

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 10 april 2014 (1)

Zaak C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Btw – Belastbare handelingen – Levering onder bezwarende titel – Ingebruikname door gemeente van op eigen grond opgetrokken gebouw – Handelingen in hoedanigheid van overheid en van belastingplichtige”

1. Een gemeente (die volgens artikel 4, lid 5, van de Zesde btw-richtlijn(2) niet als belastingplichtige wordt aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verricht) gaf opdracht voor de bouw van een kantoorgebouw op grond waarvan zij eigenaar was. Over de bouwwerkzaamheden werd haar btw in rekening gebracht. Zij gebruikt het gebouw voornamelijk voor handelingen in haar hoedanigheid van overheidsinstantie, maar ook voor (zowel belastbare als vrijgestelde) economische activiteiten. Om redenen die kennelijk verband houden met de instelling van een nationaal btw-compensatiefonds, dat voorziet in de vergoeding van door haar betaalde voorbelasting, wil de gemeente dat de ingebruikname van het gebouw wordt behandeld als een belastbare levering aan zichzelf („zelfvervaardiging”). De belastinginspecteur denkt hier anders over. De Hoge Raad der Nederlanden wenst te vernemen of behandeling als belastbare zelfvervaardiging verenigbaar is met de Zesde richtlijn.

Rechtskader

Zesde richtlijn

2. Ingevolge artikel 2, punt 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.

3. Volgens artikel 4, leden 1 en 2, wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Economische activiteiten omvatten „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter”, alsmede „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”.

4. Volgens artikel 4, lid 5, worden de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen normaliter 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. Zij

worden met betrekking tot zodanige werkzaamheden of handelingen echter als belastingplichtige aangemerkt indien behandeling als niet-belastingplichtige zou leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis. Zij worden eveneens als belastingplichtige beschouwd wanneer zij een van de in bijlage D bij de Zesde richtlijn genoemde werkzaamheden (die alle van commerciële of economische aard zijn) verrichten.

5. Artikel 5, lid 1, omschrijft de levering van goederen als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Volgens artikel 5, lid 5, kunnen de lidstaten de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als zodanige levering beschouwen. Volgens artikel 5, lid 6, wordt „het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden [...] of dat hij [...], meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt” gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel, indien recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

6. Artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten eveneens met een levering onder bezwarende titel kunnen 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]”.

7. Artikel 6, lid 1, omschrijft een dienst als „elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is”. Volgens artikel 6, lid 2, sub a, omvat dit „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.” Artikel 6, lid 3, staat de lidstaten toe om in bepaalde situaties het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst gelijk te stellen met een dienst verricht onder bezwarende titel, voor zover bij verrichting van een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige geen recht op volledige aftrek van de btw zou bestaan.

8. Voor de (fictieve) handelingen beschreven in de artikelen 5, leden 6 en 7, en 6, leden 2 en 3, worden ook wel de termen „levering aan zichzelf” of „zelfvervaardiging” gebruikt.

9. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub b en c, is de maatstaf van heffing (voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen) de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoop prijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd, of (voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen) de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven.

10. Volgens artikel 17, lid 1, ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Artikel 17, lid 2, specificeert dat, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting onder meer de btw mag aftrekken die 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 (artikel 17, lid 2, sub a), alsmede de overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, en artikel 6, lid 3, verschuldigde btw (artikel 17, lid 2, sub c).

11. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor wel, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, bepaalt artikel 17, lid 5, dat „aftrek slechts [wordt] toegestaan voor dat gedeelte van de [btw], dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)”, waarbij in artikel 19 hiervoor de nadere regels zijn aangegeven. Dit pro-ratagedeelte wordt bepaald voor het totaal van

de door de belastingplichtige verrichte handelingen. Volgens artikel 20 moet de aftrek met name worden herzien indien de aftrek hoger of lager blijkt dan die waarop de belastingplichtige recht had, of indien zich wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die het bedrag van de aftrek bepalen. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar; voor onroerend goed kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd.

Rechtspraak inzake zelfvervaardiging volgens artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn

12. In het arrest in de zaak *Gemeente Vlaardingen*(3), waarin een gemeente aan een externe aannemer opdracht had gegeven om (met gras begroeide) sportvelden waarvan zij de eigenaar was (de „ter beschikking gestelde stoffen”) te bedekken met kunststof, overwoog het Hof onder meer:

„25 Genoemd artikel 5, lid 7, sub a, betrof situaties waarin het aftrekmechanisme, dat in de Zesde richtlijn in de regel is voorzien, geen toepassing kon vinden. Voor zover goederen worden gebruikt voor een in een later stadium belaste economische activiteit, is aftrek van de in een eerder stadium op deze goederen drukkende belasting geboden teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen. Wanneer daarentegen door een belastingplichtige verkregen goederen voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt, kan er geen sprake zijn van aftrek van de belasting die in een eerder stadium op deze goederen heeft gedrukt (zie met name arresten van 30 maart 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24; 12 februari 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Jurispr. blz. I-839, punt 28, en 16 februari 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, punt 44). [...] [A]rtikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn [betrof] met name dit geval waarin aftrek, in een later stadium, van een in een eerder stadium betaald btw-bedrag was uitgesloten, omdat de in een later stadium verrichte economische activiteit is vrijgesteld van btw.

26 [...] [D]eze bepaling [stond] de lidstaten in het bijzonder toe hun belastingstelsel zodanig in te richten dat ondernemingen die vanwege het feit dat zij een van btw vrijgestelde activiteit verrichten niet de btw in aftrek kunnen brengen die zij hebben betaald bij de aanschaf van hun bedrijfsgoederen, geen nadeel ondervinden ten opzichte van de concurrenten die dezelfde activiteit verrichten met behulp van goederen die zij zonder btw-betaling hebben verkregen door deze goederen zelf te vervaardigen of, meer in het algemeen, door deze „in het kader van [hun] bedrijf” te verkrijgen. Opdat op deze concurrenten dezelfde belastingdruk rust als die welke drukt op ondernemingen die hun goederen van een derde hebben betrokken, gaf artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om het voor de verrichting van vrijgestelde activiteiten van het bedrijf bestemmen van in het kader van het bedrijf verkregen goederen gelijk te stellen met een levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van de artikelen 2, lid 1, en 5, lid 1, van deze richtlijn, en dus om deze bestemming aan btw te onderwerpen.

