ZITA MODES

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 26 september 2002 [1]

1. Op grond van artikel 5, lid 8, van de Zesde BTW-richtlijn [2] kunnen de lidstaten zich in geval van overgang van „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan (de verkrijger), in de plaats treedt van de overdrager.

2. In de onderhavige prejudiciële procedure wenst het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg in wezen te vernemen of een dergelijke bepaling van nationaal recht automatisch geldt wanneer de verkrijger BTW-plichtig is of dat daarnaast de voorwaarde mag worden gesteld, dat hij de goederen gebruikt voor de voortzetting van de activiteit of een zelfde soort activiteit als die van de overdrager en zo ja, of de betrokken lidstaat dan mag of moet verlangen, dat de verkrijger in het bezit is van een administratieve vergunning om een dergelijke activiteit uit te oefenen.

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").

Relevante wetgeving

3. Op grond van artikel 2 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, aan BTW onderworpen. Artikel 4, lid 1, definieert de belastingplichtige als iemand die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Volgens artikel 4, lid 2, valt onder economische activiteiten onder meer de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

4. Artikel 5 definieert de levering van goederen. Volgens artikel 5, lid 1, wordt als „levering van een goed" beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Volgens artikel 5, lid 8, kunnen de lidstaten zich echter:

„in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, [...] op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de over-

drager. De lidstaten kunnen in voorkomend geval de nodige maatregelen treffen om concurrentievervalsing te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan niet volledig belastingplichtig is."

5. Luxemburg heeft bij artikel 9, lid 2, van de gewijzigde BTW-wet van 12 februari 1979 gebruik gemaakt van de optie om een levering van goederen, in afwijking van de hoofdregel, niet als zodanig te beschouwen indien het gaat om „de overdracht aan een andere belastingplichtige, in welke vorm of onder welke titel ook, van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. In dat geval wordt de verkrijger geacht in de plaats te treden van de overdrager." [3]

6. Aan het Hof is niets meegedeeld over andere nationale bepalingen, vastgesteld op grond van artikel 5, lid 8, tweede volzin, om concurrentievervalsing te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is.

3 — Volgens artikel 6, lid 5, van de Zesde richtlijn is het bepaalde in artikel 5, lid 8, op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten, waaronder volgens artikel 6, lid 1, ook de overdracht van een onlichamelijke zaak valt.

Het hoofdgeding

7. Het hoofdgeding spruit voort uit de verkoop door Zita Modes SARL (hierna: „Zita Modes") aan Parfumerie Mylady (hierna: „Mylady") van activa van een confectiekledingzaak De factuur, voor 1,7 miljoen LUF, omschreef het voorwerp van de verkoop als een handelszaak (fonds de commerce) en vermeldde: „Op grond van de geldende wettelijke bepalingen is op deze factuur geen BTW van toepassing."

8. Voor de nationale rechter is niet komen vast te staan wat voor goederen de verkochte activa precies waren, maar volgens de verwijzingsbeschikking stelt Zita Modes dat het modeaccessoires waren die hoorden bij de door haar verkochte kleding, waaronder parfumerie-artikelen die werden vervaardigd door dezelfde firma als die welke de kleding produceerde en die vervolgens door Mylady zijn gebruikt bij de voortzetting van de activiteit van Zita Modes.

9. De Luxemburgse belastingdienst maakte bezwaar tegen de classificatie van de transactie, voornamelijk op grond dat de afwijking enkel kan gelden indien de verkrijger een belastingplichtige is die de activiteit van de overdrager voortzet en die dus wettelijk gerechtigd moet zijn om een dergelijke activiteit te verrichten, terwijl Mylady geen

administratieve vergunning had om in de betrokken branche werkzaam te zijn. Daarom corrigeerde hij het bedrag van de BTW dat verschuldigd was door Zita Modes (thans in liquidatie).

10. Zita Modes (of haar vertegenwoordigers) hebben deze correctie aangevochten voor het Tribunal d'arrondissement, dat, alvorens te beslissen, het Hof de volgende vragen ter prejudiciële beslissing heeft voorgelegd:

„1) Moet artikel 5, lid 8, 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, aldus worden uitgelegd dat het volstaat dat een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige wordt overgedragen opdat de handeling niet is onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, ongeacht de activiteit van de belastingplichtige of het gebruik dat hij van de overgedragen goederen maakt?

2) In het geval van een ontkennend antwoord op de eerste vraag, moet artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat onder de overdracht van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige moet worden begrepen de overdracht van het geheel of een gedeelte van een bedrijf aan een belastingplichtige die de gehele activiteit van de overdragende onderneming of de activiteit van het bedrijfsonderdeel dat overeenstemt met het overgedragen gedeelte van de algemeenheid voortzet, of moet hieronder eenvoudigweg worden begrepen de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige die het soort activiteit van de overdrager geheel of gedeeltelijk voortzet zonder dat er sprake is van de overdracht van een bedrijf of een bedrijfsonderdeel?

