

## Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

13 maart 2014 (\*)

„Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde – Ontstaan en omvang van recht op aftrek – Ontbinding van vennootschap door vennoot – Verwerving van deel van clientèle van deze vennootschap – Inbreng in natura in andere vennootschap – Voorbelasting – Mogelijkheid tot aftrek”

In zaak C-204/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 20 februari 2013, ingekomen bij het Hof op 18 april 2013, in de procedure

### **Finanzamt Saarlouis**

tegen

**Heinz Malburg,**

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Borg Barthet, kamerpresident, S. Rodin en F. Biltgen (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- H. Malburg, vertegenwoordigd door K. Koch, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en A. Cordewener als gemachtigden,

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

het navolgende

### **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 4, leden 1 en 2, en 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting –

Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Saarlouis (belastingadministratie van Saarlouis; hierna: „Finanzamt”) en Malburg over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die een vennoot zelf heeft betaald over de overname van een deel van de clientèle bij de verdeling van de activa van een burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten.

## I – Toepasselijke bepalingen

### A – *Unierecht*

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]”

5 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn luidt:

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

a) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten”.

### *Duits recht*

6 Volgens § 1, lid 1, punt 1, eerste volzin, van het Umsatzsteuergesetz 2003 (wet op de omzetbelasting, BGBl. 2003 I, blz. 2645; hierna: „UStG”), zijn de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht, onderworpen aan de btw.

7 Ingevolge § 2, lid 1, eerste volzin, UStG is ondernemer hij die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent. Overeenkomstig § 2, lid 1, tweede volzin, UStG omvat de onderneming alle bedrijfs- en beroepswerkzaamheden van de ondernemer. „Een bedrijfs- of

beroepswerkzaamheid” is volgens § 2, lid 1, derde volzin, UStG elke duurzame werkzaamheid ter verwerving van inkomsten, ook wanneer een winsttoegmerk ontbreekt of een vereniging van personen slechts ten behoeve van haar leden werkzaam is.

8 § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, UStG bepaalt dat de ondernemer de belasting die hij wettelijk verschuldigd is voor de door een andere ondernemer voor zijn onderneming verrichte goederenleveringen of diensten, in aftrek mag brengen. Ingevolge § 15, lid 2, eerste volzin, punt 1, UStG is de aftrek echter uitgesloten voor de verkregen goederen of diensten die de ondernemer gebruikt voor vrijgestelde handelingen.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

9 Tot en met 31 december 1994 was 60 % van de aandelen van de burgerrechtelijke vennootschap naar Duits recht Malburg & Partner (hierna: „vroegere vennootschap”) in handen van H. Malburg, en bezaten twee andere vennoten elk 20 % van de aandelen. Op 31 december 1994 werd de vroegere vennootschap ontbonden, waarbij elke vennoot een deel van de clientèle heeft overgenomen. Vanaf 1 januari 1995 oefenden de twee andere vennoten elk afzonderlijk als zelfstandige het vrije beroep van belastingconsulent uit.

10 Op 31 december 1994 heeft Malburg een nieuwe burgerrechtelijke vennootschap opgericht, waarin hij een deelneming van 95 % bezat (hierna: „nieuwe vennootschap”). Volgens de voor de verwijzende rechter bindende vaststellingen van de rechter in eerste aanleg heeft Malburg de clientèle, die hij heeft verworven naar aanleiding van de ontbinding van de vroegere vennootschap, kosteloos voor bedrijfsgebruik ter beschikking gesteld van de nieuwe vennootschap.

11 Bij vonnis van 24 september 2003 heeft de rechter in eerste aanleg vastgesteld dat de vroegere vennootschap per 31 december 1994 met verdeling van de activa was ontbonden. Daarop heeft het Finanzamt jegens de vroegere vennootschap voor 1994 een btw-aanslag gevestigd over de overdracht van clientèle. Deze aanslag voor 1994 is definitief geworden en de verschuldigde belasting werd voldaan.

12 De vroegere vennootschap, vertegenwoordigd door Malburg, heeft aan deze laatste op 16 augustus 2004 voor de „verdeling van de activa van 31 december 1994” een factuur uitgereikt voor een bedrag van 1 548 968,53 EUR, met afzonderlijke vermelding van de btw.

