

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 11 december 2008¹

1. Volgens het communautaire btw-recht zoals uitgelegd door het Hof kan iemand die een huis bouwt dat deels voor belaste bedrijfsdoeleinden en deels voor privédoeleinden zal worden gebruikt, het gehele huis voor zijn bedrijfsvermogen bestemmen en onmiddellijk de volledige voorbelasting over de bouwkosten aftrekken. Het privégebruik van het deel van het huis zal hij dan moeten behandelen als een btw-plichtige levering onder bezwarende titel. Ook in dat geval kan die optie hem een financieel voordeel opleveren ten opzichte van iemand die een vergelijkbaar huis bouwt waarvoor geen belast bedrijfsgebruik is voorzien en waarvoor dus geen recht op aftrek van voorbelasting ontstaat.

geving inzake de btw uitsloot, maar nadien is aangepast op basis van verkeerd begrepen rechtspraak van het Hof.

Toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht

De basisbepalingen

3. Omdat de voor de nationale rechter aanhangige zaak een huis betreft dat tussen 2002 en 2004 is gebouwd, is de toepasselijke gemeenschapswetgeving de Zesde btw-richtlijn.²

2. Met dit prejudiciële verzoek wenst het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) te vernemen of dat voordeel verenigbaar is met het beginsel van gelijke behandeling of met de gemeenschapsregels voor staatssteun. Het vraagt tevens naar de geldigheid van een nationale bepaling die het aftrekrecht vóór de inwerkingtreding van de gemeenschapswet-

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, zoals meermalen gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”). Deze richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), die beoogt de bepalingen op een heldere en rationele manier, in een herschikte structuur en formulering te presenteren, in principe zonder materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving aan te brengen. Verwijzingen naar bepalingen van richtlijn 2006/112 willen derhalve niet zeggen dat deze identiek zijn aan de corresponderende bepalingen van de Zesde richtlijn.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

4. Artikel 2, lid 1, van de richtlijn³ bepaalt dat „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” zijn onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde. De maatstaf van heffing is volgens artikel 11, A, lid 1, sub a,⁴ in de regel het totale bedrag dat als tegenprestatie wordt ontvangen.

met name in artikel 13 van de Zesde richtlijn opgesomde handelingen⁷, of voor handelingen die volledig buiten de werkingssfeer van de btw vallen, zoals handelingen verricht zonder een tegenprestatie of door een niet als zodanig handelende belastingplichtige.

De problemen van gemengd gebruik

5. Volgens artikel 17, lid 2,⁵ mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten (de zogenoemde voorbelasting), voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen. Artikel 17, lid 1,⁶ bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt (wat in wezen wil zeggen, wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten geleverd krijgt, en niet wanneer hij zijn eigen belaste prestaties verricht).

7. Een aantal bepalingen behandelt aspecten van de problemen die kunnen voortvloeien uit het feit dat om wat voor reden ook belaste leveringen van goederen of diensten aan een belastingplichtige gedeeltelijk voor belaste en gedeeltelijk voor andere doeleinden worden gebruikt. In dergelijke situaties is het duidelijk van belang om het onderscheid tussen belaste en andere handelingen en de overeenstemming tussen voorbelastingaftrek en de belasting op verrichte prestaties te handhaven.

6. Omdat het recht op aftrek alleen ontstaat met betrekking tot leveringen die voor belaste handelingen worden gebruikt, bestaat dat recht niet indien zij worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen, dat wil zeggen de

8. Er worden twee soorten van gemengd gebruik behandeld. Enerzijds zijn er situaties waarin een belastingplichtige in de uitvoe-

3 — Zie artikel 2, lid 1, sub a en c, van richtlijn 2006/112.

4 — Zie artikel 73 van richtlijn 2006/112.

5 — Zie artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112.

6 — Zie artikel 167 van richtlijn 2006/112.

7 — Zie de artikelen 131-137 van richtlijn 2006/112. Met name in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn wordt de verpachting en verhuur van onroerende goederen vrijgesteld. Artikel 13, C, sub a, staat de lidstaten echter toe belastingplichtigen het recht te verlenen in geval van verpachting en verhuur voor belastingheffing te kiezen (artikel 135, lid 1, sub l, en artikel 137, lid 1, sub d, van richtlijn 2006/112).

ning van zijn bedrijf goederen aanschaf en ze gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden gebruikt. Anderzijds zijn er situaties waarin een bedrijf zowel belaste als onbelaste handelingen verricht.

- a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

9. Om te beginnen is derhalve met betrekking tot het privégebruik van bedrijfsgoederen en vergelijkbare situaties in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn⁸ bepaald: „Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan.”

- b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.”

10. Met betrekking tot diensten bepaalt artikel 6, lid 2⁹:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

11. Behoudens die afwijkingsmogelijkheid bedoeld in artikel 6, lid 2, betekenen die twee bepalingen derhalve dat een belastingplichtige die goederen of diensten aan zijn bedrijf onttrekt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, na aftrek van de voorbelasting over de door hem voor dat doel verworven goederen of diensten, in feite zichzelf btw over de handeling in rekening moet brengen.

⁸ — Zie artikel 16 van richtlijn 2006/112.

⁹ — Zie artikel 26 van richtlijn 2006/112.

12. De maatstaf van heffing wordt in dergelijke gevallen berekend overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub b en c,¹⁰ volgens welke de maatstaf moet zijn:

„[...]”

b) voor de in artikel 5, lid 6 [...], bedoelde handelingen: de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoop prijs is, de kost prijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd;

c) voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven;

[...]”

10 — Zie de artikelen 74 en 75 van richtlijn 2006/112.

13. Ten tweede behandelt artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn¹¹ situaties waarin goederen of diensten door een belastingplichtige worden gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek van btw bestaat als voor handelingen waarvoor dat recht niet bestaat. In dergelijke gevallen is volgens de eerste alinea „aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)”.

14. Volgens de tweede alinea moet deze pro rata in beginsel overeenkomstig artikel 19¹² worden bepaald — dat deze in wezen definieert als een breuk die gelijk is aan de omzet met betrekking tot de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, gedeeld door de totale omzet.¹³

11 — Zie artikel 173 van richtlijn 2006/112.

12 — Zie de artikelen 174 en 175 van richtlijn 2006/112.

13 — Volgens artikel 17, lid 5, kunnen de lidstaten echter binnen zekere grenzen van die regel afwijken. In het bijzonder is er een mogelijkheid van een aparte boekhouding voor de belaste en de niet-belaste onderdelen van het bedrijf, en een mogelijkheid om de pro rata van de voorbelasting te bepalen volgens het gebruik waarvoor de goederen of diensten worden bestemd — bijvoorbeeld, de helft van de voorbelasting zou kunnen worden afgetrokken met betrekking tot goederen waarvan de helft voor in een later stadium belaste handelingen en de helft voor in een later stadium niet-belaste handelingen werd gebruikt, onafhankelijk van de relatieve waarde van de twee soorten van handelingen in een later stadium.

