CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 30 april 1991 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Deze zaak is aan het Hof voorgelegd door het Finanzgericht München en betreft de uitlegging van de communautaire BTW-regelgeving, meer bepaald van sommige bepalingen van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (richtlijn 77/388/EEG, PB 1977, L 145, blz. 1). Het Finanzgericht vraagt een uitspraak over twee hoofdpunten:

1) of iemand die investeringsgoederen (in casu een auto) oorspronkelijk enkel voor privégebruik betrekt, maar ze nadien voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, later een gedeeltelijke aftrek van voorbelasting door middel van jaarlijkse herzieningen overeenkomstig artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn kan vragen; en

2) of de nationale belastingadministratie dergelijke goederen als volledig voor privédoeleinden bestemd mag beschouwen, wanneer ze slechts in zeer geringe mate voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

2. De feiten in deze zaak lijken als volgt te zijn. In 1985 en 1986 werkte de heer Lennartz gedeeltelijk als werknemer en gedeeltelijk als zelfstandig belastingconsulent. In beide jaren diende hij in verband met zijn werkzaamheden als zelfstandige jaarlijkse BTW-aangiften in. In 1985 kocht Lennartz een auto voor 20 206,15 DM (inclusief 2 828,86 DM BTW). Aanvankelijk gebruikte hij de auto vooral privé en voor slechts 8% voor zakelijke doeleinden. Op 1 juli 1986 begon hij in München een belastingadviespraktijk en bracht hij de auto in de onderneming in. In zijn aangifte omzetbelasting over 1986 bracht hij krachtens § 15 a van het Umsatzsteuergesetz 1980, de Duitse bepaling die uitvoering geeft aan artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor de auto 282,98 DM voorbelasting (berekend op basis van 6/60 van 2 828,86 DM) in aftrek.

3. De belastingadministratie besliste, dat Lennartz moest worden geacht de auto oorspronkelijk uitsluitend voor privégebruik te hebben gekocht en dat hij derhalve geen recht had op herziening op grond van § 15 a wanneer de auto vervolgens voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt. Het oor-

* Oorspronkelijke taal: Engels.

deel, dat de auto oorspronkelijk volledig voor privédoeleinden was gebruikt, was gebaseerd op een praktijk van de Duitse belastingadministratie, volgens welke over het algemeen geen rekening wordt gehouden met het bedrijfsgebruik van goederen, wanneer dat minder dan 10% van het totale gebruik bedraagt.

4. Klaarblijkelijk heeft Lennartz in 1985 geen aftrek van de voorbelasting gevraagd die hij over de aankoop van de auto had betaald. In deze zaak komt hij in beroep tegen de beslissing van de belastingadministratie waarbij zijn verzoek om herziening achteraf overeenkomstig § 15 a in 1986 is geweigerd.

5. Ten einde over dit beroep uitspraak te kunnen doen, heeft het Finanzgericht verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing op alle investeringsgoederen die

a) aan een belastingplichtige door een andere belastingplichtige zijn geleverd en door de ontvanger van de levering binnen de periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging der goederen daaronder begrepen, te eniger tijd worden gebruikt voor belaste handelingen;

of is daarnaast nog vereist, dat het betrokken investeringsgoed

b) vanaf het moment van verkrijging voor belaste of vrijgestelde handelingen (bedrijfsdoeleinden) van de belastingplichtige is gebezigd, of

c) op het moment van verkrijging voor de onderneming van de belastingplichtige is bestemd?

2) Indien vraag 1 b) bevestigend wordt beantwoord:

Is dan voor de toepassing van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn op investeringsgoederen die door de belastingplichtige zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor andere, met name privédoeleinden worden gebezigd (gemengd gebruik), bepalend, dat het investeringsgoed in het jaar van verkrijging op zijn minst in een bepaalde mate voor bedrijfsdoeleinden is gebezigd, en zo ja, hoe moet dat minimum dan worden vastgesteld?