27 Opdat deze mogelijkheid [...] kan worden gebruikt op een wijze waardoor daadwerkelijk alle ongelijkheid op btw-gebied wordt weggenomen tussen belastingplichtigen die hun goederen hebben betrokken van een andere belastingplichtige en zij die deze in het kader van hun bedrijf hebben verkregen, dienen [...] de woorden „goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt [...]” aldus te worden begrepen dat zij niet alleen betrekking hebben op goederen die volledig zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt door de betrokken onderneming zelf, maar ook op goederen die door een derde zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt met behulp van door die onderneming ter beschikking gestelde stoffen.”

13. Het Hof oordeelde dat volgens artikel 5, lid 7, sub a, juncto artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, „het door een belastingplichtige voor een van [btw] vrijgestelde economische activiteit bestemmen van velden in zijn eigendom die hij door een derde heeft laten bewerken, onderworpen kan worden aan een heffing van [btw] met als maatstaf van heffing de som van de

waarde van de grond waarop deze velden liggen en de kosten van de bewerking ervan, voor zover die belastingplichtige over die waarde en kosten nog geen [btw] heeft betaald en mits de betrokken terreinen niet onder de in artikel 13, B, sub h, van deze richtlijn bedoelde vrijstelling vallen” (voor de „levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen”).

14. Eerder had het Hof in punt 33 van zijn arrest *Uudenkaupungin kaupunki*(4), met betrekking tot activiteiten van een plaatselijke overheid die volgens artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn *niet* van btw waren uitgesloten, overwogen dat „de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, enkel kunnen worden toegepast wanneer het betrokken goed een nieuwe bestemming voor privégebruik krijgt, maar niet wanneer het een nieuwe bestemming voor een vrijgestelde activiteit krijgt”.

Rechtspraak inzake de bestemming van activa voor gemengd gebruik

15. Het Hof heeft zijn vaste rechtspraak inzake de bestemming van activa voor zowel bedrijfs? als privédoeleinden het meest recentelijk samengevat in zijn arrest *Van Laarhoven*(5):

„25 [...] [W]anneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs? als voor privédoeleinden wordt gebruikt, [heeft] de belastingplichtige voor de btw de keuze om dit goed hetzij volledig tot zijn bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privévermogen te behouden waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel wordt gehouden, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn bedrijfsactiviteit wordt gebruikt, tot zijn bedrijf te bestemmen (arresten van 14 juli 2005, *Charles en Charles-Tijmens*, C?434/03, Jurispr. blz. I?7037, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 14 september 2006, *Wollny*, C?72/05, Jurispr. blz. I?8297, punt 21).

26 Indien de belastingplichtige ervoor kiest een investeringsgoed dat zowel voor bedrijfs? als voor privédoeleinden wordt gebruikt, te behandelen als goed van de onderneming, komt de bij de verkrijging van dit goed verschuldigde voorbelasting in beginsel voor volledige en onmiddellijke aftrek in aanmerking (zie reeds aangehaalde arresten *Charles en Charles-Tijmens*, punt 24, en *Wollny*, punt 22).[6]

27 In een dergelijk geval staat echter tegenover de volledige en onmiddellijke aftrek van de btw die is betaald bij de aanschaffing, de verplichting om over het privégebruik van dat goed de btw te betalen (zie reeds aangehaalde arresten *Charles en Charles-Tijmens*, punt 30, en *Wollny*, punt 24). Te dien einde stelt artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn het gebruik voor privédoeleinden gelijk aan een dienst die onder bezwarende titel is verricht, zodat de belastingplichtige overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c, van diezelfde richtlijn over de uitgaven voor dit gebruik btw moet betalen (zie arrest van 8 mei 2003, *Seeling*, C?269/00, Jurispr. blz. I?4101, punten 42 en 43).”

16. Het voordeel dat voor de belastingplichtige kan zijn gelegen in deze handelwijze, werd door advocaat-generaal Jacobs in punt 74 van zijn conclusie in de zaak *Charles en Charles-Tijmens* als volgt toegelicht:

„[...] [D]e belastingplichtige [kan], ook al is zijn privéverbruik evenals dat van iedere particuliere consument aan btw onderworpen, in sommige gevallen bepaalde fiscale voordelen ontleen aan de toepassing van de artikelen 5, lid 6, en [...] 6, lid 2, met name omdat:

- de aftrek onmiddellijk is, terwijl de belastingheffing wordt uitgesteld en gespreid over de periode van privégebruik, wat een eventueel cashflowvoordeel geeft;
- btw over de kostprijs van de gebruikte goederen of diensten wordt geheven, die waarschijnlijk lager is dan de prijs waartegen de betrokkene ze als particulier van een andere

marktaandeelnemer had kunnen betrekken;

– in het geval van investeringsgoederen, waaronder onroerende goederen, de kosten voor de belastingplichtige van het verrichten van de ‚dienst‘ van gebruik van goederen of onroerende goederen (en dus de belasting in een later stadium) bijzonder laag kunnen zijn in verhouding tot de aanschafkosten (en dus tot de aftrekbare voorbelasting), zodat in feite op privégebruik een geringere fiscale last drukt – een voordeel dat kan stijgen met het percentage van het privégebruik.”