3) In geval van een bevestigend antwoord op één van de onderdelen van de tweede vraag, eist artikel 5, lid 8, — of kan een staat op grond daarvan eisen — dat de activiteit van de verkrijger wordt uitgeoefend overeenkomstig de voorgeschreven vestigingsvergunning die door de bevoegde instantie voor die activiteit of tak daarvan is afgegeven, met dien verstande dat de betrokken activiteit moet behoren tot het legaal economisch circuit in de zin van de rechtspraak van het Hof?"

Opmerkingen

11. Enkel de Administration de l'enregistrement et des domaines de l'État (de Luxemburgse belastingdienst) en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen gemaakt. Partijen hebben niet om een mondelinge behandeling verzocht.

12. Volgens de belastingdienst beoogt artikel 9, lid 2, van de Luxemburgse BTW-wet te vermijden, dat er een belastingresidu (rémanence de taxe) overblijft in gevallen waarin de verkrijger een belastingplichtige is die enkel gerechtigd is om een deel van de voorbelasting [4] af te trekken, en helpt het daarmee de neutraliteit van de BTW te verzekeren.

13. Indien de verkrijger wordt geacht de opvolger van de overdrager te zijn, moet hij noodzakelijkerwijs hetzelfde soort activiteit uitoefenen, want anders is artikel 9, lid 2, van de BTW-wet buitengewoon moeilijk toe te passen en ontbeert het praktisch elke betekenis, in het bijzonder bij correcties betreffende kapitaalgoederen. [5] Die voorwaarde ligt daarom zowel besloten in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn als in artikel 9, lid 2, van de Luxemburgse wet.

14. De Commissie heeft een enigszins andere benadering.

15. Met betrekking tot het doel van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn citeert zij allereerst de memorie van toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, waarin wordt verklaard dat die optie beschikbaar is „omwille van de eenvoud en om niet te zeer beslag te leggen op de middelen van de onderneming". [6] Het idee is, te voorkomen dat, vaak grote, belastingbedragen in rekening worden gebracht, aan de staat worden betaald en vervolgens als aftrek van voorbelasting worden verhaald. De tweede volzin, die niet in het oorspronkelijke voorstel voorkomt, is bedoeld om de lidstaten de mogelijkheid te geven om een regeling te treffen voor gevallen waarin de verkrijger geen volledig recht van aftrek heeft. Beide delen van de bepaling zijn uiteraard facultatief. Ten slotte brengt het neutraliteitsbeginsel van de BTW mee, dat de toepassing van artikel 5, lid 8, tot precies hetzelfde resultaat moet leiden als zou zijn bereikt indien de belasting op de normale manier was opgelegd en afgetrokken.

16. Vervolgens wijst de Commissie erop, dat de nationale rechter heeft vastgesteld dat er sprake is van een overgang van bedrijfsgoederen, maar dat hij nog moet vaststellen of dit een overgang is van „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen", een uitdrukking die in gemeenschapsrechtelijke zin moet worden gedefinieerd. Zij verwijst naar een aantal formuleringen uit de rechtspraak en de wetgeving die van nut zouden kunnen zijn voor het vinden van een dergelijke definitie en waarin de nadruk vooral ligt op het

4 — Belastbare leveringen worden gewoonlijk vanuit het standpunt van de leverancier beschreven als handelingen ten opzichte van afnemers en de BTW daarover als verschuldigde belasting. Worden zij door de verkrijger gebruikt voor verdere leveringen, dan worden zij vanuit zijn standpunt beschreven als handelingen ten opzichte van leveranciers en de BTW daarover als voorbelasting (zie de discussie in punt 20 e.v. van deze conclusie).

5 — Zie punten 23 en 29 van deze conclusie.

6 — Bulletin van de Europese Gemeenschappen, Supplement 11/73, op blz. 10; wat thans de eerste volzin van artikel 5, lid 8, is, was in het oorspronkelijke voorstel artikel 5, lid 4.

bestaan van een als zodanig herkenbare, georganiseerde eenheid die als bedrijf kan functioneren. De enkele verkoop van handelsvoorraden zou echter niet onder die definitie vallen.

17. Met betrekking tot de vragen van de nationale rechter acht zij het niet nodig dat de activiteit die de verkrijger uitoefent, identiek is aan die van de vervreemder. Waar het om gaat, is dat de toepassing van artikel 5, lid 8, tot eenzelfde resultaat leidt als zou zijn bereikt indien de BTW was geheven, betaald en vervolgens verhaald door middel van aftrek van voorbelasting; het is dus enkel nodig dat de verkrijger in staat is om een dergelijke aftrek toe te passen, dat wil zeggen, dat hij een belastingplichtige is die de overgedragen goederen gebruikt voor zijn belastbare handelingen.