3) Indien vraag 1 c) bevestigend wordt beantwoord:

Kan de belastingplichtige het investeringsgoed dan naar eigen believen voor zijn bedrijf bestemmen of is daarvoor vereist, dat hij het investeringsgoed

a) betrekt met het oogmerk, het voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken, en zo ja, moet hij dan voornemens zijn het goed

— onmiddellijk vanaf het moment van verkrijging,

— vanaf een bepaald tijdstip in het jaar van verkrijging, of

— vanaf een bepaald tijdstip binnen een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging van het goed daaronder begrepen, bedrijfsmatig te gaan bezigen?

en/of

b) daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, en zo ja, dient dat gebruik dan

— vanaf het moment van verkrijging,

— in het jaar waarin het investeringsgoed is verkregen, of

— binnen de periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging van het goed daaronder begrepen, plaats te vinden?

Ad a) en b):

Moet het voorgenomen en/of feitelijke gebruik voor bedrijfsdoeleinden bij gemengd gebruik van een investeringsgoed een bepaalde minimumomvang bereiken, en zo ja, hoe moet dat minimum dan worden vastgesteld ?"

De regeling van de aftrek van voorbelasting

6. Het is wellicht nuttig, dat ik eerst het doel van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn en de plaats ervan in het systeem van deze richtlijn uiteenzet, en meer bepaald zijn relatie tot de regels over de aftrek van voorbelasting verschuldigd bij de koop van goederen en diensten.

7. Artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (richtlijn 67/227/EEG, PB 1967, blz. 1301) bepaalt:

„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 produktie- 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 bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

(...)"

8. De regeling die uitvoering gaf aan het beginsel van aftrek waarin het tweede lid van dit artikel voorziet, was oorspronkelijk neergelegd in de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (richtlijn 67/228/EEG, PB 1967, blz. 1303), meer bepaald in artikel 11. De Zesde richtlijn, die de Tweede richtlijn heeft vervangen, geeft in hoofdstuk XI (artikelen 17 tot en met 20) gedetailleerdere regels.

9. Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt."

10. Het belastbaar feit en het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, worden behandeld in artikel 10, dat als regel stelt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (...)" (artikel 10, lid 2).

11. Artikel 17, lid 2, bepaalt:

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

(...)"

12. Naast het in artikel 17, lid 2, bedoelde recht op aftrek van voorbelasting bij belaste handelingen, verleent artikel 17, lid 3, de belastingplichtigen nog een recht op aftrek bij bepaalde andere handelingen, die hier niet relevant zijn.

13. Artikel 17, lid 5, bepaalt:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt 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)."

De normale methode voor de berekening van dit gedeelte is aangegeven in artikel 19 en omvat een breuk die de verhouding weergeeft tussen de jaarlijkse omzet met betrekking tot de handelingen waarvoor BTW mag worden afgetrokken en, grofweg, de totale omzet. Artikel 17, lid 5, geeft de

Lid-Staten echter het recht, de belastingplichtigen toe te staan of te verplichten bepaalde bijzondere methodes te gebruiken om het aftrekbare gedeelte te berekenen.

14. Artikel 20 van de richtlijn betreft de herziening van de aftrek. Artikel 20, lid 1, bepaalt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de Lid-Staten vastgestelde wijze herzien, met name:

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

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, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten;

(...)"

15. Artikel 20, lid 2, dat preciezere regels geeft in verband met investeringsgoederen, bepaalt:

„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 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.

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

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal tien jaar worden verlengd."

16. Artikel 20, lid 3, regelt de situatie waarin investeringsgoederen tijdens de herzieningsperiode worden doorgeleverd. Artikel 20, lid 4, bepaalt:

„Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 kunnen de Lid-Staten:

— het begrip investeringsgoederen definiëren;

— het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

— alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;

— administratieve vereenvoudigingen toestaan."

17. Artikel 20, lid 5, staat de Lid-Staten toe om, onder voorbehoud van raadpleging van het BTW-Comité overeenkomstig artikel 29, de leden 2 en 3 van artikel 20 niet toe te passen indien het praktisch effect daarvan onbeduidend is.