15. Bovendien kan volgens artikel 20, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn ¹⁴ het bedrag van de aftrek van voorbelasting waar nodig worden herzien:

op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

- a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd.”

- b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek [...].

De rechtspraak van het Hof over het gemengd gebruik van investeringsgoederen

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking

16. Het Hof heeft verschillende malen de gelegenheid gehad de bovengenoemde bepalingen van de Zesde richtlijn over het

14 — Zie de artikelen 184 en 192 van richtlijn 2006/112.

gemengd gebruik van investeringsgoederen, met name gebouwen, uit te leggen, laatstelijk in de zaak Wollny. Andere belangrijke arresten zijn gewezen in de zaken Lennartz, Armbrrecht, Bakcsi, Seeling en Charles.¹⁵

17. In het arrest Lennartz heeft het Hof het beginsel vastgesteld dat een belastingplichtige die goederen voor een economische activiteit gebruikt, op het moment van verkrijging van die goederen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn heeft, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is.¹⁶

18. In het arrest Seeling oordeelde het Hof dat gebruik van een gedeelte van een volledig tot het bedrijf behorend gebouw voor privédoeleinden van de belastingplichtige moet worden gelijkgesteld met een belaste dienst (overeenkomstig artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn) en niet kan worden gezien als verpachting of verhuur van onroerend goed (die krachtens artikel 13, B, sub b, zou zijn vrijgesteld).¹⁷

15 — Arresten van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795; 4 oktober 1995, Armbrrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775); 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, Jurispr. blz. I-1831); 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101); 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, Jurispr. blz. I-7037), en 14 september 2006, Wollny (C-72/05, Jurispr. blz. I-8297).

16 — Met name in de punten 26-28 en 35 van het arrest.

17 — Punten 40-56 van het arrest.

19. In het arrest Charles bevestigde de Grote kamer die rechtspraak en stelde met name duidelijk dat de belastingplichtige, wanneer hij een investeringsgoed zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden gebruikt, voor de btw de keuze heeft om dit goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privévermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel blijft, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor hij het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen. In die context oordeelde het Hof dat de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die een belastingplichtige niet toestaat dergelijke goederen volledig voor zijn onderneming te bestemmen en in voorkomend geval de ter zake van dat goed verschuldigde btw volledig en onmiddellijk af te trekken.¹⁸

20. Ten slotte aanvaardde het Hof in de zaak Wollny dat, wanneer een gebouw dat tot het bedrijfsvermogen van een belastingplichtige behoort, deels voor privédoeleinden wordt gebruikt, de maatstaf van heffing voor de als levering aangemerkte handeling als bedoeld in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, inderdaad kan worden gesteld op het percentage van de totale aankoop- of oprichtingskosten van dit gebouw dat het voor privédoeleinden gebruikte deel vertegenwoordigt, gespreid over de periode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek krachtens artikel 20. Het Hof wees erop dat een dergelijke oplossing in het belang is van de gelijke behandeling van belastingplichtigen en eindgebruikers door bepaalde situaties waarin eindgebruik niet wordt belast, te voorkomen.¹⁹

18 — Punten 23 en 36 van het arrest.

19 — Punten 20-53 van het arrest, met name punten 48 en 53.

21. De Commissie heeft de Raad echter voorgesteld een nieuw artikel 168 bis in richtlijn 2006/112²⁰ in te voegen, dat als volgt luidt:

„In geval van verwerving, bouw, renovatie of ingrijpende verbouwing van een onroerend goed wordt de initiële uitoefening van het recht op aftrek, dat ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, beperkt naar rato van het werkelijke gebruik van dat goed voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

In afwijking van artikel 26^[21] wordt met wijzigingen in het in de eerste alinea bedoelde gebruik van een onroerend goed rekening gehouden overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 187, 188, 190 en 192^[22] met betrekking tot de wijze van correctie van de initiële uitoefening van het recht op aftrek.

De in de tweede alinea bedoelde wijzigingen worden in aanmerking genomen in de door de lidstaten krachtens artikel 187, lid 1,^[23] vastgestelde periode voor onroerende investeringsgoederen.”

20 — Artikel 1, lid 11, van COM(2007) 677 def. van 7 november 2007: voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

21 — Correspondeert met artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

22 — Correspondeert met artikel 20, leden 2, 3, 4 en 6, van de Zesde richtlijn.

23 — Correspondeert met artikel 20, lid 2, tweede en derde alinea, van de Zesde richtlijn.

22. In de toelichting wordt aangegeven dat de voorgestelde nieuwe bepaling ertoe strekt de uitoefening van het recht op aftrek te verduidelijken bij de verwerving of bouw van onroerend goed dat tegelijkertijd voor zakelijk en niet-zakelijk gebruik bestemd is, of bij onroerendgoedtransacties die daaraan in economisch opzicht gelijkgesteld kunnen worden. De initiële aftrek blijft beperkt tot het werkelijke gebruik van het onroerende goed voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Bij gemengd gebruik zal het niet meer mogelijk zijn om onmiddellijk de volledige voorbelasting in aftrek te brengen, maar wordt een correctiemechanisme ingesteld om rekening te houden met toenemend en afnemend zakelijk gebruik. Dat stelsel zou de belasting van privégebruik krachtens artikel 26 van richtlijn 2006/112 (correspondeert met artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn) tijdens de herzieningsperiode vervangen en op een vergelijkbare manier werken als, en parallel toepasselijk zijn met, het bestaande stelsel voor de herziening van aftrek wanneer het percentage belaste en vrijgestelde handelingen varieert.

„Overgangsbepalingen” voor de uitsluiting van aftrek

23. Volgens artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn²⁴ kan de Raad op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, bepalen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of

24 — Zie artikel 176 van richtlijn 2006/112.

representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

op het privéleven van de belastingplichtige, waartoe onder andere uitgaven voor zijn eigen woning worden gerekend. Die bepaling is in de relevante periode onveranderd gebleven.

24. In afwachting van de beslissing van de Raad bepaalt artikel 17, lid 6, tweede alinea: „Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzagt.”

25. De betrokken voorschriften zijn nooit vastgesteld, zodat de overgangsbepaling nog steeds van toepassing is.

Toepasselijke bepalingen van Oostenrijks recht

26. De verwijzende rechter legt uit dat de aftrek van voorbelasting over onroerend goed dat voor privédoeleinden wordt gebruikt, door twee elkaar overlappende bepalingen van het Umsatzsteuergesetz 1994 (hierna: „UStG”) wordt uitgesloten.