17. In het arrest Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (hierna: „arrest VNLTO”)(7) kwam het oordeel van het Hof in wezen erop neer dat de beginselen die betrekking hebben op de keuze om investeringsgoederen te bestemmen voor bedrijfs- of privédoeleinden (dat wil zeggen, om de goederen te gebruiken als belastingplichtige dan wel als particulier persoon) niet konden worden getransponeerd naar de situatie waarin een belastingplichtige zowel economische activiteiten verricht die binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen, als niet-economische activiteiten, die daarbuiten vallen. De artikelen 6, lid 2, sub a, en 17, lid 2, van de Zesde richtlijn werden dan ook niet toepasselijk geacht op het gebruik van goederen en diensten die voor de onderneming worden bestemd voor het verrichten van andere handelingen dan belaste handelingen van de belastingplichtige, en de over de aanschaf van die goederen en diensten verschuldigde btw werd, voor zover het dergelijke handelingen betreft, als niet aftrekbaar beschouwd.

18. Anders dan de situatie in de zaak Charles en Charles-Tijmens, die betrekking had op „een onroerend goed dat voor het vermogen van de onderneming was bestemd voordat het – gedeeltelijk – werd bestemd voor privégebruik, dat per definitie geen gebruik voor bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige was”, ging het in het arrest VNLTO om „niet-belaste handelingen van VNLTO die [bestonden] in de behartiging van de algemene belangen van de leden van deze vereniging en in casu niet [konden] worden beschouwd als handelingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, aangezien zij het voornaamste doel van deze vereniging vorm[d]en”.(8)

Nederlands recht

19. Volgens artikel 3, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting (zoals van toepassing in 2002) zijn leveringen van goederen onder meer:

„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 terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen; van de toepassing van dit onderdeel worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen [...].”(9)

20. Ingevolge artikel 11, lid 1, sub a, punt 1, van deze wet zijn de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van 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

vrijgesteld van btw.

21. Volgens artikel 3, lid 1, sub a, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (zoals van toepassing in 2002) worden publiekrechtelijke lichamen als ondernemer beschouwd met betrekking tot de levering van onroerende zaken.(10)

22. De Wet op het btw-compensatiefonds trad in werking op 1 januari 2003. Artikel 2 stelt bij het ministerie van Financiën een btw-compensatiefonds in. Volgens artikel 3 hebben publiekrechtelijke lichamen recht op een bijdrage uit het fonds ter financiering van omzetbelasting die hun in rekening is gebracht ter zake van anders dan in het kader van hun onderneming aan hen geleverde goederen en diensten. Artikel 13, lid 1, sub a, sluit leveringen die zijn verricht op een tijdstip gelegen vóór het tijdstip van inwerkingtreding van de wet, van dit recht uit.

Feiten, procesverloop en de prejudiciële vraag

23. De Gemeente 's-Hertogenbosch (hierna: „Gemeente”) dient als zodanig, ingevolge artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn niet te worden aangemerkt als belastingplichtige voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verricht. Zij verricht echter ook een aantal – zowel belastbare als vrijgestelde – economische activiteiten en handelingen.

24. Zij heeft derhalve in beginsel recht op aftrek van voorbelasting over goederen en diensten die zij heeft betrokken voor haar belastbare economische activiteiten, maar niet van voorbelasting die verband houdt met haar werkzaamheden als overheid of haar vrijgestelde economische activiteiten.

25. In 2000 gaf de Gemeente opdracht tot de bouw van een kantoorgebouw op grond waarvan zij reeds eigenares was.(11) In haar btw-aangifte voor juli 2002 (vóór de instelling van het btw-compensatiefonds) vermeldde zij een bedrag van 287 999 EUR aan voorbelasting over de bouwwerkzaamheden. Zij nam het gebouw in gebruik op 1 april 2003 (na de instelling van het fonds).

26. Het gebruik van het gebouw door de Gemeente was als volgt uitgesplitst: 94 % voor activiteiten in haar hoedanigheid van overheid (die buiten de werkingssfeer van de btw vallen en waarvoor derhalve geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat), 5 % voor belastbare economische activiteiten (onderworpen aan btw met recht op aftrek van voorbelasting) en 1 % voor vrijgestelde economische activiteiten (onderworpen aan btw zonder recht op aftrek van voorbelasting).(12)

27. Uit de door de Gemeente ingediende opmerkingen komt naar voren dat zij oorspronkelijk, in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof inzake de bestemming van activa voor gemengd gebruik(13), het gebouw voor bedrijfsdoeleinden had bestemd teneinde aanspraak te maken op volledige aftrek van de voorbelasting in de bouwfase. Zij trok vervolgens uit het arrest VNLTO(14) echter de conclusie dat een dergelijke handelwijze in dit geval voor haar niet mogelijk was, en zag van deze benadering af.

28. De Gemeente maakt nog altijd aanspraak op aftrek van het volledige bedrag van 287 999 EUR aan voorbelasting over de in 2002 betrokken leveringen en diensten, maar nu in wezen op de basis dat de ingebruikname van het gebouw in 2003 een belastbare levering aan zichzelf vormde, in overeenstemming met artikel 3, lid 1, sub h, van de Wet op de omzetbelasting en artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn; zij betoogt dat de leveringen en diensten die zij in 2002 had betrokken, dienden om een belastbare handeling te verrichten en dat daarvoor een onmiddellijk recht op volledige aftrek was ontstaan.

29. De belastingdienst is het niet met die opvatting eens en stelt zich op het standpunt dat slechts 6 % van de in 2002 in rekening gebrachte voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt, zijnde het percentage dat correspondeert met de aan btw onderworpen activiteiten van de Gemeente.

30. De Hoge Raad, waarbij beroep in cassatie is ingesteld, bespreekt vier mogelijke wijzen van uitlegging van de Zesde richtlijn(15), maar kan niet met zekerheid vaststellen welke de juiste is. Daarom wordt het Hof de volgende vraag gesteld:

„Dient artikel 5, lid 7, aanhef en letter 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?”

Standpunten van de partijen

31. Afgezien van de bespreking in het verwijzingsarrest door de Hoge Raad zelf, zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Gemeente, de Griekse en de Nederlandse regering en de Commissie, die allen hebben gepleit ter terechtzitting van 22 januari 2014.