18. De werking van voormelde regeling kan met het volgende voorbeeld worden verduidelijkt.

Veronderstellen wij, dat in jaar één een bank een computer koopt voor 100 000 ECU plus 10 000 ECU BTW. Tijdens dat jaar wordt de computer voor 40% gebruikt voor belaste handelingen, of voor handelingen die krachtens artikel 17, lid 3, recht geven op aftrek, en voor 60% voor vrijgestelde kredietransacties, waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

Aangezien de computer zowel wordt gebruikt „voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat", is de pro-rataregeling van artikel 17, lid 5, van toepassing. Nemen wij aan, dat de bank met de fiscus is overeengekomen om de aftrekbare voorbelasting te berekenen op basis van het gebruik van de computer, dus volgens een van de bijzondere pro-ratamethoden van artikel 17, lid 5, in plaats van op basis van de omzet overeenkomstig artikel 19.

In dat geval mag de bank in het eerste jaar 40% aftrekken van de totale BTW die zij bij de aankoop van de computer heeft betaald (dus 4 000 ECU).

Veronderstellen wij, dat in het tweede jaar het gebruik voor handelingen waarvoor BTW mag worden afgetrokken, oploopt tot 50% van het totale gebruik. Aangenomen dat de goederen vallen binnen het toepassingsveld van krachtens artikel 20, lid 2, vastgestelde nationale regels, zal de bank haar aftrek mogen herzien en aanspraak kunnen maken op een extra aftrek van 10% (50% min 40%) x 1/5 x 10 000 ECU (dat wil zeggen 200 ECU) om rekening te houden met het extra gebruik ad 10% in het tweede jaar voor handelingen waarvoor BTW mag worden afgetrokken.

Indien in het derde jaar het gebruik van de computer voor handelingen die recht geven op aftrek van BTW, echter zakt tot 20% van het totale gebruik, zal de bank in dit jaar 20% (40% min 20%) x 1/5 x 10 000 ECU (dat wil zeggen 400 ECU) moeten terugbetalen.

19. Een belastingplichtige die investeringsgoederen koopt waarvoor een herzieningsregeling ex artikel 20, lid 2, geldt, trekt dus onmiddellijk het gehele bedrag van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting in het jaar van aankoop af volgens de regeling van artikel 17. Tijdens de herzieningsperiode van vijf of tien jaar moet hij vervolgens de oorspronkelijke aftrek jaarlijks herzien naar gelang van de verandering van het aftrekbare gedeelte.

20. Vanuit dit perspectief zal ik nu de vragen van het nationale gerecht behandelen.

Vraag 1, sub a

21. Met dit deel van de eerste vraag wil het nationale gerecht in feite weten, of de regeling voor de herziening van de voorbelastingaftrek van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing is, wanneer de belastingplichtige goederen oorspronkelijk enkel voor privégebruik betrekt, maar ze daarna binnen de herzieningsperiode van vijf jaar voor bedrijfsdoeleinden gebruikt.

22. De Commissie en de Britse, Duitse en Franse regering zijn het erover eens, dat artikel 20, lid 2, in dergelijke omstandigheden niet geldt. Deze opvatting lijkt mij juist. Wanneer een particulier (dat wil zeggen iemand die niet als zelfstandige een economische activiteit verricht en derhalve volgens artikel 4, lid 1, van de richtlijn geen belastingplichtige is) goederen koopt voor eigen (niet-bedrijfsmatig) gebruik, heeft hij geen recht op aftrek krachtens artikel 17, lid 2, van de richtlijn, daar deze bepaling het recht op aftrek enkel aan belastingplichtigen verleent. Indien die particulier de goederen later aan een belastingplichtige verkoopt, is over de levering geen BTW verschuldigd, daar het geen levering door een als zodanig handelende belastingplichtige is (artikel 2). Het gevolg is, dat een deel van de oorspronkelijke BTW die de particulier bij aankoop van de goederen heeft betaald (of de volledige BTW indien de goederen niet in waarde zijn verminderd) in de waarde bij de wederverkoop begrepen blijft; een belastingplichtige die goederen koopt van een particulier draagt derhalve een onherroepelijke BTW-last. De Zesde richtlijn kent geen regeling betreffende tijdelijk of gedeeltelijk eindverbruik voor goederen die weer in de economische kringloop terugkomen [zie met name het arrest van het Hof van 5 december 1989, zaak 165/88, Oro Amsterdam Beheer, Jurispr. 1989, blz. 4081; zie ook het gewijzigde voorstel van de Commissie van 11 januari 1989 voor een richtlijn van de Raad over een bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen (PB 1989, C 76, blz. 10)].