27. Enerzijds sluit § 12, lid 2, punt 2, sub a, de aftrek uit voor uitgaven die betrekking hebben

28. Anderzijds regelt § 12, lid 2, punt 1, de aftrek met betrekking tot onroerend goed. Toen Oostenrijk toetrad tot de Gemeenschappen en de Zesde richtlijn er in werking trad²⁵, stond die bepaling geen aftrek van voorbelasting toe voor dat gedeelte van een gebouw dat de belastingplichtige voor persoonlijke bewoning gebruikte. Na een wijziging in 1997 kunnen gemengd gebruikte gebouwen volledig voor het bedrijfsvermogen worden bestemd. Krachtens § 6, lid 1, punt 16, in samenhang met § 6, lid 2, en § 12, lid 3, UStG is het gebruik van delen van een gebouw voor persoonlijke bewoning een vrijgestelde handeling (wat aftrek van voorbelasting uitsluit).

29. In de ontstaansgeschiedenis van de wijziging wordt uitdrukkelijk opgemerkt dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie een ontlasting kan volgen voor gebouwen die de belastingplichtige voor persoonlijke bewoning gebruikt, en dat de vrijstelling bedoeld

25 — Op 1 januari 1995. Het staat vast dat het UStG 1994 weliswaar formeel op dezelfde dag in werking trad, maar dat de relevante bepalingen ervan werden overgenomen uit de eerdere wetgeving die sinds 1977 ongewijzigd was gebleven. Er is dus geen sprake van dat zij (gedurende een langere periode) niet van kracht waren voordat de Zesde richtlijn in Oostenrijk in werking trad.

was om een dergelijke ongewenste ontlasting van privégebruik uit te sluiten.

Feiten, procesverloop en verzoek om een prejudiciële beslissing

30. Het lijkt erop dat de belastingdienst van oordeel is dat de beslissing in het arrest Seeling (dat privégebruik van onroerend goed dat tot een bedrijfsvermogen behoort, niet met vrijgestelde verpachting of verhuur kan worden gelijkgesteld) niet van invloed is op de situatie in Oostenrijk, omdat de uitsluiting van aftrek onder artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn valt.

32. Tussen november 2002 en juni 2004 heeft Puffer een huis met zwembad laten bouwen. Zij deelde het Finanzamt mee dat zij een deel van het huis als kantoor belast zou verhuren. Ongeveer 11 % van het gebouw werd voor bedrijfsdoeleinden gebruikt. Puffer bestemde het gehele huis voor haar bedrijfsvermogen en verzocht onder verwijzing naar het arrest Seeling om aftrek van de volledige voorbelasting die haar voor de bouw in rekening was gebracht. Het Finanzamt weigerde de aftrek voor de aanleg van het zwembad. Voor het overige werd slechts aftrek aanvaard voor de 11 % van het gebouw die voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt.

31. Vermelding verdient dat de nationale vrijstelling van het gebruik van tot het bedrijfsvermogen behorende gebouwen voor persoonlijke bewoning, waardoor aftrek van voorbelasting wordt geblokkeerd, sinds de feiten van de onderhavige zaak tweemaal is gewijzigd.²⁶ De Raad heeft Oostenrijk gemachtigd in afwijking van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn het aftrekrecht uit te sluiten voor de uitgaven voor goederen en diensten die voor meer dan 90 % voor privédoeleinden van de belastingplichtige of diens werknemers worden gebruikt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.²⁷

33. Puffers beroep heeft nu het Verwaltungsgerichtshof bereikt.

²⁶ — BGBl. I nr. 134/2003 en BGBl. I nr. 27/2004.

²⁷ — Beschikking 2004/866/EG van de Raad van 13 december 2004 waarbij Oostenrijk wordt gemachtigd af te wijken van artikel 17 van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 371, blz. 47), van toepassing tot en met 31 december 2009. Voor Frankrijk en Duitsland gelden soortgelijke afwijkingen.

34. Zij betoogt in de eerste plaats dat zij overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie het recht heeft het gehele huis naar het bedrijfsvermogen over te brengen en de voorbelasting volledig af te trekken.

35. De verwijzende rechter merkt op dat een belastingplichtige volgens het arrest Seeling de voorbelasting kan aftrekken voor de delen van een gebouw die privé worden gebruikt, wanneer de rest van het gebouw voor belaste doeleinden wordt gebruikt. Als hij een huis bouwt voor privédoeleinden, kan hij dus de btw volledig als voorbelasting aftrekken indien hij ten minste één vertrek van deze woning bedrijfsmatig gebruikt. Krachtens artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn is btw verschuldigd over privégebruik, maar gespreid over een periode van tien jaar. Het toepasselijke regime hangt er dus van af of de betrokkene belastingplichtig is. In beide gevallen is er sprake van eindgebruik, maar de Zesde richtlijn verschafft de belastingplichtige een voordeel van ongeveer 5 % van de kosten van het huis en ongeveer 25 % van de totale voorbelasting, terwijl andere burgers voor hetzelfde eindgebruik een dergelijk voordeel wordt onthouden.²⁸ De verwijzende rechter wenst derhalve te vernemen of de bepalingen van de Zesde richtlijn in strijd zijn met het gemeenschapsbeginsel van gelijke behandeling. Indien de Oostenrijkse wetgever een dergelijke regeling zou vaststellen, zou deze hoogstwaarschijnlijk indruisen tegen het in artikel 7, lid 1, Bundes-Verfassungsgesetz (de federale grondwet) neergelegde gelijkheidsbeginsel. Bovendien maakt de nationale omzettingswetgeving van de Zesde richtlijn ook bij belastingplichtigen onderscheid tussen onroerend goed voor privébewoning van degenen wier omzet wordt belast en van degenen (zoals artsen) wier omzet is vrijgesteld, en verstoort daarmee de mededinging, aangezien een belastingplichtige wiens omzet geheel is vrijgesteld, geen voorbelasting over zijn privéwoning kan aftrekken indien één

enkel vertrek voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt. Dat is mogelijk in strijd met artikel 87 EG, dat staatssteun verbiedt.

36. Puffer betoogt in de tweede plaats dat in casu geen sprake is van een geval waarin Oostenrijk bevoegd is een bestaande uitsluiting van de aftrek te handhaven krachtens artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

37. De verwijzende rechter merkt op dat § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG sinds de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in Oostenrijk ongewijzigd is gehandhaafd (zodat daarop naar zijn mening de „stand still”-clausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn van toepassing is). § 12, lid 2, punt 1, is gewijzigd, maar met de bedoeling dezelfde uitsluiting van de aftrek te handhaven voor delen van gebouwen die privé worden gebruikt. Pas naderhand is ingevolge het arrest Seeling gebleken dat privégebruik niet met een vrijgestelde handeling kan worden gelijkgesteld. Volgens het arrest Holböck²⁹ kan een gewijzigde bepaling nog steeds onder een „stand still”-clausule vallen, wanneer zij op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere

28 — Ter terechtzitting heeft de Oostenrijkse regering uitgelegd hoe de verwijzende rechter deze cijfers (5 % van de kosten en 25 % van de voorbelasting) heeft berekend op basis van het Oostenrijkse btw-tarief van 20 % en een herzieningsperiode van tien jaar, in combinatie met jaarlijkse financieringskosten van 10 %, zodat de betrokkene in de periode van tien jaar een bedrag gelijk aan de onmiddellijk afgetrokken voorbelasting zou kunnen lenen en terugbetalen. Elk van deze factoren — en dus het precieze resultaat — kan vanzelfsprekend per lidstaat en periode verschillen.