32. In wezen zijn het Hof twee benaderingswijzen voorgelegd.

33. De eerste benaderingswijze (die ik zal aanduiden als de „zelfvervaardigingsbenadering” en waaronder drie van de door de Hoge Raad besproken uitleggingen zijn te brengen) veronderstelt dat de situatie in het hoofdgeding onder artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn valt. Deze veronderstelling wordt gedeeld door zowel de Griekse als de Nederlandse regering en is tevens het uitgangspunt van de thans door de Gemeente gehuldigde opvattingen.

34. De tweede benaderingswijze (die ik zal aanduiden als de „bestemmingsbenadering”) veronderstelt dat de Gemeente in 2002 het gebouw gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor privédoeleinden heeft bestemd en zodoende de daarna toepasselijke btw-regeling heeft bepaald, en dat artikel 5, lid 7, sub a, niet van toepassing is. De Commissie heeft een sterke voorkeur voor deze benadering, die oorspronkelijk ook blijkt te zijn gevolgd door de Gemeente. Zij staat echter wellicht niet geheel los van de zelfvervaardigingsbenadering, waarmee zij onder bepaalde omstandigheden gecombineerd kan worden (zie punt 39 infra).

35. Volgens de *zelfvervaardigingsbenadering* wordt de Gemeente geacht in 2002 het gebouw zelf te hebben „vervaardigd” (omdat zij de grond en de oorspronkelijke voorgevel van het uiteindelijke gebouw heeft geleverd, waarbij zij de overige goederen en diensten van externe ondernemingen heeft betrokken), en het vervolgens in 2003 bij de ingebruikname aan zichzelf te hebben „geleverd”, zoals beschreven in artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn.

36. In de door de Hoge Raad geponeerde eerste variant van deze benadering dient 6 % van de voorbelasting over de in 2002 betrokken leveringen en diensten aftrekbaar te zijn, wat correspondeert met het gedeelte waarvoor het gebouw uiteindelijk wordt gebruikt voor bedrijfsdoeleinden. De zelfvervaardiging in 2003 speelt daarna geen rol voor de heffing en aftrek van de btw, omdat het slechts gaat om hetzelfde (verwaarloosbare) aandeel van het gebruik van het gebouw voor bedrijfsdoeleinden. Deze variant vindt in de bij het Hof ingediende opmerkingen nergens aanhang.

37. In de tweede van de drie varianten van de Hoge Raad moet de voorbelasting over de in 2002 betrokken leveringen en diensten volledig aftrekbaar zijn, omdat zij zijn gebruikt voor een belastbare handeling, namelijk de zelfvervaardiging in 2003, over het geheel waarvan eveneens btw in rekening moet worden gebracht. Vervolgens moet 5 % van de btw over de zelfvervaardiging (corresponderend met de 5 % belastbare economische activiteiten) aftrekbaar zijn, en 95 % (corresponderend met de 94 % activiteiten in de hoedanigheid van overheid plus de 1 % vrijgestelde economische activiteiten) niet-aftrekbaar. Dit komt overeen met de thans door de Gemeente gehuldigde opvatting. De Commissie aanvaardt deze variant eveneens als mogelijke uitlegging, maar zij is er zelf geen voorstander van. De Commissie is evenwel van mening dat deze variant van de zelfvervaardigingsbenadering, mocht deze als de juiste uitlegging worden aangemerkt, gecombineerd dient te worden met de bestemmingsbenadering, in de zin dat het uiteindelijke gebruik van het gebouw door de Gemeente voor haar activiteiten als overheidsinstantie wordt aangemerkt als gebruik voor andere dan „bedrijfsdoeleinden” in de zin van de Zesde richtlijn, en dus als een belastbare dienst onder bezwarende titel volgens artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn.

38. In de derde variant van de Hoge Raad moet de zelfvervaardiging in 2003 slechts als belastbare levering worden beschouwd voor het gedeelte waarvoor het gebouw wordt gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, namelijk 6 %; bijgevolg hoort slechts hetzelfde percentage van de voorbelasting over de in 2002 gedane leveringen en verrichte diensten aftrekbaar te zijn. Deze variant komt in grote lijnen overeen met de standpunten van de Griekse en de Nederlandse regering.

39. In de *bestemmingsbenadering* wordt de Gemeente geacht de in 2002 gedane leveringen en verrichte diensten extern te hebben betrokken en (samen met het daarmee tot stand gekomen gebouw) te hebben bestemd voor bedrijfsdoeleinden, wat volledige aftrek van de voorbelasting mogelijk maakte. Toen de Gemeente het gebouw vervolgens voor 94 % gebruikte voor doeleinden waarbij zij handelde als niet-belastingplichtige en dus als eindverbruiker, moest zij zichzelf uit hoofde van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet-aftrekbare btw in rekening brengen over de uitgaven voor het ter beschikking stellen van het gebouw voor dat gebruik. De resterende 6 % van de oorspronkelijke aftrek moet worden opgedeeld tussen de 1 % van het gebruik voor vrijgestelde bedrijfshandelingen en de 5 % van het gebruik voor belastbare handelingen. De Commissie acht deze benadering subsidiair van toepassing na de zelfvervaardiging in 2003, mocht worden aangenomen dat sprake is van een dergelijke levering in de zin van artikel 5, lid 7, sub a (zie punt 37 supra).

40. De Hoge Raad stelt de bestemmingsbenadering als zodanig niet voor, maar acht het niettemin mogelijk dat artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn in het geheel niet van toepassing is, aangezien in de context van dat artikel niet is voorzien in een aftrekregeling voor openbare lichamen; ware dit wel het geval, dan zou er natuurlijk ruimte zijn voor de bestemmingsbenadering. Deze benadering geniet echter wel de voorkeur van de Commissie en komt kennelijk overeen met wat de Gemeente oorspronkelijk in wezen voorstond. De moeilijkheid, zoals met name de Nederlandse regering onderstreept maar ook de Gemeente toegeeft, is of het na het arrest VNLTO mogelijk is de rechtspraak van het Hof in omstandigheden als in casu toe te passen op de bestemming van een goed voor zowel bedrijfs- als privédoeleinden. De Commissie ziet hier geen probleem.(16)

Bespreking

Belang van het btw-compensatiefonds

41. De in deze zaak ingediende opmerkingen suggereren dat de redenen die de Gemeente

ertoe hebben bewogen haar huidige standpunt in te nemen, verband houden met de invoering van het btw-compensatiefonds op 1 januari 2003. Een in 2003 opgelopen niet-aftrekbare btw-schuld kwam voor compensatie uit dat fonds in aanmerking, terwijl dat niet het geval was voor een overeenkomstige uit 2002 daterende schuld. Het lijkt derhalve in het belang van de Gemeente dat de over de leveringen en diensten van 2002 in rekening gebrachte btw volledig aftrekbaar wordt geacht en dat de niet-aftrekbare btw niet eerder dan in 2003 in rekening is gebracht.