18. Met betrekking tot het feit dat Mylady geen vergunning had om dezelfde activiteit uit te oefenen als Zita Modes, merkt de Commissie op, dat onwettige handelsactiviteiten niet aan de werking van de BTW zijn onttrokken zolang zij op een of andere wijze met legale activiteiten kunnen concurreren. Leidt de toepassing van artikel 5, lid 8, echter in een dergelijk geval tot concurrentievervalsing, dan is de lidstaat op grond van de tweede volzin van die bepaling bevoegd om correctiemaatregelen te treffen.

Analyse

Doel van artikel 5, lid 8

19. Er is terecht op gewezen, dat de draagwijdte en de werking van artikel 5, lid 8, moeten worden vastgesteld in het licht van de doelstelling van die bepaling.

20. Die doelstelling moet op haar beurt worden vastgesteld in de context van het BTW-stelsel in zijn geheel. De essentie hiervan is neergelegd in artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn [7]:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het

7 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, P 71 blz. 1301).

bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

21. Met dit aftrekstelsel moet dus worden voorkomen, dat cumulatie optreedt waar reeds BTW is geheven over goederen en/of diensten die voor de productie van de geleverde goederen en/of diensten zijn gebruikt. Er moet, met andere woorden, worden voorkomen dat over reeds geheven BTW opnieuw BTW wordt geheven. Er wordt een transactieketen opgebouwd waarin het nettobedrag dat voor elke schakel moet worden betaald — dat wil zeggen het totale bedrag dat voor de betrokken levering verschuldigd is, minus het bedrag dat reeds over de handelingen ten opzichte van leveranciers is geheven — een gespecificeerd percentage is van de waarde die in die fase is toegevoegd. Wanneer de keten met de levering aan de eindverbruiker zijn einde bereikt, is het totale bedrag dat is geheven — en dat uiteindelijk ten laste van die eindverbruiker komt aangezien de verschillende handelaren in de keten alle door hen betaalde bedragen hebben kunnen aftrekken — gelijk aan het relevante percentage van de eindprijs.

22. Voor een dergelijke aftrek is echter geen plaats wanneer de voorbelasting is betaald over leveringen en diensten die niet zijn gebruikt voor belastbare handelingen. Hiervan is onder meer sprake wanneer een belastingplichtige leveringen of diensten gebruikt voor privédoeleinden (en daarmee als eindverbruiker handelt) of voor de productie van verdere leveringen of diensten die zijn vrijgesteld en waarover dus geen BTW verschuldigd is. [8]

23. Zo kan een belastingplichtige op grond van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn zijn recht op aftrek uitoefenen voorzover de aan hem geleverde goederen of de ten behoeve van hem verrichte diensten „worden gebruikt voor belaste handelingen". Worden zij zowel gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, dan wordt aftrek ingevolge artikel 17, lid 5, „slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen", welk gedeelte (met een aantal facultatieve variaties) wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 19, door het gedeelte van de omzet waarvoor recht op aftrek bestaat, te delen door de totale omzet. Daarnaast laat artikel 20 correcties toe, in het bijzonder indien zich achteraf wijzigingen voordoen in de factoren aan de hand waarvan de omvang van de aftrek is vastgesteld [9], en bij investeringsgoederen over een periode van 5 tot 20 jaar. [10]

8 — Een aantal activiteiten in het binnenland zijn op grond van artikel 13 van de Zesde richtlijn van BTW vrijgesteld, terwijl de artikelen 14-16 voorzien in vrijstellingen voor de internationale handel. Het feit dat een bepaalde activiteit is vrijgesteld, betekent echter, althans in de binnenlandse handel, niet dat voorafgaande handelingen in dezelfde transactieketen ook zijn vrijgesteld, doch enkel dat de belasting die in eerdere stadia is geheven, niet langer als aftrek kan worden gerecupereerd. De rechtvaardiging hiervoor wordt twijfelachtiger wanneer de vrijgestelde levering een kostencomponent vormt voor een volgende levering die wel belast is.

9 — Artikel 20, lid 1, sub b.

10 — Artikel 20, lid 2.

24. Als wij voorlopig even voorbijgaan aan de vraag, wat precies moet worden verstaan onder „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen", en het meer in het algemeen zien als een „bedrijf", ben ik het in grote lijnen eens met de opvatting van de Commissie over de rol van artikel 5, lid 8, in deze context.

