

Zaak C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

tegen

Skatteministeriet

(verzoek van het Østre Landsret om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 19, lid 2 – Aftrek van voorbelasting – Gemengde belastingplichtige – Goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor belaste als voor vrijgestelde activiteiten – Berekening van pro rata voor aftrek – Begrip ‚bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen‘ – Leveringen aan zichzelf – Beginsel van fiscale neutraliteit”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Goederen en diensten, gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 19, lid 2)*

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad)*

1. Artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting dient aldus te worden uitgelegd dat de verkoop door een bouwonderneming van door haar voor eigen rekening gebouwd onroerend goed niet kan worden gekwalificeerd als een „bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed” in de zin van deze bepaling, wanneer deze activiteit het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van haar belastbare activiteit. In deze omstandigheden behoeft niet in concreto te worden beoordeeld in hoeverre deze verkoopactiviteit, op zich beschouwd, een gebruik van goederen en diensten impliceert waarover belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is.

(cf. punten 34-35, dictum 1)

2. Het beginsel van fiscale neutraliteit kan zich er niet tegen verzetten dat een bouwonderneming die belasting over de toegevoegde waarde betaalt over de prestaties in verband met bouwactiviteiten die zij voor eigen rekening verricht (leveringen aan zichzelf), de belasting over de toegevoegde waarde over de algemene kosten van het verrichten van deze diensten niet volledig kan aftrekken wanneer de omzet uit de verkoop van de aldus gerealiseerde bouwwerken is vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde.

Ofschoon de gemeenschapswetgever met dit beginsel van fiscale neutraliteit ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde uitdrukking heeft gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling, en laatstgenoemd beginsel, net als de andere algemene beginselen van gemeenschapsrecht, een grondwettelijk karakter heeft, dient het beginsel van fiscale neutraliteit

echter in wetgeving te worden uitgewerkt, hetgeen enkel kan geschieden door een besluit van afgeleid gemeenschapsrecht. Het beginsel van fiscale neutraliteit kan derhalve in een dergelijke wetgevingshandeling nadere uitwerkingen krijgen die voortvloeien uit de toepassing van artikel 19, lid 1, juncto artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, en punt 16 van bijlage F daarbij, krachtens welke de belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde activiteiten van verkoop van onroerend verricht, de belasting over de toegevoegde waarde over zijn algemene kosten niet volledig kan aftrekken.

Bovendien kan niet met een beroep op het beginsel van fiscale neutraliteit worden opgekomen tegen de toepassing van de door de nationale wetgeving uitgevoerde bepalingen van de Zesde richtlijn, wanneer de nationale wetgever met de bekritiseerde bepalingen tot uitvoering van de Zesde richtlijn, naar behoren rekening houdend met het algemene beginsel van gelijke behandeling, bouwondernemingen die los van hun bouwactiviteit een vrijgestelde activiteit van verkoop van onroerend goed verrichten, in dezelfde situatie wenst te brengen als projectontwikkelaars die, vanwege het feit dat laatstgenoemde activiteit is vrijgesteld, de belasting over de toegevoegde waarde over de bouwactiviteiten die zijn verricht door de door hen ingeschakelde derde ondernemingen niet kunnen aftrekken, zulks ter voorkoming van concurrentievervalsing binnen de interne markt.

(cf. punten 41-43, 46-47, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

29 oktober 2009 (\*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 19, lid 2 – Aftrek van voorbelasting – Gemengde belastingplichtige – Goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor belaste als voor vrijgestelde activiteiten – Berekening van pro rata voor aftrek – Begrip ‚bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen‘ – Leveringen aan zichzelf – Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-174/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Østre Landsret (Denemarken) bij beslissing van 17 april 2008, ingekomen bij het Hof op 28 april 2008, in de procedure

**NCC Construction Danmark A/S**

tegen

**Skatteministeriet,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis en J. Malenovský (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 april 2009,

gelet op de opmerkingen van:

- NCC Construction Danmark A/S, vertegenwoordigd door B. Møll Pederson, advocat,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door B. Weis Fogh als gemachtigde, bijgestaan door D. Auken, advocat,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en S. Schønberg als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 juni 2009,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), alsmede van de reikwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit op het gebied van de omzetbelasting.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen NCC Construction Danmark A/S (hierna: „NCC”) en Skatteministeriet (Deens ministerie van Financiën) over het recht van NCC op gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over haar algemene kosten.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Gemeenschapsregeling*

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

4 Artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de [btw]”.

5 Artikel 6, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Ter voorkoming van concurrentievervalsing kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht zou hebben op volledige aftrek van de [btw].”