42. Blijkens de gegevens van het dossier was aanvankelijk evenwel niet duidelijk in hoeverre het btw-compensatiefonds van belang kon zijn voor de beoordeling van de prejudiciële vraag. Compensatie uit dat fonds leek te kunnen neerkomen op een equivalent van aftrek, hetgeen de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel zou verstoren.

43. Ter terechtzitting werd met die twijfel grotendeels afgerekend. Naar ik inmiddels heb begrepen, vindt de financiering van het lokaal bestuur door de centrale overheid in Nederland in wezen plaats via het Gemeentefonds. Uit dat fonds kunnen gemeenten binnen bepaalde grenzen op basis van criteria als omvang en bevolking van de gemeenten putten om aan hun uitgaven tegemoet te komen. Tot het einde van 2002 ontvingen gemeenten volgens een vast tarief een bijdrage uit dat fonds voor al hun uitgaven, waarin eventueel ook btw was begrepen. Het btw-compensatiefonds werd in 2003 afgesplitst van het Gemeentefonds (met het gevolg dat btw en uitgaven waarin geen btw is begrepen thans afzonderlijk worden behandeld) teneinde te verzekeren dat alle – en uitsluitend – btw die in rekening is gebracht over leveringen en diensten die voor haar activiteiten als overheid zijn betrokken en die als zodanig geheel buiten de werkingssfeer van de btw vallen, voor compensatie in aanmerking komen. Zoals de Nederlandse regering, die op dit punt wordt ondersteund door de Commissie, ter terechtzitting verduidelijkte, is dit niet een fiscale maar een begrotingstechnische maatregel, die alleen beoogt plaatselijke besturen naar behoren te financieren en kostenvertekingen tussen intern verrichte en uitbestede diensten tegen te gaan.

44. Als dat inderdaad het geval is, acht ik het niet waarschijnlijk dat zich een merkbare verstoring van het btw-stelsel zal voordoen wanneer de Gemeente de in 2002 verrichte leveringen en diensten kan behandelen als bouwkosten voor een belastbare zelfvervaardiging in 2003, in vergelijking met een situatie waarin dit niet mogelijk is. In de eerste situatie zou de btw over de bouwkosten aftrekbaar zijn in 2002 en dus niet in aanmerking komen voor vergoeding uit het Gemeentefonds in dat jaar, terwijl de btw over de zelfvervaardiging in aanmerking zou komen voor vergoeding uit het btw-compensatiefonds in 2003. In de tweede situatie zouden de desbetreffende uitgaven inclusief btw meetellen voor de vergoeding uit het Gemeentefonds in 2002 en zou er geen btw verschuldigd zijn in 2003.

45. Ik zal dan ook niet verder ingaan op de rol van het btw-compensatiefonds en mijns inziens hoeft het Hof dit evenmin. Mocht de nationale rechter evenwel van oordeel zijn dat een beroep op het btw-compensatiefonds tot verstoring van het btw-stelsel kan leiden, dan moet hij met deze impact rekening houden en zo nodig het Hof daarover een nieuwe vraag stellen.

Uiteindelijk resultaat

46. Aan de Gemeente is in 2002 voorbelasting in rekening gebracht voor goederenleveringen en diensten die zij heeft betrokken met het uiteindelijke oogmerk om een kantoorgebouw voor 94 % te gebruiken voor handelingen in haar hoedanigheid van overheid (die buiten het btw-stelsel vallen en derhalve geen recht op aftrek van voorbelasting doen ontstaan), voor 5 % voor belastbare handelingen (die zijn onderworpen aan btw en recht op aftrek van voorbelasting doen ontstaan) en voor 1 % voor vrijgestelde handelingen (die zijn onderworpen aan btw maar geen recht op aftrek van voorbelasting doen ontstaan).

47. Om in overeenstemming met het stelsel van de Zesde richtlijn te zijn, moet het uiteindelijke resultaat dus erop neerkomen dat recht op aftrek bestaat met betrekking tot de 5 % waarvoor het gebouw wordt gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen en niet met betrekking tot het resterende percentage.(17)

48. De Hoge Raad en alle partijen die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, lijken het eens over dat uiteindelijke resultaat.

49. Het probleem is hoe dit resultaat op de juiste wijze kan worden bereikt uitgaande van de verschillende bepalingen van de Zesde richtlijn en de rechtspraak van het Hof ter zake – op dit punt is de eensgezindheid namelijk afwezig.

Relevantie van het arrest VNLTO

50. De eerste vraag dient naar mijn mening te zijn of het arrest VNLTO van het Hof de bestemmingsbenadering uitsluit.(18) Zo ja, dan hoeft bij deze benadering niet nader te worden stilgestaan. Zo niet, dan dient nog altijd te worden onderzocht of de zelfvervaardigingsbenadering van toepassing is en, in voorkomend geval, in hoeverre beide benaderingen met elkaar verenigbaar zijn.