29 — Arrest van 24 mei 2007 (C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 41).

wetgeving. De gewijzigde versie van § 12, lid 2, punt 1, UStG, in samenhang met § 6, lid 1, punt 16, is op de voornaamste punten identiek aan de oorspronkelijke versie. Daarenboven streefde de wetgever met deze nieuwe regeling dezelfde doelstelling na als met de oude regeling. Maar als de gewijzigde versie niet onder de „stand still” clause valt, rijst de vraag of de wijziging ook zijn weerslag heeft op de overlappende regels in § 12, lid 2, punt 2, sub a.

kunnen verwerven dan andere belastingplichtigen die hun privéwoning niet, zelfs niet minimaal, bedrijfsmatig gebruiken?

38. In die context vraagt het Verwaltungsgerichtshof:

„1) Is de Zesde richtlijn [...], inzonderheid artikel 17 daarvan, in strijd met gemeenschapsrechtelijke grondrechten (het gemeenschapsrechtelijke gelijkheidsbeginsel) omdat dit artikel ertoe leidt dat belastingplichtigen ongeveer vijf procent goedkoper dan andere EU-burgers woningen voor persoonlijke bewoning (verbruik) in eigendom kunnen verwerven, waarbij het absolute bedrag van dit voordeel onbeperkt stijgt naarmate de aanschaffings- en bouwkosten van het huis stijgen? Volgt een dergelijke strijdigheid ook uit de omstandigheid dat belastingplichtigen woningen voor persoonlijke bewoning die zij zelfs maar minimaal bedrijfsmatig gebruiken, ongeveer vijf procent voordeliger in eigendom

2) Is een nationale maatregel ter uitvoering van de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 17 daarvan, in strijd met artikel 87 EG omdat deze maatregel het in de eerste vraag bedoelde voordeel voor woningen die de belastingplichtige voor persoonlijke bewoning gebruikt, wél toekent aan belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, maar niet aan belastingplichtigen die vrijgestelde handelingen verrichten?

3) Is artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn nog steeds toepasselijk wanneer de nationale wetgever een nationale wetbepaling die de aftrek van voorbelasting uitsluit (in casu § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994) en gebaseerd is op artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, wijzigt met de uitdrukkelijke bedoeling, deze uitsluiting van voorbelastingaftrek te handhaven, en handhaving van deze uitsluiting ook uit het nationale [recht] zou volgen, maar de nationale wetgever op basis van een pas naderhand gebleken vergissing bij de uitlegging van het gemeenschapsrecht (in casu artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn) een regeling heeft vastgesteld die — op zichzelf beschouwd — in

overeenstemming met het gemeenschapsrecht (artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn zoals uitgelegd in het arrest Seeling) aftrek van voorbelasting toestaat?

kingen ingediend bij het Hof als hun standpunt mondeling toegelicht. Ter terechtzitting heeft de Oostenrijkse regering zich achter de opmerkingen van de Unabhängige Finanzsenat geschaard.

- 4) Indien de derde vraag ontkennend wordt beantwoord: Kan de op de „stand still”-clausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn gebaseerde gelding van een bepaling die aftrek van voorbelasting uitsluit (in casu § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG 1994), in het gedrang worden gebracht doordat de nationale wetgever van twee elkaar overlappende nationale wetbepalingen die aftrek uitsluiten (in casu § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG 1994 en § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994), één bepaling wijzigt en de daarin vervatte uitsluiting uiteindelijk opheft op grond dat hij van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan?”

40. Nog afgezien van de antwoorden die zij op de vragen voorstellen, verschillen partijen aanzienlijk in hun fundamentele benadering. Puffer en de Commissie menen dat de Zesde richtlijn belastingplichtigen toestaat ervoor te kiezen investeringsgoederen geheel voor hun bedrijfsvermogen te bestemmen en de voorbelasting volledig en onmiddellijk af te trekken. De Unabhängige Finanzsenat en de Oostenrijkse regering (hierna: „Oostenrijkse autoriteiten”) daarentegen stellen dat de gemeenschapswetgeving een dergelijke keuzemogelijkheid niet vereist, maar aftrek enkel toestaat voor het gedeelte van de kosten dat overeenkomt met het bedrijfsgebruik.

Beoordeling

39. Puffer, de Unabhängige Finanzsenat (verweerder in het hoofdgeding) en de Commissie hebben zowel schriftelijke opmer-

41. Voordat ik de vragen beantwoord, zal ik daarom eerst het standpunt van de Oostenrijkse autoriteiten onderzoeken.

Het standpunt van de Oostenrijkse autoriteiten

42. De Unabhängige Finanzsenat stelt dat de bewoordingen van de Zesde richtlijn geen verduidelijking behoeven en de uitlegging die het Hof eraan gegeven heeft, niet kunnen dragen.

43. Krachtens artikel 17, lid 2, sub a, kan voorbelasting worden afgetrokken *voor zover de betrokken goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen*. Artikel 6, lid 2, sub a, stelt het gebruik van bedrijfsgoederen voor privédoeleinden gelijk met een belastbare handeling *wanneer voor die goederen aftrek van de voorbelasting is ontstaan*.³⁰ Daarom moet eerst de verhouding tussen bedrijfs- en privégebruik worden vastgesteld en op basis daarvan het percentage belasting waarvoor een recht op aftrek bestaat. Privégebruik wordt dan een belaste handeling voor zover het betrekking heeft op goederen die binnen het aandeel dat is verworven voor bedrijfsgebruik vallen, waarvoor een recht op aftrek kon worden

uitgeoefend.³¹ De toerekening tot het bedrijfsvermogen kan op zichzelf geen recht op aftrek in het leven roepen, anders zou het voorbehoud „wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan” zinloos zijn. De Oostenrijkse autoriteiten betogen daarom dat investeringsgoederen onmiddellijk na verwerving volledig voor het bedrijfsvermogen kunnen worden bestemd, zodat een aftrekrecht ontstaat voor dat deel dat op dat moment naar de belaste bedrijfs sfeer is overgebracht (eventueel zelfs 0%), behoudens herziening van de oorspronkelijke aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn teneinde rekening te houden met de wijzigingen in de verhouding tussen bedrijfs- en privégebruik tijdens de aftrekperiode.