6 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt dat voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken de btw welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten.

7 Uit artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn volgt dat voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, aftrek slechts wordt toegestaan voor dat gedeelte van de btw, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen. Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

8 Artikel 19, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek

1. Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

– de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

– de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. [...]

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de leveringen van investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt. Tevens wordt buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de in artikel 13, B, sub d, bedoelde handelingen, wanneer deze bijkomstige handelingen zijn, alsmede tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen. [...]

9 Overeenkomstig de overgangsbepaling van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, kunnen de lidstaten, gedurende de in lid 4 van dit artikel genoemde overgangsperiode, de

handelingen, genoemd in bijlage F van die richtlijn blijven vrijstellen. Deze bijlage F bevat, in punt 16 ervan, de vermelding „Leveringen van de in artikel 4, lid 3, bedoelde gebouwen en terreinen”.

### *Nationale regeling*

10 De Zesde richtlijn wordt omgezet door de momslov (Deense btw-wet; hierna: „momslov”).

11 Wat interne leveringen binnen de onderneming betreft, bepaalt § 6, lid 1, momslov dat btw is verschuldigd door belastingplichtigen die voor eigen rekening op eigen grond gebouwen oprichten om deze, terwijl zij de bouwwerkzaamheden uitvoeren, te verkopen, terwijl in lid 2 van diezelfde paragraaf wordt bepaald dat met betrekking tot gebouwen waarvoor op grond van lid 1 btw verschuldigd is, de daartoe benodigde werkzaamheden en materialen worden gelijkgesteld met prestaties onder bezwarende titel en dientengevolge met belaste prestaties.

12 § 13, lid 1, punt 9, momslov, stelt de levering van onroerend goed vrij van btw.

13 Wat het recht op aftrek betreft, bepaalt § 37 momslov dat „de ten behoeve van de btw geregistreerde ondernemingen, bij de berekening van de voorbelasting, de btw kunnen aftrekken die is betaald voor de aanschaf van goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor leveringen van de onderneming die niet zijn vrijgesteld overeenkomstig § 13”.

14 Met betrekking tot voor gemengd gebruik bedoelde aankopen bepaalt § 38 momslov dat „voor goederen en diensten die een geregistreerde onderneming in het kader van haar bedrijf gebruikt zowel voor doeleinden waarvoor overeenkomstig § 37 recht op aftrek bestaat, als voor andere doeleinden, het gedeelte van de belasting kan worden afgetrokken dat evenredig is aan de omzet van het gedeelte van de activiteit dat is geregistreerd. Bij de berekening van de omzet wordt buiten beschouwing gelaten de omzet die betrekking heeft op de levering van voor bedrijfsdoeleinden gebruikte investeringsgoederen [...] Daarnaast wordt buiten beschouwing gelaten de omzet die betrekking heeft op bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen [...]”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

15 NCC is een onderneming die actief is in de bouwsector, met name als aannemer. Zij voert zowel voor rekening van derden als voor eigen rekening bouwwerkzaamheden uit, waaronder met name ingenieurs?, plannings?, adviserings? en uitvoerende werkzaamheden, in de sector civiele bouwprojecten.

16 De verkoop van onroerend goed dat zij voor eigen rekening heeft gebouwd, vormt voor verzoekster geen hoofdactiviteit, maar een zelfstandige activiteit die een afgeleide is van haar aan btw onderworpen bouwwerkzaamheden.