23. Zoals de Britse en de Franse regering stellen, is er geen reden om onderscheid te maken tussen die situatie en het geval van een belastingplichtige die goederen oorspronkelijk voor privédoeleinden betrekt en ze vervolgens voor bedrijfsdoeleinden bestemt. In dergelijke omstandigheden verlaten de goederen de economische kringloop op het ogenblik dat de particulier ze als eindverbruiker betrekt en ze voor privéverbruik bezigt. De goederen komen weer in het economisch circuit terecht, wanneer zij voor de onderneming worden bestemd. De Zesde richtlijn voorziet duidelijk, dat een belastingplichtige kan optreden als particulier en derhalve als eindverbruiker. Artikel 2 beperkt het bereik van de BTW tot de leveringen van goederen en diensten die worden verricht „door een *als zodanig handelend* belastingplichtige" (cursivering van mij). Artikel 17, lid 2, moet derhalve aldus worden begrepen, dat het een belastingplichtige enkel recht op aftrek verleent, wanneer hij als zodanig handelt.

24. Wanneer een belastingplichtige goederen verwerft als particulier, zal hij bovendien niet voldoen aan de in de artikelen 18 en 22 van de Zesde richtlijn gestelde administratieve en boekhoudkundige vereisten

om het recht op aftrek uit te oefenen. Zoals de Franse regering opmerkt, geldt de eis van artikel 22, lid 3, sub a, om een factuur uit te reiken slechts voor goederen geleverd aan, en diensten verricht voor een andere belastingplichtige. Algemener gezegd, indien een belastingplichtige goederen betrekt als particulier, is hij niet verplicht (het zou zelfs misplaatst zijn) om de goederen op te nemen in zijn BTW-boekhouding conform artikel 22, lid 2, of om de aankoop te vermelden in zijn periodieke BTW-aangifte overeenkomstig artikel 22, lid 4.

25. Wat meer bepaald artikel 20, lid 2, betreft deze bepaling geeft slechts aan, zoals de Britse regering opmerkt, hoe de herziening van de oorspronkelijke aftrek moet worden berekend. Belasting die werd betaald in verband met niet-bedrijfsactiviteiten kan deze bepaling niet omzetten in aftrekbare belasting in de zin van artikel 17. Volgens artikel 17, lid 1, ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt als omschreven in artikel 10. Het is de hoedanigheid waarin de persoon op dat ogenblik optreedt, die bepaalt of hij recht heeft op aftrek.

26. Weliswaar verklaarde het Hof in het arrest van 21 september 1988 (zaak 50/87, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1988, blz. 4797), dat betrekking had op het recht op aftrek van de verhuurder van onroerend goed, dat

„(...) in artikel 20 van de Zesde richtlijn een herzieningsregeling is voorzien. Wanneer de verhuur op grond van de berekende huurprijs als vrijgevigheid moet worden beschouwd, en niet als een economische activiteit in de zin van de richtlijn, wordt de oorspronkelijke aftrek herzien gedurende een periode van maximaal tien jaar."

Het Hof kan mijns inziens echter niet hebben bedoeld, dat artikel 20, lid 2, van toepassing is wanneer goederen door een belastingplichtige oorspronkelijk werden verworven voor andere dan bedrijfsdoeleinden. In een dergelijk geval moet elke onterechte oorspronkelijke aftrek volledig worden teruggedraaid.

Vraag 1, sub b en c

27. Hierin vraagt het nationale gerecht, of, indien gebruik voor bedrijfsdoeleinden op enig ogenblik tijdens de herzieningsperiode onvoldoende is om recht te geven op herziening, voor het ontstaan van een dergelijk recht de goederen

— vanaf het moment van verkrijging voor belaste of vrijgestelde handelingen moeten zijn gebezigd (sub b), of

— op het moment van verkrijging voor de onderneming van de belastingplichtige moeten zijn bestemd (sub c).

