ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

29 maart 2012*

„Zesde btw-richtlijn — Artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b — Recht op aftrek — Investeringsgoed dat toebehoort aan belastingplichtige rechtspersoon en dat ter beschikking is gesteld van personeel van deze laatste voor privédoeleinden”

In zaak C-436/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Beroep te Bergen (België) bij beslissing van 8 september 2010, ingekomen bij het Hof op 13 september 2010, in de procedure

Belgische Staat

tegen

BLM NV,

wijst HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Safjan, kamerpresident, J.-J. Kasel (rapporteur) en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 december 2011,

gelet op de opmerkingen van:

— BLM NV, vertegenwoordigd door O. D’Aout, advocaat,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B. Stromsky, D. Recchia en C. Soulay als gemachtigden,

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

het navolgende

* Procestaal: Frans.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18) (hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Belgische Staat en BLM NV (hierna: „BLM"), een vennootschap naar Belgisch recht, over de aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die als voorbelasting is betaald voor een onroerend goed dat door het personeel van die vennootschap gedeeltelijk voor privédoeleinden wordt gebruikt.

Toepasselijke bepalingen

De wettelijke regeling van de Unie

3 De punten vijf en zes van de considerans van de Zesde richtlijn luiden als volgt:

„Overwegende dat het begrip ‚belastingplichtige' nader moet worden omschreven en dat de lidstaten, teneinde een betere belastingneutraliteit te waarborgen, in staat moeten worden gesteld hieronder personen te laten vallen die incidenteel handelingen verrichten;

Overwegende dat het begrip ‚belastbare handeling' tot moeilijkheden heeft geleid met name voor wat betreft de met belastbare handelingen gelijkgestelde handelingen, en dat het noodzakelijk is gebleken deze begrippen nader te omschrijven".

4 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

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

5 Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

6 Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

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 [btw] 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."

7 Volgens artikel 13, B, sub b, eerste alinea, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „verpachting en verhuur van onroerende goederen [...]".

8 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies ervan, bepaalt het volgende:

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

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

Nationale regeling

9 Artikel 19, § 1, van het btw-wetboek bepaalt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed, voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige, wanneer voor dat goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan."

10 Volgens artikel 44, § 3, punt 2, van datzelfde wetboek zijn van btw vrijgesteld „de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen, alsook het gebruik van dergelijke goederen onder de voorwaarden van artikel 19, § 1 [...]".

11 In zijn verwijzingsbeslissing heeft het Hof van Beroep te Bergen verwezen naar administratieve circulaire E.T.108691 van 31 januari 2005, die is opgesteld naar aanleiding van het arrest van het Hof van 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101), en waarin de praktische gevolgen van dat arrest voor de nationale regeling zijn uiteengezet. Volgens de verwijzende rechter beperkt die circulaire de toepassing van het arrest Seeling tot belastingplichtigen die natuurlijke personen zijn. Wat belastingplichtige rechtspersonen betreft die aan een bedrijfsleider of een vennoot een onroerend goed ter beschikking stellen dat volledig tot het vermogen van de onderneming behoort, preciseert de circulaire dat een dergelijk gebruik verhuur van onroerend goed vormt die als zodanig van btw is vrijgesteld.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 Het maatschappelijk doel van BLM, die in april 2003 door Bertrand en Bernard Losfeld is opgericht, is met name het verstrekken van advies op financieel, technisch, commercieel of administratief gebied in ruime zin, evenals directe of indirecte bijstand en diensten op administratief of financieel gebied bij verkoop, productie en beheer in het algemeen. Voor die activiteiten is BLM btw-plichtig.

13 In de loop van december 2003 heeft BLM, door inbreng van Bertrand Losfeld en zijn echtgenote, een zakelijk recht van vruchtgebruik voor twintig jaar gekregen op een onroerend goed dat zij voordien hadden laten bouwen en voor de bouw waarvan zij voor de hoedanigheid van btw-plichtige hadden gekozen. Sedert juli 2002 wonen zij met hun kinderen in dit pand. BLM heeft in het pand een kantoor en een archieflokaal.

14 Over die inbreng is btw betaald die door BLM voor een bedrag van 42 420,61 EUR is afgetrokken in haar belastingsaangifte voor het vierde kwartaal van 2003.

15 BLM, waarvan Bertrand Losfeld afgevaardigd bestuurder is, vraagt van deze laatste geen huur voor het privégebruik van een deel van het betrokken pand. Losfeld is echter wel onderworpen aan de personenbelasting op een voordeel in natura, forfaitair berekend op basis van privégebruik van 75 % van het gebouw.