13 In zijn btw-aangifte voor augustus 2004 heeft Malburg de 232 345,28 EUR aan btw afgetrokken die hem in rekening was gebracht voor de verwerving van de clientèle. Het Finanzamt heeft deze btw-aftrek geweigerd.

14 Malburg heeft bezwaar ingediend tegen deze beslissing van het Finanzamt en een jaarlijkse btw-aangifte voor 2004 overgelegd, waarin hij niet enkel de over de verwerving van de betrokken clientèle betaalde voorbelasting heeft aangegeven, maar ook 44 990 EUR aan verrichtingen in het kader van het beheer van de nieuwe vennootschap. Het Finanzamt heeft dit bezwaar afgewezen op grond dat Malburg de betrokken clientèle niet in zijn eigen onderneming had gebruikt. Het Finanzamt stelt dat het bedrijfsactivum bestaande in dat clientèle door de nieuwe vennootschap, zijnde een van Malburg gescheiden onderneming, is gebruikt. Bijgevolg heeft laatstgenoemde geen recht op aftrek van de voorbelasting.

15 Hiertegen heeft Malburg beroep ingesteld bij het Finanzgericht des Saarlandes, dat dit beroep heeft toegewezen.

16 Ter ondersteuning van zijn beroep tot „Revision” voert het Finanzamt aan dat de beslissing

van het Finanzgericht des Saarlandes onrechtmatig is en dat de beginselen die het Hof heeft vastgesteld in zijn arrest van 1 maart 2012, *Polski Trawertyn*, C-280/10) geen toepassing vinden in een situatie als die van het hoofdgeding, aangezien het daarin niet gaat om de aftrek van door een vennootschap onder firma betaalde voorbelasting, maar om de aftrek van voorbelasting die een oprichtend vennoot heeft betaald.

17 De Xle Senat van het Bundesfinanzhof, waarbij de zaak aanhangig is gemaakt, neigt veeleer naar de stelling dat Malburg aanspraak kan maken op aftrek van de over de verwerving van de clientèle betaalde voorbelasting.

18 Aldus kan een ondernemer volgens het Bundesfinanzhof in de eerste plaats overeenkomstig de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof, de voorbelasting aftrekken voor zover hij voor zijn onderneming goederen of diensten betreft die hij gebruikt of zal gebruiken voor zijn belaste handelingen (zie met name arresten van 29 april 2004, *Faxworld*, C-137/02, Jurispr. blz. I-5547, punt 24; 15 december 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 52; 29 november 2012, *Gran Via Moine?ti*, C-257/11, punt 23, en 6 december 2012, *Bonik*, C-285/11, punt 29).

19 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat voorbereidende handelingen reeds tot de economische activiteiten moeten worden gerekend (zie met name reeds aangehaalde arresten *Polski Trawertyn*, punt 28, en *Gran Via Moine?ti*, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak), aangezien het beginsel van neutraliteit van de btw vereist dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt.

20 In casu oordeelt de verwijzende rechter, zonder te beoordelen of de hoedanigheid van ondernemer van Malburg in voorkomend geval kan voortvloeien uit de functie van beheerder van de nieuwe vennootschap, die hij volgens de btw-aangifte in het litigieuze jaar 2004 heeft uitgeoefend, dat Malburg wegens de verkrijging van de clientèle die hij vervolgens kosteloos voor bedrijfsgebruik ter beschikking heeft gesteld van de nieuwe vennootschap, voor deze nieuwe vennootschap een economische activiteit heeft uitgeoefend door voorbereidende handelingen te verrichten.

21 Voorts is de clientèle ook aan Malburg overgedragen in zijn hoedanigheid van dienstontvanger. Hij heeft de clientèle immers in eigen naam en voor eigen rekening via een verdeling van activa verkregen en pas daarna voor gebruik kosteloos ter beschikking gesteld van de nieuwe vennootschap.

22 Tot slot is in casu voldaan aan de voorwaarde van § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, UStG, aangezien de btw wettelijk verschuldigd is over de in een eerder stadium verrichte handeling. Het Finanzamt heeft immers jegens de vroegere vennootschap voor 1994 een btw-aanslag vastgesteld over de overdracht van de clientèle aan Malburg, waarbij deze belasting ook werd voldaan.