44. Op die basis bestrijden de Oostenrijkse autoriteiten de beslissing van het Hof³² dat een persoon die goederen deels voor bedrijfs- en deels voor privédoeleinden gebruikt en de voorbelasting bij verwerving geheel of gedeeltelijk heeft afgetrokken, wordt geacht de goederen volledig voor belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2, te gebruiken en daarom recht heeft op volledige en onmiddellijke aftrek van voorbelasting. Zij menen dat het Hof een ongerechtvaardigde uitlegging aan de wetgeving heeft gegeven, doordat het het recht op aftrek van voorbelasting aan de

30 — De Oostenrijkse autoriteiten wijzen erop dat van de zes taalversies waarin de Zesde richtlijn is vastgesteld, alleen de Engelstalige versie de onvoltooid tegenwoordige tijd gebruikt („is deductible”). In alle andere taalversies worden bewoordingen gebruikt die in het Engels als „has given rise to the right to deduct” zouden worden vertaald, waarmee een chronologische volgorde wordt aangegeven. Bovendien luidt de Engelstalige versie van artikel 26, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 nu „where the VAT on such goods was wholly or partly deductible”.

31 — De Oostenrijkse autoriteiten verwijzen naar het arrest van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99–C-323/99, Jurispr. blz. I-4049), over artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, waarin het Hof in wezen oordeelde dat indien een auto zonder aftrek van voorbelasting is gekocht maar voor een belastingplichtig bedrijf is bestemd, aan de auto werkzaamheden zijn verricht waarvoor btw is afgetrokken, en de auto naderhand naar de privésfeer van de belastingplichtige is overgebracht, de maatstaf van heffing voor de eigen levering niet hoger kan zijn dan het bedrag waarvoor een recht op aftrek was ontstaan.

32 — Zij verwijzen naar de arresten Lennartz, punt 26, en Seeling, punt 43, beide aangehaald in voetnoot 15 hierboven.

hand van een cirkelredenering heeft afgeleid uit de daaropvolgende belaste handelingen in de vorm van privégebruik.

45. Daarnaast trachten de Oostenrijkse autoriteiten een aantal andere argumenten te weerleggen waarmee huns inziens het recht op volledige aftrek in geval van gemengd gebruik wordt onderbouwd. De vergelijkende uitlegging van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, enerzijds, en artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn anderzijds, die advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Charles³³ heeft gegeven, is inconsistent en enkel ingegeven door de wens om de moeilijkheden te omzeilen die uit volledige aftrek voortvloeien. Zijn conclusie in de zaak Seeling³⁴, gebaseerd op de toelichting bij het voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn, dat de belasting met btw krachtens artikel 6, lid 2, sub a, juist gekozen was als een alternatief voor beperking van het recht op aftrek van voorbelasting, biedt geen steun voor een volledige aftrek voor alle gemengd gebruikte goederen. En in geval van gemengd gebruik van een gebouw door een belastingplichtige die enkel vrijgestelde handelingen verricht, zou de btw over het privégebruik van jaar tot jaar variëren, afhankelijk van de omzet die met deze handelingen wordt behaald (deze wordt namelijk overeenkomstig het stelsel van artikel 17, lid 5, pro rata bepaald) in plaats van op basis van het aandeel van het privégebruik, wat absurd is.

46. Ik begrijp waarom de Oostenrijkse autoriteiten in punt 26 van het arrest Lennartz een schijnbare cirkelredenering zien. Het Hof stelt daarin vast dat „een particulier die een goed ten dele voor zijn belaste handelingen en ten dele voor privédoeleinden gebruikt en die op het ogenblik van de verkrijging van het goed de betaalde voorbelasting geheel of gedeeltelijk heeft teruggekregen, [wordt] geacht het goed volledig te gebruiken voor zijn belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2. Bijgevolg heeft hij in beginsel recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de bij de verkrijging van de goederen verschuldigde voorbelasting.” Die uitspraak is in die bewoordingen door het Hof echter nooit herhaald. Verwijzingen ernaar worden geparafraseerd als „[i]ndien de belastingplichtige ervoor kiest, de investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor een algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking”³⁵. Dat is alles wat het Hof heeft willen zeggen, ondanks een mogelijk minder geslaagde formulering in het arrest Lennartz.

47. Het belangrijkste punt is echter het fundamentele verschil in benadering tussen de vaste rechtspraak van het Hof en de alternatieve analyse die door de Oostenrijkse autoriteiten wordt voorgelegd: beide trachten het recht op volledige en onmiddellijke aftrek van voorbelasting over goederen die voor belaste handelingen zullen worden gebruikt, te verenigen met het onvermijdelijke feit dat sommige goederen uiteindelijk voor andere doeleinden worden gebruikt dan ze oorspronkelijk waren bedoeld.

³³ — In de punten 59 en 60 van zijn conclusie.

³⁴ — In punt 41 van zijn conclusie; zie ook punt 59 van zijn conclusie in de zaak Lennartz.

³⁵ — Arrest Seeling, aangehaald in voetnoot 15, punt 41; arrest van 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 37), en arrest Charles, aangehaald in voetnoot 15, punt 24.

48. In dat verband vind ik de bepalingen van de Zesde richtlijn niet zo duidelijk dat de uitlegging ervan door het Hof overbodig is. Een dergelijk standpunt van de Oostenrijkse autoriteiten is onredelijk, gelet op het feit dat zij tegelijkertijd in hun schriftelijke opmerkingen een zorgvuldig beargumenteerde eigen uitlegging voorleggen die meerdere bladzijden beslaat. Als de bepalingen zo duidelijk waren, dan hadden zij kunnen volstaan met het aanhalen ervan.

49. Mij dunkt dat het verschil in benadering gebaseerd is op een verschillende opvatting van de uitdrukking „goederen voor een bedrijfsvermogen bestemmen”. Hoewel de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn beide verwijzen naar goederen die tot de bedrijfssfeer behoren, wordt het begrip *bestemming* van goederen voor een bedrijfsvermogen er niet in gedefinieerd. Het begrip is in de rechtspraak tot ontwikkeling gekomen, te beginnen met het arrest Lennartz. Om dat arrest te parafraseren: van bestemmen is sprake wanneer een als zodanig handelende belastingplichtige (dus niet als particulier) goederen verwerft om ze te gebruiken voor zijn economische activiteiten (waaronder natuurlijk zowel belastbare als vrijgestelde handelingen kunnen vallen).