17 Aangezien de momslov de verkoop van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed vrijstelt van btw, was NCC, als gemengde belastingplichtige, verplicht om een pro rata te berekenen om te bepalen voor welk bedrag zij recht had op aftrek van de btw over de kosten die haar twee activiteiten gemeen hebben (algemene kosten).

18 In het kader van deze berekening heeft NCC niet de omzet uit de verkoop van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed in aanmerking genomen. Zij was namelijk van mening dat deze activiteit van verkoop van onroerend goed moest worden aangemerkt als een „bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed”, in de zin van artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde richtlijn.

19 Aangezien zij hun praktijk vanaf 1 april 2002 hadden gewijzigd, waren de Deense fiscale

autoriteiten van mening dat de activiteit van verkoop van onroerend goed die wordt uitgeoefend door een bouwonderneming, niet kon worden gelijkgesteld met een „bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed”. Dit had voor de vennootschap tot gevolg dat de voorbelasting over haar algemene kosten voortaan nog slechts gedeeltelijk kon worden afgetrokken.

20 NCC, die in aanmerking wenste te komen voor volledige aftrek van de btw over haar algemene kosten, betwist het standpunt van Skatteministeriet.

21 Daarop heeft het Østre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient het begrip ‚bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen’ in artikel 19, lid 2, tweede zin, van de Zesde btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat het de activiteiten omvat van een btw-plichtige bouwonderneming in het kader van de aansluitende verkoop van door deze bouwonderneming voor eigen rekening en met het oog op verkoop als een volledig belastbare activiteit gebouwd onroerend goed?

2) Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang in hoeverre de verkoopactiviteiten, op zich beschouwd, een gebruik impliceren van goederen of diensten waarover btw verschuldigd is?

3) Is voldaan aan de vereisten van het btw-rechtelijke neutraliteitsbeginsel indien een bouwonderneming die overeenkomstig de wetgeving van de desbetreffende lidstaat – op de grondslag van artikel 5, lid 7, en artikel 6, lid 3, van de Zesde btw-richtlijn – btw-plichtig is voor de interne leveringen in verband met de bouw van onroerend goed voor eigen rekening met het oog op verkoop, slechts recht heeft op gedeeltelijke aftrek van de [btw] voor de algemene kosten van de onderneming, omdat de op de bouw volgende verkoop van het onroerend goed volgens de btw-wetgeving van die lidstaat is vrijgesteld van btw, overeenkomstig artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde btw-richtlijn juncto bijlage F, punt 16 daarbij?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste en tweede vraag*

22 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, enerzijds, of artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat de verkoop door een bouwonderneming van voor eigen rekening gebouwd onroerend goed kan worden gekwalificeerd als een „bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed” in de zin van deze bepaling, en anderzijds of, in het kader van deze kwalificatie, in het concrete geval moet worden beoordeeld in hoeverre deze activiteit, op zichzelf beschouwd, een gebruik van goederen en diensten impliceert waarover btw verschuldigd is.

23 Vooraf zij opgemerkt dat voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van gemeenschapsrecht rekening dient te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling (arresten van 15 oktober 1992, *Tenuta il Bosco*, C?162/91, Jurispr. blz. I?5279, punt 11; 16 januari 2003, *Maierhofer*, C?315/00, Jurispr. blz. I?563, punt 27, en 8 december 2005, *Jyske Finans*, C?280/04, Jurispr. blz. I?10683, punt 34).

24 Bovendien vereisen de eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht en het gelijkheidsbeginsel dat de bewoordingen van een bepaling van gemeenschapsrecht die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Gemeenschap autonoom en uniform worden uitgelegd (zie in die zin met name arresten van 15 juli 2004, *Harbs*, C?321/02, Jurispr. blz. I?7101, punt 28, en 18 oktober

2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Jurispr. blz. I-8817, punt 24).