23 Aan deze stelling doet niet af dat Malburg als vennoot van de nieuwe vennootschap de verkregen clientèle kosteloos voor gebruik ter beschikking van de nieuwe vennootschap heeft gesteld en in zoverre geen belastbare handeling in een later stadium is verricht en het vereiste rechtstreekse verband tussen de in een eerder stadium verrichte handeling en een aan de btw onderworpen handeling in een later stadium ontbrak. In het reeds aangehaalde arrest *Polski Trawertyn* heeft het Hof geoordeeld dat de bepalingen betreffende het gemeenschappelijk btw-stelsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die zowel de vennoten van een vennootschap als die vennootschap zelf de mogelijkheid ontzegt een recht op aftrek te doen gelden van de voorbelasting over investeringsuitgaven die deze vennoten

hebben gedaan vóór de oprichting en inschrijving van die vennootschap, ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit. Dit arrest is in casu naar analogie van toepassing.

24 De verwijzende rechter wijst echter erop dat de Ve Senat van het Bundesfinanzhof het niet eens is met deze uitlegging en oordeelt dat de motivering die het Hof in zijn arrest *Polski Trawertyn* heeft gegeven, niet op het onderhavige geval kan worden toegepast. Aldus vormt de litigieuze handeling geen „investeringshandeling” als die welke aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest *Polski Trawertyn*. De Ve Senat stelt namelijk dat in casu geen sprake is van een verkrijging van een investeringsgoed door de nieuwe vennootschap, maar enkel van een terbeschikkingstelling van een dergelijk goed aan die vennootschap. Bovendien bestaat de door Malburg verrichte „handeling in een later stadium” niet in een belastbare handeling zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest *Polski Trawertyn*, maar in een a priori niet-belastbare handeling.

25 De verwijzende rechter meent dan ook dat twijfel blijft bestaan over de exacte uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn.

26 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vraag:

„Dienen artikel 4, leden 1 en 2, en artikel 17, lid 2, sub a, van de [Zesde richtlijn], gelet op het neutraliteitsbeginsel, aldus te worden uitgelegd dat een vennoot van een burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten, die van de vennootschap een deel van de clientèle verkrijgt met als enig doel de clientèle onmiddellijk daarop om niet voor bedrijfsgebruik ter beschikking te stellen van een nieuw opgerichte burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten waarin deze vennoot meerderheidsaandeelhouder is, aanspraak kan maken op aftrek van de voorbelasting over de verkrijging van de clientèle?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 4, leden 1 en 2, en 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, gelet op het beginsel van neutraliteit van de btw, aldus moeten worden uitgelegd dat een vennoot van een burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten, die van deze vennootschap een deel van de clientèle verwerft met als enig doel de clientèle onmiddellijk daarop om niet voor bedrijfsgebruik ter beschikking te stellen van een nieuw opgerichte burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten waarin deze vennoot meerderheidsaandeelhouder is, zonder dat deze clientèle evenwel wordt ingebracht in het vermogen van de nieuw opgerichte vennootschap, aanspraak kan maken op aftrek van de over de verkrijging van de betrokken clientèle betaalde voorbelasting.

28 Blijkens de punten 23 en 24 van het onderhavige arrest wenst de verwijzende rechter met name te vernemen of de motivering van de uitlegging die het Hof in zijn arrest *Polski Trawertyn* heeft gegeven aan de terugvordering van de voorbelasting over handelingen die zijn verricht met het oog op een toekomstige economische activiteit die zal worden uitgeoefend door een vennootschap onder firma waarvan de toekomstige vennoten de voorbelasting hebben betaald, naar analogie van toepassing is op een situatie als die van het hoofdgeding.

29 Om te beginnen zij erop gewezen dat blijkt uit punt 26 van het arrest *Polski Trawertyn* en punt 63 van de conclusie van de advocaat-generaal in de zaak die heeft geleid tot dat arrest, dat deze zaak door specifieke omstandigheden werd gekenmerkt. Aldus konden de vennoten van een toekomstige vennootschap volgens de toepasselijke nationale regeling geen aanspraak maken op aftrek van de btw over de persoonlijke investeringsuitgaven die dateren van vóór de inschrijving en

identificatie van die vennootschap voor btw?doeleinden, en die waren gedaan ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit, aangezien de inbreng van het betrokken investeringsgoed een vrijgestelde handeling was. In het licht van de aldus beschreven feiten heeft het Hof vastgesteld dat die nationale regeling in een situatie als die van dat hoofdgeding, het recht op aftrek van de btw die is betaald over het betrokken investeringsgoed niet alleen ontzegde aan die vennootschap, maar ook aan de vennoten die de investeringsuitgaven hadden gedaan.