25. Wanneer A zijn bedrijf aan B verkoopt, is dat in beginsel een belastbare handeling. In het aannemelijke geval dat B het bedrijf voortzet, hetzij zelfstandig hetzij als onderdeel van een andere onderneming, is de belasting die over die handeling is betaald, aftrekbaar voorzover de leveringen en diensten die B verricht, zelf belastbaar zijn, omdat de aankoop van het bedrijf een component is van de kosten voor die leveringen. In een aanzienlijk deel van de gevallen zal het een bedrijf zijn dat enkel belastbare leveringen verricht en is dientengevolge het gehele bedrag aftrekbaar.

26. Het is echter aannemelijk, dat de BTW die over de verkoop van een bedrijf wordt geheven, een aanzienlijk bedrag vormt, waarvan het bedrijf of zijn nieuwe eigenaar gedurende een mogelijk commercieel hachelijke periode is beroofd, ook al kan de fiscus dat bedrag uiteindelijk niet houden. [11]

27. Onder dergelijke omstandigheden kan het uiteraard zijn voordelen hebben om ervan uit te gaan, dat er helemaal geen belastbare handelingen hebben plaatsgevonden. Hierdoor wordt vermeden dat bedragen aan de fiscus moeten worden betaald, enkel om later weer in de vorm van aftrek terug te worden gegeven. Dat dit doel de wetgever voor ogen stond toen hij artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn opstelde, blijkt duidelijk uit de door de Commissie geciteerde memorie van toelichting: de bepaling was vastgesteld „omwille van de eenvoud en om niet te zeer beslag te leggen op de middelen van de onderneming."

28. Hieraan kan nog worden toegevoegd, dat met deze vereenvoudiging ook problemen worden vermeden met de waardebepaling, wanneer voor verschillende goederen verschillende BTW-tarieven gelden. Zoals de Britse fiscus uiteenzet in punt 1.5 van zijn Notice 700/9 van maart 2002, „Transfer of a business as a going concern" [12], beschermt de regeling de fiscus ook tegen het gevaar dat de overdrager BTW in rekening brengt over de overgang, maar die zelf niet betaalt. In dergelijke

11 — Zie ook mijn conclusie in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361; punten 23 en 24 van de conclusie).

12 — Zie www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

gevallen van wat bekend staat als „phoenix bedrijven", die zich opzettelijk failliet laten verklaren met achterlating van een grote belastingschuld en zonder enige activa, zou de fiscus anders de verkrijger toch moeten toestaan zijn voorbelasting af te trekken, wat tot een netto belastingverlies zou leiden.

29. Maar dit streven is enkel gerechtvaardigd indien de verkrijger van het bedrijf de in rekening gebrachte BTW hoe dan ook had kunnen aftrekken. Dit is niet of niet geheel het geval wanneer het aan hem overgedragen bedrijf geheel of ten dele wordt gebruikt voor de levering van vrijgestelde goederen of diensten. Zou over de verwerving geen BTW verschuldigd zijn, dan zou hij een ongerechtvaardigd concurrentievoordeel kunnen krijgen boven andere bedrijven die hetzelfde soort vrijgestelde leveringen of diensten verrichten. Een andere situatie waarin dit het geval kan zijn, is die waarin (voornamelijk investerings-)goederen waarvoor de BTW reeds volledig door de vervreemder is afgetrokken, door de verkrijger worden verworven tegen een prijs die vrij is van de belastingen die daarin als belastingresidu zouden zijn begrepen indien zij onder andere omstandigheden waren verworven, en waarin de verkrijger zelf niet volledig gerechtigd zou zijn geweest om belasting af te trekken. [13]

30. Het lag daarom voor de hand om aan artikel 5, lid 8, een tweede volzin toe te voegen, waardoor lidstaten die van de optie gebruik maakten, ook stappen konden nemen om in dergelijke gevallen concurrentievervalsing te voorkomen.

31. Mijns inziens omvat de uitdrukking „niet volledig belastingplichtig" in die volzin, ook situaties waarin de verkrijger in het geheel niet belastingplichtig is. De voorwaarde in artikel 9, lid 2, van de Luxemburgse BTW-wet, dat de verkrijger belastingplichtig moet zijn, kan dus, althans op die grondslag, worden gerechtvaardigd, ondanks het ontbreken van enige expliciete voorwaarde in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn zelf — hoewel men ook zou kunnen zeggen dat een dergelijke voorwaarde impliciet in de opzet van die bepaling besloten ligt.

32. Gezien in de context van het BTW-stelsel als geheel is het doel dus niet zozeer — zoals de Luxemburgse instanties lijken te geloven — te voorkomen dat niet-aftrekbare belasting wordt geheven, maar veeleer om in het belang van een eerlijke mededinging te voorkomen dat sommige bedrijven aan een dergelijke belasting ontkomen, terwijl andere die belasting in vergelijkbare situaties zouden moeten betalen en aan hun klanten zouden moeten doorberekenen.