51. Bij lezing van het arrest VNLTO kan ik het moeilijk oneens zijn met de Gemeente en de Nederlandse regering, die betogen dat het Hof in feite heeft geoordeeld dat de keuze en de regeling, zoals omschreven in de rechtspraak, om investeringsgoederen voor gemengd gebruik te bestemmen, niet gelden wanneer een belastingplichtige binnen zijn bedrijf (belastbare of vrijgestelde) handelingen verricht waarvan een deel binnen de werkingssfeer van de btw en een deel daarbuiten valt. Hoewel de overwegingen van het arrest vollediger en duidelijker hadden kunnen zijn, lijkt het Hof de meer uitputtende analyse van advocaat-generaal Mengozzi in de punten 20 tot en met 57 van zijn conclusie te volgen. Ik ben het er voorts volledig mee eens dat de zinsnede „het gebruiken [...] voor privédoeleinden [...] of [...] voor andere dan bedrijfsdoeleinden” in artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kennelijk niet ook betrekking heeft op gebruik voor doeleinden die weliswaar die van het bedrijf zijn, maar buiten de werking van de btw vallen.

52. Het arrest VNLTO betrof een door lidmaatschapsgelden gefinancierde vereniging van agrarische bedrijven die de belangen van de agrarische sector in delen van Nederland behartigde. Die activiteit, die over het algemeen werd bekostigd uit de contributies van de leden en niet uit specifieke betalingen, werd niet verricht onder bezwarende titel en viel derhalve buiten de werkingssfeer van de btw. VNLTO verrichtte echter ook, zowel voor haar leden als voor derden, individuele diensten die door haar werden gefactureerd en aan btw onderworpen dienstverrichtingen onder bezwarende titel vormden. Aan het Hof werd de vraag gesteld of artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kon worden toegepast op het gebruik door VNLTO van door haar betrokken en voor bedrijfsdoeleinden bestemde goederen en diensten teneinde buiten de werkingssfeer van de btw vallende handelingen te verrichten. Het antwoord was ontkennend. De bewuste handelingen konden niet worden aangemerkt als handelingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden „aangezien zij het voornaamste doel van deze vereniging vorm[d]en”.(19)

53. De onderhavige zaak betreft een gemeente, die niet als belastingplichtige wordt aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verricht, zodat deze buiten de werkingssfeer van de btw vallen. Deze activiteiten lijken haar „voornaamste doel” te vormen. Daarnaast verricht de Gemeente, zowel belastbare als vrijgestelde, diensten die wel binnen die werkingssfeer vallen, waarvoor zij als belastingplichtige moet worden aangemerkt.

54. Mijns inziens dient in beide zaken hetzelfde beginsel te gelden.

55. Ik laat mij niet van het tegendeel overtuigen door de Commissie, die argumenteert dat het arrest VNLTO betrekking had op diensten terwijl de onderhavige zaak investeringsgoederen betreft, dat de in het arrest VNLTO relevante werkzaamheden of handelingen buiten de werkingssfeer van de btw vielen omdat die niet specifiek onder bezwarende titel werden verricht terwijl in de onderhavige zaak de reden is dat de Gemeente niet als belastingplichtige kan worden aangemerkt, en dat in het arrest Uudenkaupungin kaupunki(20) het Hof aanvaardde dat de overheid de keuze had om voor gemengd gebruik beschikbaar gestelde investeringsgoederen te bestemmen voor bedrijfsdoeleinden.

56. Ten eerste sprak het Hof in de overwegingen en het dictum van het arrest VNLTO duidelijk van „goederen en diensten” en ik kan geen aanwijzingen vinden dat met „goederen” enkel bedoeld werd „andere goederen dan investeringsgoederen”, terwijl advocaat-generaal Mengozzi in zijn analyse tot de duidelijke conclusie kwam(21) dat artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet van toepassing was in de daar aan de orde zijnde situatie, zelfs niet met betrekking tot investeringsgoederen. Ten tweede kan de reden waarom werkzaamheden of handelingen buiten de werkingssfeer van de btw vallen, mijns inziens niet relevant zijn voor de vaststelling of deze „andere dan bedrijfsdoeleinden” dienen; waar het volgens het arrest VNLTO om gaat, is of ze het „voornaamste doel” van de betrokken entiteit vormen. Ten slotte zie ik in het arrest Uudenkaupungin kaupunki geen indicatie als zou het Hof daar de opvatting hebben bekrachtigd dat overheidsinstanties de keuze hebben om voor gemengd gebruik ter beschikking gestelde investeringsgoederen te bestemmen voor bedrijfsdoeleinden. Het door de Commissie aangehaalde punt 34 van dat arrest is in algemene termen gesteld en betreft een algemeen bezwaar van de Finse regering, terwijl het Hof in punt 33 duidelijk heeft verklaard dat „de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, enkel kunnen worden toegepast wanneer het betrokken goed een nieuwe bestemming voor privégebruik krijgt, maar niet wanneer het een nieuwe bestemming voor een vrijgestelde activiteit krijgt”.

57. Ik ben derhalve van mening dat de Gemeente in de onderhavige omstandigheden niet ervoor kon kiezen om het kantoorgebouw te bestemmen voor haar activiteiten als belastingplichtige en om vervolgens het gebruik ervan voor handelingen als overheid te behandelen als een belastbare dienstverrichting onder bezwarende titel.

Artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn

58. Thans moet onderzocht worden of artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn toepasselijk is en zo ja, wat daarvan de gevolgen zijn.

59. Deze bepaling biedt de lidstaten een keuze. Ik ben het echter eens met de Nederlandse regering dat, wanneer een lidstaat (zoals Nederland) van deze keuzemogelijkheid gebruik heeft gemaakt, de btw-behandeling in kwestie moet worden toegepast op iedere situatie die voldoet aan de criteria van die bepaling, in overeenstemming met de wijze waarop die in de nationale wet zijn neergelegd. Omgekeerd mag de behandeling uiteraard niet worden toegepast in omstandigheden die niet aan die criteria voldoen.

60. Volgens artikel 3, lid 1, sub h, van de Wet op de omzetbelasting, gelezen in samenhang met artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn en de relevante rechtspraak, moet het gebruik van goederen voor bedrijfsdoeleinden als belastbare levering worden behandeld wanneer de belastingplichtige (i) in het eigen bedrijf goederen vervaardigt (of stoffen ter beschikking stelt, met inbegrip van grond, voor de vervaardiging van goederen in opdracht) en (ii) de vervaardigde goederen gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, en wanneer tevens (iii) de btw op die goederen niet

volledig aftrekbaar zou zijn indien zij geheel van een andere belastingplichtige waren betrokken.