30 In het arrest *Polski Trawertyn* heeft het Hof aldus voor recht verklaard dat de artikelen 9, 168 en 169 van 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) aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die zowel de vennoten van een vennootschap als die vennootschap zelf de mogelijkheid ontzegt een recht op aftrek te doen gelden van de voorbelasting over investeringsuitgaven die deze vennoten hebben gedaan vóór de oprichting en inschrijving van die vennootschap, ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit.

31 Tegen de achtergrond van deze ontwikkelingen moet vervolgens worden nagegaan of de elementen die kenmerkend waren voor de in het arrest *Polski Trawertyn* aan de orde zijnde situatie naar analogie toepassing kunnen vinden in een situatie als die van het hoofdgeding.

32 Om de gestelde vraag te beantwoorden zij in de eerste plaats in herinnering gebracht dat economische activiteiten en met name de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen op grond van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn belastbaar zijn en in voorkomend geval recht geven op de in artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn vastgestelde aftrek in een later stadium.

33 Verder zij eraan herinnerd dat de belastingplichtige volgens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de btw welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten mag aftrekken van de door hem verschuldigde belasting, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen.

34 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, moet in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald (zie arrest van 21 februari 2013, *Becker*, C-104/12, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Geconstateerd moet echter worden dat in de zaak die heeft geleid tot het arrest *Polski Trawertyn*, de in een later stadium door de twee toekomstige vennoten verrichte handeling, zijnde de inbreng van een onroerende zaak in de vennootschap als investeringsuitgave ten behoeve van de economische activiteit van die vennootschap, weliswaar binnen de werkingssfeer van de btw viel, maar een van die belasting vrijgestelde handeling was. In het hoofdgeding valt de in een later stadium verrichte handeling echter niet binnen de werkingssfeer van de btw, aangezien de kosteloze terbeschikkingstelling van de clientèle aan de nieuwe vennootschap niet kan worden aangemerkt als een „economische activiteit” in de zin van de Zesde richtlijn.

36 Deze terbeschikkingstelling van de clientèle aan de nieuwe vennootschap is namelijk „kosteloos” en valt dus noch onder artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn – dat enkel ziet op onder bezwarende titel verrichte leveringen en diensten – noch onder artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, dat enkel ziet op de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er

duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

37 Derhalve is in casu evenmin sprake van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een in een later stadium verrichte handeling waarvoor recht op aftrek bestaat in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

38 Het Hof heeft echter eveneens erkend dat de belastingplichtige recht op aftrek heeft, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen die recht op aftrek geven, wanneer de kosten van de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van die belastingplichtige en als zodanig deel uitmaken van de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Er is immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie arresten van 8 juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 31; 26 mei 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 36, en arrest *Becker*, reeds aangehaald, punt 20). Dit kan met name het geval zijn wanneer wordt vastgesteld dat de belastingplichtige de betrokken cliëntèle zelf heeft verworven in het kader van zijn activiteit als beheerder van een nieuw opgerichte vennootschap en dat de aan deze verwerving verbonden kosten moeten worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten die verband houden met zijn activiteit als beheerder.

39 Blijkens punt 20 van dit arrest heeft de verwijzende rechter deze hypothese echter niet betrokken in zijn redenering, zodat het Hof daarover geen uitspraak hoeft te doen.

40 In de tweede plaats zij opgemerkt dat de verwijzende rechter wenst te vernemen of het arrest *Polski Trawertyn*, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, naar analogie toepasselijk is op het onderhavige geval.