25 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst om de betekenis en de draagwijdte ervan te bepalen en dat de bewoordingen ervan het op zich niet mogelijk maken met zekerheid vast te stellen dat dit artikel ziet op een activiteit als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

26 Daarom is het belangrijk rekening te houden met de context en de doelstellingen van deze bepaling.

27 Wat om te beginnen de context betreft, zij eraan herinnerd dat artikel 19 van de Zesde richtlijn deel uitmaakt van titel XI ervan, die de aftrek regelt. Het in artikel 17, lid 2, van deze richtlijn verleende recht op aftrek van de voorbelasting over de goederen of diensten die door de belastingplichtige worden gebruikt voor zijn belaste handelingen, heeft 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 volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie met name arrest van 8 februari 2007, Investrand, C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 22 en aangehaalde rechtspraak).

28 Wanneer de belastingplichtige zowel belaste handelingen met recht op aftrek als vrijgestelde handelingen zonder recht van aftrek verricht, bepaalt artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen. Dit pro rata wordt berekend volgens het bepaalde in artikel 19 van deze richtlijn.

29 Hoewel artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek gelijk is aan een breuk waarvan de teller bestaat uit de omzet uit belaste handelingen en de noemer uit de totale omzet, bepaalt lid 2 van datzelfde artikel dat in afwijking daarvan geen rekening wordt gehouden met, onder meer, de omzet met betrekking tot „bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen”. De Zesde richtlijn geeft evenwel nergens een definitie van dit begrip „bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed”.

30 Met betrekking tot het doel van voornoemd lid 2 zij opgemerkt dat dit met name blijkt uit de toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn, dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen op 29 juni 1973 bij de Raad van de Europese Gemeenschappen heeft ingediend (zie *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 21). In deze toelichting wordt verklaard dat „de in dit lid bedoelde elementen voor de berekening van het verhoudingsgetal buiten beschouwing [moeten] worden gelaten, opdat deze elementen de werkelijke betekenis van de bedrijfsuitoefening niet verkeerd weerspiegelen, te weten voor zover dergelijke elementen geen uitvloeisel zijn van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Dit is het geval bij de verkoop van investeringsgoederen en van de slechts incidenteel uitgevoerde handelingen met betrekking tot onroerende goederen of de financiering; met andere woorden de handelingen die ten opzichte van de totale omzet van het bedrijf slechts van secundaire of toevallige betekenis zijn. Deze handelingen worden overigens slechts buiten beschouwing gelaten indien zij niet tot de gebruikelijke bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige behoren.”

31 In dit verband volgt uit de op deze doelstelling gebaseerde rechtspraak van het Hof, dat een economische activiteit niet kan worden aangemerkt als „bijkomstig”, in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, wanneer zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van de belastbare activiteit van de onderneming (arrest van 11 juli 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Jurispr. blz. I-3695, punt 22) of wanneer zij een aanmerkelijk gebruik van de goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is, impliceert (arrest van 29 april 2004, EDM, C-77/01,

Jurispr. blz. 1?4295, punt 76).

32 Het Hof dient de door de verwijzende rechter gestelde vraag dus tegen de achtergrond van deze rechtspraak te beantwoorden.

33 Wat de eerbiediging van de eerste voorwaarde betreft, kan de activiteit van de verkoop van onroerend goed dat een bouwonderneming voor eigen rekening heeft gebouwd, niet worden aangemerkt als een bijkomstige activiteit ten opzichte van haar belastbare beroepsactiviteit, die bestaat in de bouw van onroerend goed voor rekening van derden of voor eigen rekening. Aangezien zij immers voortvloeit uit diezelfde bouwactiviteit, vormt zij het rechtstreekse verlengstuk ervan. De algemene organisatie van haar activiteiten impliceert dat NCC, vooraf en met regelmaat, duurzaam een bepaald aantal, hoe klein ook, voor eigen rekening te bouwen gebouwen plant, die zij voornemens is later zelf te verkopen. De hieruit voortvloeiende activiteit van de verkoop van onroerend goed, lijkt derhalve niet incidenteel, maar volgt noodzakelijkerwijs uit een bewust streven door de onderneming om in het kader van haar beroepsactiviteit een activiteit inzake de verhandeling van onroerend goed dat zij voor eigen rekening heeft gebouwd, te ontplooien. Deze activiteit draagt bij tot de doelstelling van de onderneming en wordt met een commercieel oogmerk verricht (zie naar analogie arrest EDM, reeds aangehaald, punt 67).