61. Deze drie voorwaarden zijn cumulatief. Wanneer aan alle drie is voldaan, moet het gebruik voor bedrijfsdoeleinden worden behandeld als belastbare levering; anders is dit niet mogelijk.

62. Op het eerste gezicht lijkt voor de Gemeente aan deze voorwaarden te zijn voldaan. Het kantoorgebouw werd in opdracht gebouwd, met gebruik van (onder andere) grond en een voorgevel die door de Gemeente ter beschikking werden gesteld: een vergelijkbare situatie met die in de zaak Gemeente Vlaardingen. Mijns inziens moet worden aangenomen dat het kantoorgebouw is vervaardigd in het kader van het bedrijf van de Gemeente en wordt gebruikt voor bedrijfsdoeleinden; de betekenis van „bedrijf” in artikel 5, lid 7, van de Zesde richtlijn moet dezelfde zijn als in artikel 6, lid 2, dat een parallelle context betreft. Omdat het gebouw ook werd gebruikt voor andere dan belastbare handelingen, zou voorts de voorbelasting niet volledig aftrekbaar zijn geweest indien het was betrokken van een andere belastingplichtige.

63. De vraag rijst vervolgens of deze constatering wordt ontkracht door het feit dat het gebouw voor slechts 6 % werd gebruikt voor de bedrijfsdoeleinden van de Gemeente als belastingplichtige.

64. Mijns inziens niet. Artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn beoogde een einde te maken aan de concurrentievervalsing die kon ontstaan omdat ondernemers die hun eigen productiemiddelen vervaardigen, in gevallen waar geen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat, in een voordeliger positie kwamen te verkeren dan ondernemers die deze middelen extern moeten betrekken, tenzij beide situaties op dezelfde wijze werden belast. Deze overweging staat los van specifieke bedragen. De omvang van het voordeel is derhalve niet bepalend en zou hoe dan ook niet op een percentage kunnen worden gewaardeerd: het voordeel bestaande uit 6 % van een hoog btw-bedrag kan groter zijn dan dat bestaande uit 94 % van een lager bedrag.

65. Bijgevolg moet de ingebruikname door de Gemeente van het kantoorgebouw (ongeacht het exacte tijdstip waarop dit plaatsvond), na de vervaardiging ervan met door de Gemeente ter beschikking gestelde onderdelen, naar mijn mening worden behandeld als een belastbare zelfvervaardiging als bedoeld in artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn.

66. Evenwel dient beslist voor ogen te worden gehouden dat een dergelijke behandeling niet aan de orde is wanneer goederenleveringen en diensten gewoon in hun geheel worden betrokken van een andere belastingplichtige en vervolgens voor een bepaald, ongeacht welk, gebruik worden bestemd. Binnen het gemeenschappelijke btw-stelsel valt geen doel aan te wijzen dat ermee zou worden gediend wanneer een en dezelfde goederenlevering of dienst eerst behandeld zou worden als verwerving (volledig belast en met volledige aftrek van voorbelasting) en vervolgens als zelfvervaardiging (volledig belast en, naargelang het geval, zonder of gedeeltelijk met aftrek), en niet als één enkele volledig belaste goederenlevering of dienst zonder of eventueel gedeeltelijk met aftrek. Indien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde btw-behandeling slechts betrekking zou hebben op de leveringen van goederen en verrichting van diensten door de externe aannemer(s) van de Gemeente, zonder dat van belang is dat door de Gemeente zelf onderdelen van het uiteindelijke gebouw ter beschikking zijn gesteld, zou er dus geen ruimte zijn voor toepassing van artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn.(22)

67. Deze btw-behandeling is alleen op zijn plaats (en verplicht) indien en voor zover volledig aan alle voorwaarden van artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn is voldaan. Zij kan derhalve niet uitsluitend worden toegepast op de leveringen van goederen en verrichting van diensten door een of meer extern door de Gemeente aangetrokken aannemers. De zelfvervaardiging moet het gehele werk betreffen en noodzakelijkerwijs ook de grond en de bestaande voorgevel omvatten. Anders zou er geen inbreng van de Gemeente zijn en zou de hele transactie volgens de normale regels moeten worden behandeld. Bijgevolg moet het btw-bedrag dat de Gemeente voor de

zelfvervaardiging wordt verondersteld verschuldigd te zijn, worden berekend op basis van de totale aankoop prijs (of bij gebreke daarvan, de kostprijs op het tijdstip van levering) van elk onderdeel van de grond en van het gebouw, overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn – mits over die onderdelen nog geen btw in rekening is gebracht.(23)

68. Aannemende dat artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn kan en moet worden toegepast op de levering van het gebouw in zijn geheel, ben ik het eens met de Gemeente dat in feite de tweede door de Hoge Raad geponeerde variant van de zelfvervaardigingsbenadering (zie punt 37 supra) moet worden aanvaard. Dit standpunt is ook voor de Commissie acceptabel, al gaat haar voorkeur naar de andere benaderingswijze.

69. Artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn spreekt van „het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen” van, in wezen, in eigen bedrijf vervaardigde goederen. Wanneer hiervan sprake is, kan (en, in een lidstaat die hiervoor heeft geopteerd, moet) deze bestemming worden behandeld als een levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van deze richtlijn, die daarmee onderworpen is aan btw. De bepaling ziet noch op de bestemming van zulke goederen voor doeleinden die deels tot het bedrijf van de belastingplichtige behoren en deels buiten het btw-stelsel vallen, noch op de behandeling van een dergelijke bestemming als levering die deels wel onder bezwarende titel en deels niet onder bezwarende titel plaatsvindt. De doeleinden waarvoor een levering wordt gebruikt, zijn namelijk in beginsel niet relevant voor de vraag of de levering wel of niet belastbaar is (maar wel voor de vraag of recht op aftrek van de daarover in rekening gebrachte btw kan ontstaan).