13 — Zie bijvoorbeeld memorie van toelichting bij beschikking 90/127/EEG van de Raad van 12 maart 1990 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 5, lid 8, en van artikel 21, lid 1, onder a, van de Zesde richtlijn (PB 1990, L 73, blz. 32), aangehaald in B. J. M. Terra en J. Kajus, A Guide to the Sixth VAT Directive, IBFD 1993, blz. 288.

Het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen

33. In het licht van het hiervoor uiteengezette doel van artikel 5, lid 8, kunnen wij nu ingaan op zijn draagwijdte en het soort transacties waarop het van toepassing kan zijn.

34. Bij het geheel van een algemeenheid van goederen levert dit weinig problemen op. Wat overgaat, is een bedrijf als geheel. Zoals de Commissie opmerkt, omvat dit een aantal verschillende componenten. Zo wordt de Franse term „fonds de commerce", die in het onderhavige hoofdgeding op de factuur wordt gebruikt, in juridische woordenboeken [14] omschreven als een geheel van elementen, lichamelijke (zoals bedrijfsgebouwen, uitrusting en voorraden) en onlichamelijke (zoals huurrechten, handelsnaam of beeldmerk, octrooien, handelsmerken en goodwill). Hieraan kan nog worden toegevoegd bedrijfsgeheimen, bedrijfsarchief, klantenlijsten, lopende overeenkomsten etc.

35. Het cement dat deze elementen bijeenhoudt, is het feit dat zij tezamen de uitoefening van een specifieke economische activiteit of groep activiteiten mogelijk maken, terwijl zij afzonderlijk daartoe ontoereikend zouden zijn; afzonderlijk zijn zij de bouwstenen voor een bedrijf, tezamen vormen zij een bedrijf.

36. Hieruit volgt mijns inziens dat het begrip „gedeelte van een algemeenheid van goederen" niet slaat op een of meer losse elementen van die lijst, maar op een combinatie van voldoende elementen daaruit, om een economische activiteit mogelijk te maken, ook al vormt die activiteit slechts een onderdeel van een groter bedrijf, waaruit het is losgemaakt.

37. Hiertegenover staan situaties als die waarin een detailhandelaar een van zijn winkels sluit en zijn voorraden aan een andere handelaar verkoopt of waarin een dienstverlenend bedrijf een type dienst opgeeft en de daarvoor gebruikte apparatuur aan een concurrent verkoopt. Men zou weliswaar kunnen zeggen dat dergelijke transacties letterlijk gezien onder „overgang van een gedeelte van een algemeenheid van goederen" vallen, maar in die visie valt iedere verkoop van een goed daaronder. In het licht van het doel van artikel 5, lid 8, is het mijns inziens duidelijk dat dit laatste niet het geval is, en dat gedoeld wordt op de overgang van een zelfstandig onderdeel van een meer omvattend bedrijf.

38. Ook moeten wij niet vergeten dat artikel 5, lid 8, is bedoeld voor situaties waarin de omvang van de BTW buitengewoon bezwarend is voor het betrokken bedrijf. Hoewel het aftrekstelsel bedoeld is om de handelaar volledig te ontheffen van de BTW-last die hij in de loop van al zijn

14 — Zie bijvoorbeeld, Gérard Cornu (ed.), Vocabulaire juridique (tweede druk, 1990), Presses universitaires de France, en Raymond Guillien en Jean Vincent (ed.), Lexique de termes juridiques (6e druk, 1985), Dalloz.

economische activiteiten heeft moeten betalen [15] — het neutraliteitsbeginsel —, werkt het in de praktijk zo, dat handelaren normaliter bedragen (hun in rekening gebracht over hun inkomende leveringen en diensten) moeten voorschieten, die zij naderhand recupereren door een deel van de belasting (over hun uitgaande leveringen en diensten) die door hun klanten wordt betaald, te behouden. Een dergelijke verrekening van voorschotten moge aanvaardbaar worden geacht in de normale loop van een bedrijf, maar het is veel bezwarender voor de nieuwe eigenaar van een bedrijf om in één keer belasting te moeten voorschieten over de totale waarde ervan.

39. Wanneer een belastingplichtige van een andere belastingplichtige losse activa verkrijgt, zeg een handelsmerk of een deel van de handelsvoorraden of zelfs alle handelsvoorraden, kan dat worden gezien als een normale zakelijke transactie of een investering, en kan de BTW-vooruitbetaling worden gezien als een normale verplichting van de handelaar. De overgang van een heel bedrijf is echter een uitzonderlijke gebeurtenis, en een bijzondere behandeling kan gerechtvaardigd zijn omdat het BTW-bedrag dat moet worden voorgeschoten, bijzonder groot kan zijn in verhouding tot de middelen van het betrokken bedrijf.