34 In deze omstandigheden dient een activiteit van verkoop van onroerend goed als die waarom het in het hoofdgeding gaat, te worden aangemerkt als het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van een belastbare activiteit van de onderneming, zonder dat in concreto behoeft te worden beoordeeld in hoeverre deze verkoopactiviteit, op zich beschouwd, een gebruik impliceert van goederen of diensten waarover btw verschuldigd is.

35 Gelet op het voorgaande moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat de verkoop door een bouwonderneming van door haar voor eigen rekening gebouwd onroerend goed niet kan worden gekwalificeerd als een „bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed” in de zin van deze bepaling, wanneer deze activiteit het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van haar belastbare activiteit. In deze omstandigheden behoeft niet in concreto te worden beoordeeld in hoeverre deze verkoopactiviteit, op zich beschouwd, een gebruik van goederen en diensten impliceert waarover btw verschuldigd is.

#### *Derde vraag*

36 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen of is voldaan aan de vereisten van het beginsel van fiscale neutraliteit indien een bouwonderneming die btw betaalt ter zake van de prestaties in verband met bouwactiviteiten die zij voor eigen rekening verricht (leveringen aan zichzelf), de btw over de algemene kosten van het verrichten van deze diensten niet volledig kan aftrekken, wanneer de omzet uit de verkoop van het aldus gebouwde onroerend goed is vrijgesteld van btw.

37 NCC betoogt dat de omzet die voortvloeit uit haar activiteit van de verkoop van onroerend goed weliswaar is vrijgesteld van btw, doch dat de activiteit van de bouw van onroerend goed voor eigen rekening was belast (ter zake van leveringen aan zichzelf en ondanks het ontbreken, per definitie, van de bijbehorende omzet) op basis van de kostprijs van die activiteit, vermeerderd met de gewone winstmarge in die sector van activiteit. In deze omstandigheden stelt NCC dat hoewel zij aan de btw is onderworpen, haar de mogelijkheid is ontnomen teruggaaf te verkrijgen van de btw met betrekking tot goederen en diensten (de algemene kosten) die worden gebruikt voor een belaste handeling (de bouw van onroerend goed voor eigen rekening). Zij betoogt dat een dergelijke situatie niet voldoet aan de vereisten van het beginsel van fiscale neutraliteit.



38 Bovendien voert NCC aan dat de wijze waarop het Koninkrijk Denemarken de vrijstellingsbepalingen van de Zesde richtlijn heeft omgezet met zich meebrengt dat verzoekster een minder goede behandeling krijgt dan die waarop ondernemingen krachtens deze richtlijn recht hebben, te weten die waarbij alle algemene kosten volledig aftrekbaar zijn.

39 Vooraf zij eraan herinnerd dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat voortvloeit uit de voorschriften van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, inhoudt dat de belastingplichtige de btw die heeft gedrukt op de goederen en de diensten die hij heeft verworven ten behoeve van het verrichten van zijn belaste activiteiten, volledig kan aftrekken (zie in die zin arrest van 6 maart 2008, Nordania Finans en BG Factoring, C-98/07, Jurispr. blz. I-1281, punt 19).

40 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het beginsel van fiscale neutraliteit, en inzonderheid het recht op aftrek, als integrerend deel van het btw-stelsel, een fundamenteel beginsel van de bij de gemeenschapswetgeving ingevoerde gemeenschappelijke btw-regeling is (zie arresten van 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punten 14 en 15 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Jurispr. blz. I-00000, punt 15).

41 Met dit beginsel van fiscale neutraliteit heeft de gemeenschapswetgever ter zake van btw uitdrukking gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling (zie in die zin arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Terwijl laatstgenoemd beginsel, net als de andere algemene beginselen van gemeenschapsrecht, een grondwettelijk karakter heeft, dient het beginsel van fiscale neutraliteit echter in wetgeving te worden uitgewerkt, hetgeen enkel kan geschieden door een besluit van afgeleid gemeenschapsrecht (zie naar analogie, met betrekking tot de bescherming van minderheidsaandeelhouders, arrest van 15 oktober 2009, Audiolux e.a., Jurispr. blz. I-00000, punt 63).