50. Voor het Hof bepaalt een dergelijke bestemming (mits kan worden vastgesteld dat zij reëel is in het licht van alle omstandigheden, maar ongeacht het daadwerkelijke

aandeel van het bedrijfsgebruik³⁶) het recht op aftrek — en vereist dat daaropvolgend privé-gebruik wordt belast. De hoedanigheid waarin een persoon handelt bij de verwerving van goederen en de doeleinden waarvoor zij worden verworven, bepalen of deze goederen tot de sfeer van de economische activiteiten behoren, en dus aan de btw-wetgeving zijn onderworpen, of tot de privésfeer, waar geen verdere btw-regels van toepassing zijn. In het eerste geval kunnen zij nog steeds naar de privésfeer worden overgebracht, waarbij btw verschuldigd wordt (voor zover de voorbelasting aftrekbaar was omdat de economische activiteit belastbaar is), zodat de fiscale neutraliteit voor de belastingplichtige behouden blijft. In het tweede geval wordt elke overdracht naar de bedrijfssfeer bestraft: de voorbelasting die niet kon worden afgetrokken omdat de goederen voor privédoeleinden werden verworven, kan definitief niet worden teruggevorderd, maar de waarde van de goederen (met inbegrip van die niet-terugvorderbare voorbelasting) blijft begrepen in de maatstaf van heffing als zij voor belaste handelingen worden gebruikt.³⁷

51. De Oostenrijkse autoriteiten menen echter, als ik het goed heb begrepen, dat bestemming voor een bedrijfsvermogen louter een „conservatoire handeling” kan zijn. Voor zover de goederen voor privé-gebruik zijn bedoeld, kunnen zij niettemin voor de economische activiteiten van de belastingplichtige worden bestemd, maar (via het herzieningsmechanisme) ontstaat enkel een recht op aftrek als zij naderhand daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

³⁶ — Arrest Lennartz, aangehaald in voetnoot 15, punten 21 en 35.

³⁷ — Zie ook punten 79 en 80 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles.

52. Voor een dergelijke uitlegging valt zeker iets te zeggen. Ze vermijdt de nadelen die inherent zijn aan overdrachten van de privé-naar de bedrijfs sfeer en de financiële nadelen voor de betrokken belastingplichtigen. Ze is evenmin in strijd met het wezen van het btw-stelsel, zoals blijkt uit de overeenkomst met de wijziging die momenteel door de Commissie wordt voorgesteld.³⁸

53. Ze ontzegt belastingplichtigen echter het recht op onmiddellijke aftrek in geval van uitgesteld bedrijfsgebruik waarbij het goed tussentijds voor privédoeleinden wordt gebruikt. En hoewel deze uitlegging in het algemene btw-stelsel kan worden ingepast, is ze niet vanzelfsprekend te verkiezen boven de uitlegging in de vaste rechtspraak van het Hof en wordt ze zeker niet dwingend opgelegd door de ondubbelzinnige bewoordingen van de regeling.

54. Noch meen ik dat de kritiek van de Oostenrijkse autoriteiten op de huidige rechtspraak gerechtvaardigd is.

55. In de visie van het Hof moeten goederen die voor een bedrijfsvermogen worden bestemd, worden gelijkgesteld met goederen die voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

Elk privégebruik wordt derhalve belast bedrijfsgebruik, waarbij de belastingplichtige aan zichzelf levert op dezelfde manier als aan willekeurige andere eindgebruikers. Dat klopt echter alleen wanneer oorspronkelijk een recht op aftrek bestond. Bovendien hangt de omvang van dat recht af van de verhouding tussen alle belaste en vrijgestelde handelingen van een belastingplichtige. Dat verklaart het voorbehoud „wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan” en de uitleg door advocaat-generaal Jacobs in de punten 59 en 60 van zijn conclusie in de zaak Charles. Bovendien lijkt het mij dat de Oostenrijkse autoriteiten door een verkeerd begrip van dat punt ertoe zijn gekomen absurde logica te zien in het feit dat, wanneer een belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, de aftrek van voorbelasting met betrekking tot een onroerend goed dat hij zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden gebruikt, kan worden herzien op basis van de verhouding belastbaar/vrijgesteld en niet enkel zal worden bepaald door de verhouding zakelijk/privé. Uit de passages uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn die advocaat-generaal Jacobs aanhaalt, blijkt weliswaar niet uitdrukkelijk dat het de bedoeling was in geval van gemengd gebruik van goederen volledige aftrek toe te staan, maar zij stroken zeker met een dergelijke uitlegging en suggereren die wel degelijk.

56. Kortom, ik ben er niet van overtuigd dat de argumenten van de Oostenrijkse autoriteiten een grond vormen om de vaste rechtspraak van het Hof op dit punt opzij te zetten. Zij bieden hoogstens een alternatieve analyse waarvoor weliswaar iets te zeggen valt,

³⁸ — Zie de punten 21 en 22 hierboven.

maar die zeker niet de enige en onontkoombare uitlegging van de regeling is, zoals zij het voorstellen. Als het Hof niettemin overweegt om te gaan, zou de zaak naar een uitgebreidere kamer moeten worden verwezen en de mondelinge behandeling moeten worden heropend. In een dergelijk geval verdient het de voorkeur de andere lidstaten uit te nodigen hun opmerkingen in te dienen, aangezien deze kwestie het btw-stelsel als geheel aangaat. Oostenrijk is echter de enige lidstaat die het nodig heeft gevonden te reageren op de schriftelijke opmerkingen van de Unabhängige Finanzsenat in deze zaak.

van deze goederen, een merkbaar financieel voordeel ten opzichte van degene die vergelijkbare goederen als particulier verwerft en dus geen voorbelasting kan aftrekken.³⁹ Dat voordeel zal er altijd zijn, zij het dat de precieze omvang ervan van verschillende variabelen afhangt.⁴⁰ Het is daarom niet nodig een standpunt in te nemen over de berekening van de verwijzende rechter, dat het voordeel in geval van onroerende goederen in Oostenrijk 25 % van de totale btw of 5 % van de totale kosten kan bedragen. Laat ik volstaan met te erkennen dat het verschil in behandeling niet verwaarloosbaar is.

57. Ik zal er bij mijn onderzoek van de vier vragen van de verwijzende rechter daarom van uitgaan dat de uitlegging van de Zesde richtlijn op het punt van het gemengd gebruik van goederen door het Hof niet ter discussie staat.

59. Het beginsel van gelijke behandeling vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is.⁴¹ Zijn de situatie van de belastingplichtige en de particulier in de omstandigheden van dit geval vergelijkbaar, of is het onderscheid objectief gerechtvaardigd?

Eerste vraag: gelijke behandeling

58. Ontegenzeggelijk geniet een belastingplichtige die recht heeft op volledige en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting over goederen die hij verwerft en voor zijn bedrijfsvermogen bestemt, en die vervolgens geleidelijk btw betaalt over het privégebruik

60. Het stelsel van belasting van privégebruik van bedrijfsmiddelen is juist bedoeld om de — veel wezenlijkere — ongelijke behandeling te voorkomen die zich zou voordoen als belastingplichtigen bedrijfsmiddelen waarvoor zij de voorbelasting volledig hebben kunnen aftrekken, voor privédoeleinden zouden kunnen gebruiken zonder verder btw te

39 — Zie bijvoorbeeld de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Seeling, punten 39 e.v., en zijn conclusie in de zaak Charles, punten 74 e.v., beide aangehaald in voetnoot 15.

40 — Zie punt 35 en voetnoot 28 hierboven.

41 — Zie voor een recent voorbeeld arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 51).

hoeven afdragen. Een minder ernstige ongelijke behandeling kan echter niet reeds worden gerechtvaardigd door het ontbreken van een ernstiger ongelijke behandeling. Er moet nog steeds worden aangetoond dat er een objectief onderscheid is tussen de situaties, dat relevant is voor het verschil in behandeling.

