor zijn activiteiten als overheid koopt. In beide gevallen is degene die verkrijgt, niet een belastingplichtige voor die handeling, met het gevolg dat er geen recht op aftrek ontstaat.

32. WZV betoogt daarentegen dat een overheidslichaam eerder moet worden vergeleken met een belastingplichtige die een vrijgestelde dienst verricht dan met een belastingplichtige die een goed betreft voor zijn privé-gebruik.

33. Mijns inziens stellen Nederland en de Commissie terecht dat het arrest Lennartz ook van

toepassing is indien de oorspronkelijke aanschaf is gedaan door een publiekrechtelijk lichaam voor werkzaamheden die het als overheid verricht.

34. Zoals Nederland en de Commissie stellen, lijkt de juiste analogie die te zijn tussen een publiekrechtelijk lichaam wanneer het als overheid handelt en een belastingplichtige die goederen voor privé-gebruik betreft. Anders dan een belastingplichtige die een vrijgestelde levering verricht, vallen zij beiden volledig buiten de werkingssfeer van de BTW. Een persoon die voor privé-gebruik koopt verricht geen economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn. Evenzo bepaalt artikel 4, lid 5, duidelijk dat publiekrechtelijke lichamen normalerwijze niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Daar zij geen belastingplichtigen zijn kunnen hun handelingen dus nooit een recht op aftrek doen ontstaan. Daarentegen valt een belastingplichtige die een vrijgestelde handeling verricht, wél onder de BTW-regeling. Er ontstaat geen recht op aftrek enkel omdat, enkel zolang als, en enkel voorzover de leveringen zijn vrijgesteld.

35. Zoals de Commissie echter terecht uiteenzet, heeft een uitsluiting van de BTW-regels, zoals die op basis van artikel 4, lid 5, een ander karakter en andere gevolgen dan de vrijstellingen in titel X van de richtlijn. (8) Anders zou er immers geen reden voor zijn dat de lidstaten ingevolge artikel 4, lid 5, laatste alinea, bepaalde vrijgestelde werkzaamheden onder die uitsluiting mogen laten vallen.

36. WZV betoogt dat indien publiekrechtelijke lichamen geen BTW kunnen aftrekken in de omstandigheden zoals vermeld in de eerste vraag, dit tot concurrentievervalsing zou leiden. Dergelijke lichamen zouden op onbillijke wijze worden benadeeld ten opzichte van belastingplichtigen die BTW kunnen aftrekken over de oorspronkelijke aanschaf van een investeringsgoed. WZV verwijst in dit verband naar artikel 4, lid 5, tweede alinea, waarin is bepaald dat publiekrechtelijke lichamen, zelfs wanneer zij als overheid handelen, als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt indien anders concurrentievervalsing van enige betekenis zou worden veroorzaakt.

37. Hoewel ik begrip heb voor dit argument, kan het mij niet overtuigen.

38. Het is inherent aan het bestaan van uitzonderingen op het BTW-stelsel dat zij de beginselen van neutraliteit en van gelijke behandeling tot op zekere hoogte zullen doorkruisen. Wat de merites van de beslissing om overheidslichamen als eindverbruikers te beschouwen ook mogen zijn, zij maakt integrerend deel uit van de richtlijn. In die en in vergelijkbare situaties zullen belastingplichtigen en personen die van het BTW-stelsel zijn uitgesloten, onvermijdelijk verschillend worden behandeld.

39. Op het tijdstip van aanschaf rust op een overheidslichaam dat als zodanig handelt, een belastingdruk van andere aard dan die welke voor een belastingplichtige geldt. Het verkrijgt zijn leveringen tegen een prijs waarin de BTW is inbegrepen, maar anders dan een belastingplichtige kan het de voorbelasting niet aftrekken. Zijn BTW-last wordt dus vastgesteld op het tijdstip van aanschaf en zal nadien niet worden veranderd door enige handeling verband houdend met de eigen omzet.

40. Dat verschil in behandeling kan mijns inziens op zich niet leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Anders zou bijna iedere handeling die wordt uitgevoerd door een overheidslichaam dat als zodanig handelt, onder die bepaling vallen.

41. Het doel van artikel 4, lid 5, eerste alinea, is om werkzaamheden van overheidslichamen die als overheid handelen, uit te sluiten van de werking van de BTW, in beginsel ongeacht de gevolgen daarvan. Het doel van de tweede alinea is de vermindering van concurrentievervalsing van enige betekenis, hetgeen noodzakelijkerwijs een uitzonderingssituatie moet zijn in vergelijking met de normale consequenties van de uitsluiting, wil de tweede alinea niet volledig de eerste opzij schuiven. Het verschil in behandeling in het onderhavige geval is een normale consequentie van de uitsluiting en kan dus niet onder de tweede alinea vallen.

42. Bijgevolg moet een lichaam zoals WZV met betrekking tot het verkrijgen van leveringen voor het verrichten van zijn overheidsactiviteiten worden behandeld als een

niet?belastingplichtige. Het heeft dus geen recht op aftrek, en het probleem van een recht op herziening van de aftrek, dat in de eerste vraag van de nationale rechter aan de orde is gesteld, kan niet ontstaan.

43. Bovendien, omdat in de context van de BTW de hoedanigheid van overheidsorgaan wordt bepaald op het tijdstip van aanschaf, kan het latere gebruik van de betrokken levering die hoedanigheid niet wijzigen. Gelet op de conclusie van de verwijzende rechter, dat WZV de installatie in zijn hoedanigheid van overheidsorgaan heeft gebouwd, kan de tweede vraag niet rijzen.

Conclusie

44. Mitsdien geef ik om de hierboven uiteengezette redenen het Hof in overweging, de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt:

Een publiekrechtelijk lichaam dat een investeringsgoed betreft en dit later onder bezwarende titel aan een derde levert, waarbij het als belastingplichtige handelt, heeft ingevolge artikel 20 van richtlijn 77/388/EEG van de Raad alleen recht op herziening van de voor die aanschaf betaalde BTW voorzover het bij de oorspronkelijke aanschaf als belastingplichtige handelde.

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – 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).

3 – Arrest van 11 juli 1991, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795; zie met name punten 8 en 11 van het arrest.

4 – Zie punt 21 van het arrest.

5 – Hierboven aangehaald in voetnoot 3.

6 – Punten 8 en 9 van het arrest.

7 – Punt 12 van het arrest.

8 – Zie, bijvoorbeeld, arrest van 25 juni 1997, Commissie/Italië, C-45/95, Jurispr. blz. I-3605, punt 20, en conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo, punten 42 e.v.