43 Het beginsel van fiscale neutraliteit kan derhalve, in een dergelijke wetgevingshandeling nadere uitwerkingen krijgen, zoals die welke, omgezet in Deens recht, voortvloeien uit de toepassing van artikel 19, lid 1, juncto artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn en punt 16 van bijlage F daarbij, krachtens welke de belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde activiteiten van verkoop van onroerend verricht, de btw over zijn algemene kosten niet volledig kan aftrekken.

44 Verder moet worden benadrukt dat het algemene beginsel van gelijke behandeling, waarvan het beginsel van fiscale neutraliteit een specifieke uitdrukking is op het niveau van het afgeleide gemeenschapsrecht en binnen de specifieke sector van de fiscaliteit, vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (reeds aangehaald arrest Marks & Spencer, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het veronderstelt met name dat de verschillende categorieën van marktdeelnemers die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, gelijk worden behandeld, teneinde elke concurrentievervalsing binnen de interne markt te voorkomen, overeenkomstig de bepalingen van artikel 3, lid 1, sub g, EG.

45 Bij de omzetting van de bepalingen van de Zesde richtlijn zijn de lidstaten verplicht rekening te houden met het beginsel van gelijke behandeling, net als met de andere algemene beginselen van gemeenschapsrecht die, daar zij een constitutionele waarde hebben, hen binden wanneer zij handelen binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht (zie in die zin arresten van 18 mei 2000, Rombi en Arkopharma, C-107/97, Jurispr. blz. I-3367, punt 65, en 8 juni 2000,

Schloßstrasse, C?396/98, Jurispr. blz. I?4279, punt 44).

46 Blijkens de memories van de Deense regering wenste de Deense wetgever met de bekritiseerde bepalingen tot omzetting van de Zesde richtlijn, naar behoren rekening houdend met het algemene beginsel van gelijke behandeling, bouwondernemingen die, zoals NCC, los van hun bouwactiviteit een vrijgestelde activiteit van verkoop van onroerend goed verrichten, in dezelfde situatie te brengen als projectontwikkelaars die, vanwege het feit dat laatstgenoemde activiteit is vrijgesteld, niet de btw kunnen aftrekken over de bouwactiviteiten die zijn verricht door door hen ingeschakelde derde ondernemingen, zulks ter voorkoming van concurrentievervalsing binnen de interne markt. In deze omstandigheden kan niet met een beroep op het beginsel van fiscale neutraliteit worden opgekomen tegen de toepassing van de aldus omgezette bepalingen.

47 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich er niet tegen kan verzetten dat een bouwonderneming die btw betaalt ter zake van de prestaties in verband met bouwactiviteiten die zij voor eigen rekening verricht (leveringen aan zichzelf), de btw over de algemene kosten van het verrichten van deze diensten niet volledig kan aftrekken, wanneer de omzet uit de verkoop van de aldus gerealiseerde bouwwerken is vrijgesteld van btw.

### **Kosten**

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

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 19, lid 2, 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 de verkoop door een bouwonderneming van door haar voor eigen rekening gebouwd onroerend goed niet kan worden gekwalificeerd als een „bijkomstige handeling ter zake van onroerend goed” in de zin van deze bepaling, wanneer deze activiteit het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van haar belastbare activiteit. In deze omstandigheden behoeft niet in concreto te worden beoordeeld in hoeverre deze verkoopactiviteit, op zich beschouwd, een gebruik van goederen en diensten impliceert waarover belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is.**

2) **Het beginsel van fiscale neutraliteit kan zich er niet tegen verzetten dat een bouwonderneming die belasting over de toegevoegde waarde betaalt ter zake van de prestaties in verband met bouwactiviteiten die zij voor eigen rekening verricht (leveringen aan zichzelf), de belasting over de toegevoegde waarde over de algemene kosten van het verrichten van deze diensten niet volledig kan aftrekken, wanneer de omzet uit de verkoop van de aldus gerealiseerde bouwwerken is vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Deens.