16 Na een ter plaatse verrichte controle heeft de belastingdienst van Doornik (hierna: „belastingdienst") de aftrekbaarheid betwist van een deel van de btw die BLM bij de inbreng had betaald, namelijk een bedrag van 31 683,96 EUR. Volgens de belastingdienst ging het immers om niet-beroepsmatig gebruik van het pand. Privégebruik van een onroerend goed is echter een handeling die van btw is vrijgesteld. Bijgevolg kan de btw-plichtige de btw die vooraf is geheven over de bouw van het deel van het goed dat aan de afgevaardigd bestuurder van BLM ter beschikking is gesteld, niet aftrekken.

17 De belastingdienst heeft geoordeeld dat de btw over de bouwkosten van de bedrijfsruimtes, namelijk het kantoor en het archieflokaal, voor 100 % aftrekbaar was, dat de btw over de uitgevoerde werken in de zogenaamde „gemengde" lokalen voor 25,31 % aftrekbaar was, en dat de rest van het gebouw volledig als privé moest worden beschouwd. Bij beslissing van 1 maart 2005 heeft de belastingdienst dus verklaard dat BLM wegens de onrechtmatige aftrek van de btw het bedrag van 31 683,96 EUR verschuldigd was, evenals een boete en vertragingsrente.

18 BLM heeft tegen die beslissing beroep ingesteld bij de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen. In zijn bij die rechtbank ingediende conclusies heeft de belastingdienst subsidiair in reconventie gevorderd dat per verstreken jaar de maatstaf van heffing voor het privégebruik van het betrokken onroerend goed zou worden vastgesteld op 1/15 van het betrokken deel van de prijs van dat goed. Bij vonnis van 8 augustus 2006 heeft die rechtbank met name geoordeeld dat de jaarlijkse maatstaf van heffing voor het gratis ter beschikking stellen van het onroerend goed door BLM moest worden vastgesteld op 1/20 van de prijs die was betaald voor de verwerving van het vruchtgebruik van het gebouw, namelijk het bedrag voor het gedeelte dat privé wordt gebruikt.

19 Aangezien de belastingdienst geen genoegen nam met dit vonnis, heeft hij hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Bergen. Ter ondersteuning van zijn hoger beroep heeft de belastingdienst aangevoerd dat een terbeschikkingstelling zoals in het hoofdgeding moet worden beschouwd als verhuur onder bezwarende titel, die is vrijgesteld van btw. Aangezien het een niet-belaste verrichting betreft, kan de belastingplichtige bijgevolg de belasting die is geheven over de bouw van het deel van het pand dat ter beschikking is gesteld, niet aftrekken. De belastingdienst heeft in dat verband gesteld dat, aangezien een natuurlijke persoon niet tegelijkertijd eigenaar en huurder van een onroerend goed kan zijn, het arrest Seeling enkel van toepassing is op een belastingplichtige die een natuurlijke persoon is.

20 Voor de verwijzende rechter heeft BLM aangevoerd dat de oplossing van het Hof in het arrest Seeling kan worden toegepast op een situatie zoals die in het hoofdgeding.

21 In die omstandigheden heeft de Hof van Beroep te Bergen de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wetgeving die het gebruik voor privédoeleinden door de bestuurder van een *belastingplichtige rechtspersoon* en zijn gezin, van een gedeelte van een onroerend goed dat deze rechtspersoon heeft gebouwd of krachtens een zakelijk bezit, als verpachting en verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, behandelt als een vrijgestelde dienstverrichting, indien dit investeringsgoed het recht op aftrek van voorbelasting heeft doen ontstaan?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die, ook al ontbreken de kenmerken van verpachting of verhuur van onroerend goed in de zin van dat artikel 13, B, sub b, het gebruik voor privédoeleinden door personeel van een belastingplichtige rechtspersoon van een gedeelte van een gebouw dat die belastingplichtige heeft gebouwd of krachtens een zakelijk recht op het goed in bezit heeft, behandelt als een op grond van deze laatste bepaling van btw vrijgestelde dienstverrichting, indien dat goed het recht op aftrek van voorbelasting heeft doen ontstaan.

23 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat het Hof in het reeds aangehaalde arrest Seeling reeds heeft geoordeeld dat de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die het gebruik voor privédoeleinden van een belastingplichtige van een gedeelte van een volledig tot diens bedrijf behorend gebouw, als vrijgestelde verrichting van diensten — verpachting of verhuur van een onroerend goed in de zin van genoemd artikel 13, B, sub b — behandelt.