61. In het onderhavige geval ben ik het eens met de Commissie dat de situatie van de belastingplichtige en de particulier verschillen. Voor de particuliere eigenaar is het onroerend goed geheel en definitief bestemd voor privégebruik. Voor de belastingplichtige wordt het deels voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, met de mogelijkheid het aandeel van dat gebruik te wijzigen. Waar btw een bestanddeel van de kosten van verwerving en onderhoud van goederen is, waaronder kapitaalgoederen en onroerend goed, moet ze uiteindelijk door de „eindgebruiker” worden gedragen — degene die de goederen voor privédoeleinden gebruikt — maar voor de belastingplichtige volledig neutraal zijn. Een belastingplichtige die goederen als particulier verwerft, moet uiteindelijk dezelfde btw opbrengen als een niet-belastingplichtige. Als hij de goederen naderhand voor bedrijfsdoeleinden wenst te gebruiken, kan hij zich niet van deze belasting bevrijden, die dus vervolgens op zijn bedrijfsactiviteiten drukt, op een manier die niet verenigbaar is met het vereiste van btw-neutraliteit voor belastingplichtigen en hem benadeelt tegenover andere concurrerende belastingplichtigen.⁴² Juist daarom — en zoals Puffer opmerkt, in het volle bewustzijn van de consequenties — heeft het Hof duidelijk gemaakt dat een belastingplichtige de keuze moet hebben goederen voor gemengd gebruik voor zijn bedrijfsver-

mogen te bestemmen en daaropvolgend privégebruik te belasten.

62. De Commissie vestigt daarnaast de aandacht op het feit dat belastingplichtigen niet alleen ondernemers zijn die bijdragen tot de doelstelling van de Europese Gemeenschap, de ontwikkeling van economische activiteiten te bevorderen, en die in die context zekere risico's nemen met hun bedrijfsmiddelen, maar ook, en vooral, degenen zijn die de btw innen en verantwoordelijk zijn voor de afdracht ervan aan de belastingdienst. Zij die goederen voor privédoeleinden gebruiken of verbruiken, kunnen niet eisen dat zij wat alle btw-aspecten betreft op dezelfde voet worden behandeld.

63. Bijgevolg geef ik in overweging de eerste vraag van de verwijzende rechter ontkennend te beantwoorden.

Tweede vraag: staatssteun

64. De verwijzende rechter wenst ook te vernemen of hetzelfde voordeel een door artikel 87 EG verboden vorm van staatssteun kan opleveren, voor zover het toekomt aan belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten maar niet aan hen die vrijgestelde

⁴² — Zie de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles, punt 75 e.v.

handelingen verrichten. Meer bepaald vraagt hij of artikel 87 EG wordt geschonden door een nationale maatregel ter uitvoering van de Zesde richtlijn die een dergelijk relatief voordeel biedt.

65. De formulering van de vraag vereist twee voorafgaande opmerkingen.

66. In de eerste plaats wijzen de gegevens die aan het Hof zijn voorgelegd erop dat de vigerende Oostenrijkse regeling een dergelijk resultaat *niet* toestaat. De derde en vierde vraag van de nationale rechter zijn immers enkel relevant als de regeling onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting in de betrokken omstandigheden uitsluit. In dat geval is de tweede vraag zoals geformuleerd door de nationale rechter, louter hypothetisch. Het staat echter aan de nationale rechter het nationale recht uit te leggen. Ik zal er bij de bespreking van deze vraag dus van uitgaan dat de fundamentele premisse ervan correct is.

67. In de tweede plaats wordt een belastingplichtige in artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn gedefinieerd als „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht”, namelijk alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw, de uitoefening van

vrije beroepen en de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, „ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Dientengevolge is een persoon die enkel vrijgestelde handelingen verricht een „belastingplichtige” in de zin van de regeling. Hij heeft echter niet de rechten of plichten van een belastingplichtige die belaste handelingen verricht en is niet onderworpen aan de gevolgen die de btw voor de laatste heeft. Kortom, wat de btw betreft, is hij praktisch in dezelfde situatie als in zijn privéleven.

68. De vraag zelf kan mijns inziens enkel ontkennend worden beantwoord.

69. Artikel 87, lid 1, EG bepaalt dat „steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar [zijn] met de gemeenschappelijke markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt”. Volgens vaste rechtspraak moet voor de kwalificatie van staatssteun in de zin van die bepaling aan alle genoemde voorwaarden worden voldaan. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïn-

vloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.⁴³

lingen zo veel mogelijk wordt voorkomen, zodat een eventueel verschil in behandeling tussen ondernemers die deze twee soorten handelingen verrichten, in de meeste gevallen⁴⁵ de mededinging niet vervalst.

70. Hier kan het verschil in behandeling tussen ondernemers die enkel belaste en ondernemers die enkel vrijgestelde prestaties verrichten (met een scala van tussenliggende regimes voor degenen die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten) niet aan een bepaalde lidstaat worden toegeschreven. Het is een integraal onderdeel van het btw-stelsel dat door de communautaire harmonisatiewetgeving is opgezet en door alle lidstaten op dezelfde manier moet worden omgezet. Dientengevolge is er geen „maatregel van de staat” of beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten. De Commissie voegt daaraan toe dat het voordeel voor de begunstigde in de rechtspraak van het Hof selectief moet zijn. Dat is niet het geval bij een maatregel die weliswaar de begunstigde bevoordeelt, maar gerechtvaardigd wordt door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.⁴⁴ Aangezien derhalve niet aan de eerste drie voorwaarden is voldaan, kan artikel 87 EG door het verschil in behandeling niet worden geschonden.

71. Daarnaast merk ik op dat het stelsel van vrijstellingen zodanig is opgezet dat de mededinging tussen belaste en vrijgestelde hande-

Derde vraag: wijziging van § 12, lid 2, punt 1, UStG

72. Op 1 januari 1995 bepaalde § 12, lid 2, punt 1, UStG: „Leveringen of andere prestaties die verband houden met de verkrijging, de oprichting of het onderhoud van gebouwen worden geacht voor bedrijfsdoeleinden te zijn verricht voor zover de tegenprestatie ervan bedrijfslasten of verwervingskosten in de zin van de inkomstenbelastingregeling vormen.”

73. Voor zover een dergelijke bepaling toentertijd de aftrek van voorbelasting uitsloot, kon zij worden gehandhaafd in overeenstemming met artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, totdat de Raad beslist welke uitgaven niet voor aftrek in aanmerking komen, en wanneer dat zal zijn is vooralsnog onbekend.

43 — Zie laatstelijk arrest van 1 juli 2008, Chronopost en La Poste (C-341/06–C-342/06, Jurispr. blz. I-4777, punten 121 en 122).

44 — Zie bijvoorbeeld arrest van 29 april 2004, GIL Insurance (C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punten 66 e.v.).