70. Hieruit volgt dat, wanneer een levering een zelfvervaardiging uitmaakt in de zin van artikel 5, lid 7, sub a, deze levering per definitie in haar geheel belastbaar is, tenzij zij volledig of gedeeltelijk van btw is vrijgesteld.

71. In de onderhavige zaak is niet gebleken van enige vrijstelling die op de zelfvervaardiging van het kantoorgebouw van toepassing zou zijn.

72. Deze zelfvervaardiging moet derhalve behandeld worden als een volledig belastbare handeling van de Gemeente. Bijgevolg komt alle voorbelasting over leveringen en diensten aan de Gemeente voor de totstandkoming van deze belastbare handeling, overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor aftrek in aanmerking.

73. De Gemeente is evenwel btw verschuldigd over de gehele waarde van de zelfvervaardiging. Vervolgens kan zij, overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn, voor zover het gebouw wordt gebruikt voor belastbare handelingen van de Gemeente (in dit geval 5 %), voorbelasting in aftrek brengen van de in een later stadium geheven btw waarvan zij bij de belastingdienst aangifte moet doen. Voor de resterende 95 %, die betrekking heeft op andere handelingen, is geen aftrek mogelijk.

74. Samenvattend kan worden gesteld dat de door mij voorgestane uitlegging in de onderhavige zaak tot het volgende resultaat leidt. De ingebruikname door de Gemeente van haar gebouw in 2003 wordt behandeld als een levering onder bezwarende titel en de maatstaf van heffing is, in overeenstemming met artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, de volledige waarde van de levering, met inbegrip van de waarde van de grond, mits over de grond nog niet eerder btw in rekening is gebracht. De Gemeente mag bij haar btw-aangifte voor die levering, die wordt behandeld als levering onder bezwarende titel, de voorbelasting in aftrek brengen over alle leveringen en diensten die zij voor dat doel heeft betrokken, met inbegrip van de grond voor zover van toepassing. Wanneer zij het gebouw gebruikt voor de verrichting van andere leveringen en diensten in het kader van haar werkzaamheden, bedraagt de btw die zij op de over die leveringen en diensten te betalen btw in aftrek kan brengen, volgens artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde

richtlijn, slechts dat gedeelte van de btw die zij verschuldigd is over de volgens artikel 5, lid 7, sub a, onder bezwarende titel gedane levering, dat correspondeert met haar gebruik van het gebouw voor belastbare handelingen, in casu 5 %.

Conclusie

75. Gelet op al het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vraag van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„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, dient aldus te worden uitgelegd dat het van toepassing is op de situatie waarin een gemeente een gebouw in gebruik neemt dat zij op eigen grond heeft laten optrekken en dat zij voor 94 % gaat gebruiken voor haar werkzaamheden als overheid en voor 6 % voor haar werkzaamheden als belastingplichtige, waarvan 1 % voor vrijgestelde handelingen waaraan geen recht op aftrek is verbonden.”

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; hierna: „Zesde richtlijn”). De Zesde richtlijn was van kracht in het voor het hoofdgeding relevante tijdvak maar is sindsdien, zonder inhoudelijke wijzigingen, 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).

3 – Arrest van 8 november 2012 (C?299/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie).

4 – Aangehaald in punt 25 van het arrest Gemeente Vlaardingen (zie punt 12 supra).

5 – Arrest van 16 februari 2012 (C?594/10). Zie ook arrest van 23 april 2009, Puffer (C?460/07, Jurispr. blz. I?3251, punten 39 e.v.).

6 – In deze situatie is verandering gebracht bij artikel 168 bis, lid 1, van richtlijn 2006/112, met ingang van 1 januari 2011 ingevoerd door richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van richtlijn 2006/112 (PB 2010, L 10, blz. 14), dat met name bepaalt: „Indien een onroerend goed deel uitmaakt van het vermogen van het bedrijf van een belastingplichtige en door de belastingplichtige zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de btw over de uitgaven in verband met dit onroerend goed slechts aftrekbaar [...] naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige.” Volgens artikel 168 bis, lid 2, kunnen de lidstaten deze bepaling ook toepassen ten aanzien van andere goederen. De nieuwe wetgeving was evenwel nog niet van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding.

7 – Aangehaald in punt 25 van het arrest Gemeente Vlaardingen (zie punt 12 supra), punten 26?40. Zie ook arrest van 13 maart 2008, Securenta (C?437/06, Jurispr. blz. I?1597, punten 26?31).

8 – Punt 39 van het arrest.

- 9 – Artikel 3, lid 1, sub h, is gebaseerd op artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn.
- 10 – In overeenstemming met artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.
- 11 – Volgens de Gemeente omvatte dit de sloop van een bestaand gebouw, op de voorgevel na, gevolgd door nieuwbouw achter deze voorgevel.
- 12 – Over deze opsplitsing bestaat kennelijk overeenstemming tussen de Gemeente en de belastingdienst.
- 13 – Zie punt 15 supra.
- 14 – Zie punt 17 supra.
- 15 – Zie de punten 35-38 infra.
- 16 – Zie de punten 55 e.v. infra.
- 17 – Zie ook het arrest *Securenta* (aangehaald in voetnoot 7, punt 37).
- 18 – Zie de punten 17 en 18 supra.
- 19 – Arrest *VNLTO* [aangehaald in punt 25 van het arrest *Gemeente Vlaardingen* (zie punt 12 supra), punt 39].
- 20 – Aangehaald in punt 25 van het arrest *Gemeente Vlaardingen* (zie punt 12 supra).
- 21 – Punt 57 van de conclusie.
- 22 – Zie ook voetnoot 10 van de conclusie van advocaat-generaal Mazák in de zaak die heeft geleid tot het arrest *Gemeente Vlaardingen* (aangehaald in voetnoot 3) en, a contrario, punt 27 van dit arrest.
- 23 – Zie arrest *Gemeente Vlaardingen* (aangehaald in voetnoot 3, punten 30 e.v.).