24 In de zaak die tot het arrest Seeling heeft geleid, was de belastingplichtige weliswaar een natuurlijke persoon, en ging het bij die belastingplichtige en de persoon die het tot de onderneming behorend goed voor zijn privédoeleinden gebruikte dus om dezelfde persoon, maar — anders dan de Belgische regering in haar opmerkingen voor het Hof heeft aangevoerd — uit die omstandigheid kan niet worden afgeleid dat de uitlegging die het Hof in dat arrest aan artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn heeft gegeven niet kan worden toegepast wanneer de belastingplichtige een rechtspersoon is.

25 Zoals enerzijds duidelijk blijkt uit de bewoordingen van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, betreft deze bepaling immers niet enkel het geval waarin de belastingplichtige een tot de onderneming behorend goed voor zijn privédoeleinden gebruikt, maar eveneens het geval waarin het personeel van een belastingplichtige dat doet. In dit laatste geval zijn de betrokken personen echter niet dezelfde, en de omstandigheid dat de belastingplichtige een rechtspersoon is, sluit niet uit dat het personeel van die belastingplichtige het goed kan gebruiken voor privédoeleinden.

26 Bovendien moet worden vastgesteld dat die bepaling, die de term „belastingplichtige” gebruikt, geen onderscheid maakt tussen natuurlijke en rechtspersonen en enkel bepaalt hoe bepaalde economische handelingen die niet onder andere bepalingen van de Zesde richtlijn vallen, voor de toepassing van de btw moeten worden behandeld.

27 Overigens blijkt uit de vijfde en de zesde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn dat de hoedanigheid van „belastingplichtige” verbonden is aan de handelingen die door een marktdeelnemer worden verricht en niet aan zijn rechtsvorm. Eveneens moet overeenkomstig artikel 4, lid 1, van die richtlijn als belastingplichtige worden beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig één van de in lid 2 van datzelfde artikel vermelde economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

28 Anderzijds moet worden gepreciseerd dat, anders dan de Belgische regering aanvoert, uit voormeld arrest Seeling niet volgt dat het Hof bij zijn redenering ervan is uitgegaan dat verhuur van onroerend goed ondenkbaar is wanneer de handeling één en dezelfde natuurlijke persoon betreft, die dus de dubbele hoedanigheid van verhuurder en huurder zou hebben.

29 Hoewel het Hof zich immers tot het oordeel had kunnen beperken dat in een situatie zoals aan de orde in de zaak die tot het arrest Seeling heeft geleid, er per definitie geen overeenstemming kon bestaan over de verhuurvoorwaarden, heeft het onderzocht of die situatie kon worden aangemerkt als verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn en dienaangaande in

punt 51 van genoemd arrest geconcludeerd dat een dergelijke situatie wordt gekenmerkt doordat zowel de betaling van huur ontbreekt als wilsovereenstemming over de duur van het genot en over het recht om de woning te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten.

30 Daaruit volgt dat wanneer die kenmerken ontbreken, het gebruik voor privédoeleinden door het personeel van een belastingplichtige rechtspersoon van een gedeelte van een gebouw dat die belastingplichtige heeft gebouwd of krachtens een zakelijk recht in bezit heeft, niet kan worden aangemerkt als verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn.

31 Derhalve moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die, ook al ontbreken de kenmerken van verpachting of verhuur van onroerend goed in de zin van dat artikel 13, B, sub b, het gebruik voor privédoeleinden door personeel van een belastingplichtige rechtspersoon van een gedeelte van een gebouw dat die belastingplichtige heeft gebouwd of krachtens een zakelijk recht op het goed in bezit heeft, behandelt als een op grond van deze laatste bepaling van btw vrijgestelde dienstverrichting, indien dat goed het recht op aftrek van voorbelasting heeft doen ontstaan.

32 In dit verband staat het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of, in een situatie zoals aan de orde in het hoofdgeding, ervan kan worden uitgegaan dat sprake is van verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn.

Kosten

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

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die, ook al ontbreken de kenmerken van verpachting of verhuur van onroerend goed in de zin van dat artikel 13, B, sub b, het gebruik voor privédoeleinden door personeel van een belastingplichtige rechtspersoon van een gedeelte van een gebouw dat die belastingplichtige heeft gebouwd of krachtens een zakelijk recht op het goed in bezit heeft, behandelt als een op grond van deze laatste bepaling van belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde dienstverrichting, indien dat goed het recht op aftrek van voorbelasting heeft doen ontstaan.

Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of, in een situatie zoals aan de orde in het hoofdgeding, ervan kan worden uitgegaan dat sprake is van verhuur van onroerend goed in de zin van genoemd artikel 13, B, sub b.

ondertekeningen