45 — Weliswaar is in sommige gevallen sprake van mededinging tussen de twee categorieën, zoals de verwijzende rechter opmerkt [zie bijvoorbeeld arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Jurispr. blz. I-12121)], maar die zijn zeldzaam en deze casus valt er niet onder.

74. Het Hof heeft uitgesproken dat, indien de regeling van een lidstaat na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken en het algemene aftrekstelsel van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn dichter benadert, deze regeling valt onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking.⁴⁶ Een wijziging daarentegen die de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdt, valt niet onder artikel 17, lid 6, tweede alinea, en is in strijd met artikel 17, lid 2.⁴⁷

75. In het onderhavige geval lijkt het er, afgaande op de verwijzingsbeschikking, echter op dat een uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting in gevallen waarin in beginsel btw verschuldigd was (namelijk privégebruik van tot het bedrijfsvermogen behorende goederen), naderhand werd omgezet in een vrijstelling van btw, wat meebracht dat geen voorbelasting kon worden afgetrokken.

46 — Arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punten 22-24), en 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 45).

47 — Arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-40/00, Jurispr. blz. I-4539, punten 17-20), en arrest Metropol en Stadler, aangehaald in voetnoot 46.

76. Het Verwaltungsgerichtshof verwijst naar punt 41 van het arrest Holböck⁴⁸, waarin het Hof zijn rechtspraak bevestigde dat een nationale maatregel die is vastgesteld na een in een „stand still”-clausule bepaalde datum, niet automatisch van de bij de betrokken gemeenschapshandeling ingevoerde uitzonderingsregeling is uitgesloten. De uitzondering geldt ook voor een maatregel die op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of die daarin alleen een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wetgeving vermindert of opheft. „Daarentegen kan een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige en nieuwe procedures invoert, niet worden gelijkgesteld met de wetgeving die bestaat op het door de betrokken gemeenschapshandeling bepaalde tijdstip.”

77. Ik kan niet anders dan meegaan met de Commissie dat de verandering in de Oostenrijkse wetgeving die in de verwijzingsbeschikking wordt beschreven, lijkt te vallen binnen de categorie waarop de laatste volzin van het hierboven geciteerde punt ziet. In dat opzicht lijkt het niet relevant of de nationale wetgever de verandering heeft aangebracht op basis van een juiste of onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht. Het arrest in de zaak Seeling, dat privégebruik van een gebouw behorende tot het bedrijfsvermogen waarvoor voorbelasting is afgetrokken, niet kan worden

48 — Aangehaald in voetnoot 29 hierboven.

gezien als vrijgestelde verpachting of verhuur maar moet worden gelijkgesteld met een belaste levering aan zichzelf, sluit de kennelijk aangebrachte wijziging echter wel degelijk uit.

Vierde vraag: implicaties voor § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG

78. De nationale rechter wenst te vernemen of, indien § 12, lid 2, punt 1, UStG door de wijziging ervan niet meer valt onder de „stand still”-clausule in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, zulks impliceert dat de „overlappende” aftrekuitsluiting van § 12, lid 2, punt 2, sub a, eveneens de bescherming van deze clausule verliest.

79. Puffer stelt dat § 12, lid 2, punt 2, sub a — dat in wezen, onder verwijzing naar de wetgeving inzake de inkomstenbelasting, bepaalt dat uitgaven voor levensonderhoud, waaronder voor privéwoonruimte, geen recht op aftrek in het leven roepen — niet van toepassing is op uitgaven voor de bouw van een huis of, in elk geval, oorspronkelijk niet zo werd uitgelegd.

80. Het is natuurlijk aan de nationale rechter om de strekking van de betrokken bepaling vast te stellen. In zijn verwijzingsbeschikking beschrijft hij § 12, lid 2, punt 1, en lid 2, punt 2, sub a, als elkaar „overlappende” bepalingen, maar hij legt niet uit in hoeverre zij onderling afhankelijk zijn of op zichzelf staan. Mij lijkt het duidelijk dat lid 2, punt 2, sub a, ook wordt getroffen als de uitsluiting van het recht op aftrek in die bepaling voor de uitlegging en/of toepassing ervan afhankelijk is van de uitsluiting in lid 2, punt 1, en deze laatste bepaling onverenigbaar is met de bepalingen van de Zesde richtlijn en niet valt onder de „stand still”-clausule. Als deze bepaling echter een op zichzelf staande uitsluiting van het recht op aftrek is, die al voor 1995 bestond en sindsdien niet is gewijzigd, valt zij onder de „stand still”-clausule.

81. Tot slot wil ik er nog eens op wijzen dat de derde en vierde vraag van de verwijzende rechter gebaseerd lijken op een andere premisse dan aan de tweede vraag ten grondslag ligt. De tweede vraag veronderstelt dat de Oostenrijkse wet belastingplichtigen toestaat onroerende goederen voor hun bedrijfsvermogen te bestemmen en te profiteren van volledige en onmiddellijke aftrek voor zover het bedrijf belaste handelingen verricht, terwijl de derde en vierde vraag veronderstellen dat de Oostenrijkse wet een dergelijke aftrek uitsluit. Het is aan de nationale rechter deze punten op te lossen.

Conclusie

82. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de voorgelegde vragen als volgt te beantwoorden:

- „1) Het is niet in strijd met het beginsel van gelijke behandeling, dat de communautaire btw-richtlijnen een belastingplichtige het recht toekennen op volledige en onmiddellijke aftrek van voorbelasting over onroerend goed dat hij verwerft en voor zijn bedrijfsvermogen bestemt, en dat die belastingplichtige vervolgens geleidelijk btw betaalt over het privégebruik van dit onroerend goed, zelfs als hij daarmee een merkbaar financieel voordeel geniet ten opzichte van een persoon die een vergelijkbaar onroerend goed als particulier verwerft en dus geen voorbelasting kan aftrekken.
- 2) Artikel 87 EG wordt niet geschonden door nationale omzettingswetgeving van de communautaire btw-richtlijnen die belastingplichtigen een dergelijk voordeel biedt.
- 3) De ‚stand still’-clausule in artikel 17, lid 6, van de Zesde btw-richtlijn is niet van toepassing op gevallen waarin een eerdere uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting terwijl in beginsel btw verschuldigd was, naderhand wordt omgezet in een vrijstelling van btw, wat meebrengt dat geen voorbelasting kan worden afgetrokken.

- 4) Als een eerdere uitsluiting van het aftrekrecht aldus wordt omgezet in een vrijstelling en daardoor niet onder de ‚stand still’-clausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn valt, valt een eventuele andere uitsluiting die wat haar uitlegging en/of toepassing betreft afhangt van het bestaan van de eerdere uitsluiting, evenmin onder de ‚stand still’-clausule. Een op zichzelf staande uitsluiting die al bestond toen de richtlijn in de betrokken lidstaat in werking trad en sindsdien niet is gewijzigd, valt echter nog steeds onder de ‚stand still’-clausule.”