40. Zoals de Commissie opmerkt, sluit de hiervoor in punt 36 weergegeven benadering aan bij de definities die het Hof en de gemeenschapswetgever in andere context hebben gegeven. Zo definieerde het Hof in het arrest Commerz-Credit-Bank [16] een tak van bedrijvigheid in de zin van richtlijn 69/335/EEG van de Raad [17] als „een geheel van vermogensbestanddelen en personen die tot de uitoefening van een bepaalde bedrijvigheid kunnen bijdragen." En richtlijn 2001/23/EG van de Raad [18] definieert een „overgang van ondernemingen, vestigingen of onderdelen van ondernemingen of vestigingen" als een „overgang, met het oog op voortzetting van een al dan niet hoofdzakelijk economische activiteit, van een economische eenheid die haar identiteit behoudt, waaronder een geheel van georganiseerde middelen wordt verstaan."

41. Laatstgenoemde definitie, die ook al voorkomt in richtlijn 98/50/EG van de Raad [19], vormt de neerslag van de recht-

15 — Zie bijvoorbeeld arrest Abbey National, aangehaald in voetnoot 11, punt 24 en de daarin aangehaalde rechtspraak.

16 — Arrest van 13 oktober 1992 (C-50/91, Jurispr. blz. I-5225, punt 17 en dictum). Zie ook mijn conclusie in die zaak en het arrest van 13 december 1991, Muwi Bouwgroep (C-164/90, Jurispr. blz. I-6049, in het bijzonder punt 22 van het arrest en punt 18 van mijn conclusie).

17 — Richtlijn van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25; zie artikel 7, lid 1, sub b).

18 — Richtlijn van 12 maart 2001 inzake de onderlinge aanpassing van de wetgevingen der lidstaten betreffende het behoud van de rechten van de werknemers bij overgang van ondernemingen, vestigingen of onderdelen van ondernemingen en vestingen (PB 2001, L 82, blz. 16; zie artikel 1, lid 1).

19 — Richtlijn van 29 juni 1998 tot wijziging van richtlijn 77/187/EEG van de Raad inzake de onderlinge aanpassing van de wetgevingen der lidstaten betreffende het behoud van de rechten van de werknemers bij overgang van ondernemingen, vestigingen of onderdelen van ondernemingen en vestingen (PB 1998, L 201, blz. 88; zie artikel 1, lid 1, sub b).

spraak van het Hof in de zaken Spijkers [20] en Redmond Stichting [21], waarin het Hof overwoog dat voor de vraag of er sprake is van een dergelijke overgang, beslissend is of de identiteit van het bedrijf bewaard blijft, wat met name kan blijken uit het feit dat de exploitatie ervan in feite wordt voortgezet of hervat. Om vast te stellen of dit laatste het geval is, moet worden gekeken naar alle feitelijke omstandigheden die de betrokken transactie kenmerken, zoals de aard van de onderneming of vestiging, de vraag of haar materiële activa al dan niet worden overgedragen, de waarde van haar immateriële activa, de mate waarin het personeel door de nieuwe ondernemer wordt overgenomen, de vraag of de klantenkring wordt overgedragen, de mate waarin de voor en na de overdracht verrichte activiteiten met elkaar overeenkomen, en de duur van de eventuele onderbreking van die activiteiten. Al deze factoren zijn evenwel slechts deelaspecten van het te verrichten globale onderzoek.

42. Dergelijke definities zijn weliswaar niet bindend in de context van de Zesde BTW-richtlijn, maar het is zeker wenselijk dat zulke op elkaar lijkende begrippen in het gehele gemeenschapsrecht een gelijke inhoud hebben, tenzij er een goede reden is voor het tegendeel.

20 — Arrest van 18 maart 1986 (24/85, Jurispr. blz. 119, punten 11-13).

21 — Arrest van 19 mei 1992, Sophie Redmond Stichting (C-29/91, Jurispr. blz. I-3198, punten 22-27).

43. Voorgaande overwegingen kunnen de nationale rechter helpen bij de beantwoording van de essentiële vraag, of de goederen die Zita Modes aan Mylady heeft overgedragen, kunnen worden aangemerkt als het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn.

Noodzaak om hetzelfde soort activiteit uit te oefenen als de vervreemder

44. Allereerst zij opgemerkt, dat artikel 5, lid 8, in algemene termen is geformuleerd en geen verplichtingen oplegt met betrekking tot het gebruik dat na de overgang van „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" mag worden gemaakt. In beginsel mogen dergelijke vereisten daarin dus niet worden gelezen, tenzij er een dwingende reden is om dat wel te doen.