41 In dit verband zij in herinnering gebracht dat het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit tot uitdrukking komt in de aftrekregeling, die tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 14 februari 1985, *Rompelman*, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en van 3 maart 2005, *Fini H*, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Het beginsel van fiscale neutraliteit is derhalve niet van toepassing op een situatie als die van het hoofdgeding, aangezien de kosteloze terbeschikkingstelling van de cliëntèle aan een vennootschap blijkens de punten 35 en 36 van het onderhavige arrest geen handeling is die valt binnen de werkingssfeer van de btw.

43 Het beginsel van fiscale neutraliteit is overigens, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, geen regel van primair recht, maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat het beperkt (arrest van 19 juli 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, punt 45). Het laat dan ook niet toe om de werkingssfeer van de aftrek in een later stadium uit te breiden wanneer sprake is van een eenduidige bepaling van de Zesde richtlijn. Aangaande de zaak die heeft geleid tot het arrest *Polski Trawertyn* was gebleken dat de toepassing van de betrokken nationale regeling zowel de toekomstige vennoten van de op te richten vennootschap als die vennootschap zelf de mogelijkheid ontzegde om zich met succes te beroepen op het neutraliteitsbeginsel.

44 In de derde plaats zij erop gewezen dat de feiten die ten grondslag lagen aan het geding dat heeft geleid tot het arrest *Polski Trawertyn*, nog in andere opzichten verschillen van de in het

hoofdgeding aan de orde zijnde situatie. Zo was de nieuwe vennootschap in laatstgenoemde situatie reeds opgericht toen Malburg de clientèle overnam en, anders dan in de situatie die aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest Polski Trawertyn, was geen sprake van een inbreng van het investeringsgoed – zijnde in dit geval de clientèle – in die vennootschap. Tot slot is het niet de nieuw opgerichte vennootschap die heeft verzocht om aftrek van de voorbelasting die een vennoot heeft betaald in het kader van een handeling ter voorbereiding van de activiteit van die vennootschap.

45 Mitsdien kan de redenering die ten grondslag ligt aan de uitlegging die het Hof in zijn arrest Polski Trawertyn heeft gegeven, niet worden toegepast in een situatie als die van het hoofdgeding.

46 Deze conclusie vindt steun in de omstandigheid dat de kosteloze terbeschikkingstelling van de clientèle, zoals de Duitse regering opmerkt, niet kan worden gelijkgesteld met andere naar nationaal recht in aanmerking komende juridische oplossingen, die volgens dat recht recht op aftrek zouden hebben gegeven, maar die Malburg zelf niet heeft gekozen. In tegenstelling tot de nationale wetgeving die aan de orde was in het geding dat heeft geleid tot het arrest Polski Trawertyn, dat de verzoekende partij de mogelijkheid ontzegde om zich te beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit, lijkt het zo te zijn dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling in beginsel niet in de weg staat aan de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit in een situatie als die van het hoofdgeding die daardoor wordt gekenmerkt dat de verzoekende partij andere opties ter beschikking stonden, wat de verwijzende rechter evenwel dient te verifiëren.

47 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 4, leden 1 en 2, en 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, gelet op het beginsel van neutraliteit van de btw, aldus moeten worden uitgelegd dat een vennoot van een burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten, die van deze vennootschap een deel van de clientèle verwerft met als enig doel de clientèle onmiddellijk daarop om niet voor bedrijfsgebruik ter beschikking te stellen van een nieuw opgerichte burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten waarin deze vennoot meerderheidsaandeelhouder is, zonder dat deze clientèle evenwel wordt ingebracht in het vermogen van de nieuw opgerichte vennootschap, geen aanspraak kan maken op aftrek van de over de verkrijging van de betrokken clientèle betaalde voorbelasting.

## **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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 4, leden 1 en 2, en 17, lid 2, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moeten, gelet op het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde, aldus worden uitgelegd dat een vennoot van een burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten, die van deze vennootschap een deel van de clientèle verwerft met als enig doel de clientèle onmiddellijk daarop om niet voor bedrijfsgebruik ter beschikking te stellen van een nieuw opgerichte burgerrechtelijke vennootschap van belastingconsulenten waarin deze vennoot meerderheidsaandeelhouder is, zonder dat deze clientèle evenwel wordt ingebracht in het vermogen van de nieuw opgerichte vennootschap, geen aanspraak kan maken op aftrek van de over de verkrijging van de betrokken clientèle betaalde voorbelasting.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.