45. De Luxemburgse belastingdienst stelt dat de verkrijger noodzakelijkerwijs hetzelfde soort activiteit moet blijven uitoefenen als de vervreemder, omdat de verkrijger in de plaats treedt van de vervreemder. De basis voor dat argument volgt uit sommige taalversies duidelijker dan uit andere. Sommige versies van artikel 5, lid 8, gebruiken een term die overeenkomt met het Engelse „successor" terwijl andere, waaronder de Franse waarnaar in het

hoofdgeding wordt verwezen, spreken van voortzetting van de persoon van de vervreemder. Volgens de belastingdienst kan er geen sprake zijn van voortzetting van dezelfde persoon zonder voortzetting van hetzelfde soort activiteit.

46. Deze twee soorten formuleringen zijn mijns inziens echter helemaal niet met elkaar in strijd. Zij verwijzen beide naar een rechtsopvolging onder algemene titel, waarin een persoon alle rechten en verplichtingen van een andere persoon overneemt (hier uiteraard beperkt tot alle BTW-rechten en -verplichtingen die verband houden met het overgedragen bedrijf).

47. Op grond hiervan ben ik het niet eens met het standpunt van de belastingdienst, althans niet in de enge omschrijving waarin het voor de nationale rechter lijkt te zijn uiteengezet.

48. In de eerste plaats blijkt, zoals de Commissie terecht opmerkt, duidelijk uit de bewoordingen van artikel 5, lid 8, dat de verkrijger als opvolger van de vervreemder wordt beschouwd als gevolg van het feit dat geen levering wordt geacht te hebben plaatsgevonden en niet als voorwaarde daarvoor.

49. In de tweede plaats zal over de overgang zelf weliswaar geen BTW verschuldigd zijn, maar zal er normaliter althans over sommige van de overgedragen activa BTW zijn betaald (die nog niet is afgetrokken) en zijn doorberekend in de prijs van de overgang. Had de vervreemder het bedrijf gehouden, dan had hij die belasting overeenkomstig artikel 17 e.v. kunnen aftrekken, en na de overgang zal de verkrijger in dezelfde positie zijn — onder dezelfde voorwaarde dat de leveringen en diensten waarover voorbelasting is betaald, worden gebruikt voor belastbare handelingen. Omgekeerd wordt de verkrijger aansprakelijk voor de BTW-schulden van de vervreemder en is hij ook degene die wordt geraakt door latere herzieningen overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn met betrekking tot de belasting die oorspronkelijk door de vervreemder is betaald.

50. Het is hiervoor niet essentieel dat de verkrijger precies hetzelfde soort activiteit uitoefent als de vervreemder. Uiteraard maakt het voor zijn positie verschil uit als hij omschakelt van het verrichten van belastbare leveringen en diensten op vrijgestelde leveringen en diensten, maar niet

meer dan het voor de vervreemder zou hebben uitgemaakt indien deze dezelfde omschakeling had gemaakt zonder zijn bedrijf te vervreemden. Voorzover concurrentievervalsingen blijven bestaan[22], kan hiertegen worden opgetreden met behulp van op grond van de tweede volzin van artikel 5, lid 8, vastgestelde nationale bepalingen.

51. Men zou zich echter kunnen afvragen of een lidstaat ook gedeeltelijk gebruik kan maken van de optie van artikel 5, lid 8, door een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen slechts dan niet als een levering aan te merken, wanneer ook nog aan andere voorwaarden is voldaan — zoals de voorwaarde dat de verkrijger de activa gebruikt voor eenzelfde soort activiteit als de vervreemder — ondanks het feit dat dergelijke voorwaarden niet in de Luxemburgse BTW-wetgeving lijken te zijn opgenomen.

52. Artikel 5, lid 8, geeft de lidstaten een zekere speelruimte om maatregelen te treffen teneinde concurrentievervalsing te voorkomen ingeval de verkrijger niet volledig belastingplichtig is. Hiermee is die speelruimte echter bepaald, en zij strekt zich mijns inziens niet uit tot maatregelen die een ander doel hebben dan het voorkomen van concurrentievervalsingen of tot gevallen waarin de verkrijger volledig belastingplichtig is. Een algemene regel, dat de verkrijger eenzelfde soort activiteit moet uitoefenen als de vervreemder, lijkt op het eerste gezicht niet binnen deze grenzen te vallen.

53. Bovendien heeft het Hof zich in tenminste één enigszins vergelijkbaar geval[23] vrij strikt opgesteld. Op grond van artikel 13 C van de Zesde richtlijn hebben de lidstaten een ruime bevoegdheid om belastingplichtigen te laten kiezen voor belasting van bepaalde handelingen die normaliter zijn vrijgesteld — onder meer de verhuur en verpachting van onroerend goed —, om de omvang van dat keuzerecht te beperken en om de bepalingen voor de uitoefening ervan vast te stellen. Maar zelfs in dat geval overwoog het Hof, dat een lidstaat die een dergelijk keuzerecht invoert, de omvang daarvan niet vervolgens kan beperken tot, bijvoorbeeld, enkel de grond met uitsluiting van de daarop staande gebouwen. Daarom lijkt het mij a fortiori niet geoorloofd dat lidstaten van de optie van artikel 5, lid 8, gebruik maken, maar hieraan andere beperkingen stellen dan die welke in de tweede volzin voorkomen. Vanuit rechtszekerheidsoogpunt bezien, lijkt het nog minder aanvaardbaar dat de toepassing van een dergelijke beperking een kwestie van administratieve praktijk is en niet wettelijk is geregeld.

54. Hierbij moet echter wel worden opgemerkt, dat het doel van artikel 5, lid 8, en het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen", gezien tegen de achtergrond van dat doel, in elk geval vooronderstellen dat een

22 — Zie voor voorbeelden punt 29 van deze conclusie.

23 — Arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punten 43 e.v.).

bedrijf is overgegaan en na de overgang als zodanig wordt voortgezet.

55. De nationale rechter zal dus moeten uitmaken of dat het geval is. Het is moeilijk om voor dat doel een gemeenschapsdefinitie te formuleren, omdat de mate van vergelijkbaarheid tot op zekere hoogte kan afhangen van omstandigheden die eigen zijn aan de betrokken lidstaat. Criteria als die welke het Hof in de arresten Spijkers en Redmond Stichting heeft aangegeven [24], kunnen daarbij echter van nut zijn, en de beslissing kan mijns inziens met recht worden gebaseerd op nationale bepalingen die in overeenstemming zijn met de benadering van het Hof. In casu is aan het Hof echter niets meegedeeld over het bestaan van dergelijke nationale bepalingen.

Noodzaak van een administratieve vergunning voor de uitoefening van het betrokken soort activiteit

56. Met de derde vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen of het feit dat de verkrijger geen vergunning heeft om het soort economische activiteit uit te oefenen dat hij met betrekking tot de overgedragen bedrijfsgoederen uitoefent, enige invloed heeft op de toepassing van de optie van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn.

57. Zoals de Commissie opmerkt, heeft het Hof uitgemaakt dat leveringen die met legale leveringen concurreren — in tegenstelling tot transacties met goederen die intrinsiek illegaal zijn en die nooit rechtmatig in het economische circuit kunnen worden gebracht —, onderworpen blijven aan de belastingen die normaliter krachtens het gemeenschapsrecht verschuldigd zijn, ook al zijn zij zelf illegaal [25], bijvoorbeeld door het ontbreken van een vergunning. Bovendien mag een lidstaat de omvang van een BTW-vrijstelling die geen onderscheid maakt tussen legale en illegale handelingen, niet beperken tot leveringen die volgens nationaal recht geoorloofd zijn. [26]

58. Ongeacht welke andere gevolgen naar nationaal recht kunnen voortvloeien uit het beweerdelijk ontbreken van een vergunning voor Mylady om de economische activiteiten uit te oefenen die inherent zijn aan de van Zita Modes verworven activa — waarvan tussen partijen vast lijkt te staan dat zij niet intrinsiek illegaal zijn —, blijft de BTW-situatie onverlet zowel wat betreft de overgang van goederen zelf als in eventuele andere opzichten.

24 — Zie punt 41 van deze conclusie.

25 — Zie met name arrest van 29 juni 2000, Salumets (C-455/98, Jurispr. blz. I-4993, punten 19-24 en de in punt 19 vermelde rechtspraak; zie ook de punten 15-21 van de conclusie van advocaat-generaal Saggio in die zaak).

26 — Arrest van 25 februari 1999, Card Protection Plan (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punten 35 en 36).

Conclusie

59. Op grond van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging om de vragen van het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg te beantwoorden als volgt:

„1. Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de optie van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet hij zich op het standpunt stellen dat geen levering heeft plaatsgevonden, telkens wanneer er sprake is van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van die bepaling, met als enige restrictie beperkingen in nationale maatregelen die bedoeld zijn om concurrentievervalsing te voorkomen ingeval de verkrijger niet volledig belastingplichtig is.

2. Wil er van een dergelijke overgang sprake zijn, dan moeten de overgedragen goederen een voldoende geheel vormen om daarmee een economische activiteit te verrichten en moet die activiteit door de verkrijger worden verricht. Voor de vraag of dat het geval is, moeten de transactie en de begeleidende omstandigheden in hun geheel worden beoordeeld, waarbij in het bijzonder acht moet worden geslagen op de aard van de overgedragen goederen en de mate van continuïteit tussen en de vergelijkbaarheid van de activiteiten die voor en na de overgang werden uitgeoefend. Het is in die context niet nodig dat de activiteit van de verkrijger dezelfde is als die van de vervreemder.

3. Het is voor BTW-doeleinden niet van belang of de verkrijger een administratieve vergunning heeft om een dergelijke activiteit uit te oefenen."