28. Uitgaande van de bewoordingen van de Zesde richtlijn is de kernvraag, of het voor de toepassing van artikel 20, lid 2, volstaat dat de betrokkene de goederen verwerft in zijn hoedanigheid van belastingplichtige, dan wel of de goederen daarnaast ook onmiddellijk voor belaste of vrijgestelde handelingen moeten worden gebruikt.

29. De Duitse regering kiest uitdrukkelijk voor het sub b van de vraag vermelde vereiste, namelijk het gebruik voor belaste of vrijgestelde handelingen vanaf het moment van verkrijging. De Commissie lijkt te bepleiten, dat de goederen voor de onderneming bestemd moeten zijn en minstens gedeeltelijk voor belaste handelingen moeten zijn gebruikt. De Britse regering meent, dat artikel 20, lid 2, van de richtlijn enkel van toepassing is op goederen die vanaf het moment van verkrijging voor de onderneming van de verkrijger zijn gebruikt. De Franse regering meent, dat artikel 20, lid 2, van toepassing is als de goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige zijn verworven. Zo bestaat volgens de Franse regeling recht op aftrek, wanneer investeringsgoederen die oorspronkelijk voor de onderneming waren bestemd, doch niet zijn gebruikt voor handelingen die recht op aftrek geven, vervolgens tijdens de herzieningsperiode voor dergelijke handelingen worden gebruikt.

30. Om tot een standpunt hierover te komen, moet aansluiting worden gezocht bij het arrest van het Hof van 14 februari 1985 (zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655). In die zaak ging het om de vraag, of iemand die een toekomstig eigendomsrecht verkrijgt op een nog in aanbouw zijnde bedrijfsruimte, met de uitdrukkelijke bedoeling deze te verhuren en belaste leveringen te verrichten, in dat voorbereidende stadium handelt als belastingplichtige en recht heeft op aftrek.

31. Het Hof onderzocht eerst de artikelen 4 en 17 van de Zesde richtlijn en concludeerde dat:

„de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen" (r. o. 19).

32. Meer specifiek met betrekking tot de gestelde vraag verklaarde het Hof vervolgens:

„Het beginsel van neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de ondernemer vereist bovendien, dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt. Het zou in strijd zijn met dat beginsel, indien die activiteiten werden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop een onroerend goed daadwerkelijk wordt geëxploiteerd, dat wil zeggen wanneer de belastbare inkomsten ontstaan. Iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van BTW, zonder dat hij die overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, en zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed. Ook in gevallen waarin de ter zake van de voorbereidende handelingen betaalde voorbelasting na de aanvang van daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed wordt teruggegeven, heeft het goed gedurende de soms lange tijd tussen de eerste investeringsuitgaven en de daadwerkelijke exploitatie een geldelijke last te dragen. Eenieder die dergelijke investeringshandelingen verricht, welke ten nauwste verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie van een onroerend goed, is derhalve te beschouwen als belastingplichtige in de zin van artikel 4" (r. o. 23).

33. Uit dit arrest moeten mijns inziens twee conclusies worden getrokken. In de eerste plaats, dat iemand die goederen verwerft met het oog op een economische activiteit in de zin van artikel 4, optreedt als belastingplichtige, zelfs indien de goederen niet dadelijk worden gebruikt voor de levering van goederen of het verrichten van diensten. En in de tweede plaats, dat indien de belastingplichtige de goederen heeft gekocht om belaste (in plaats van bij voorbeeld vrijgestelde) leveringen te verrichten, hij recht heeft op onmiddellijke aftrek krachtens artikel 17.

34. Mijns inziens moet onderscheid worden gemaakt tussen die twee vereisten, te weten het betrekken van goederen als belastingplichtige en belast gebruik. Het eerste vereiste is fundamenteler, daar het betrekken van investeringsgoederen die volledig voor andere dan bedrijfsdoeleinden zijn bestemd, niet binnen de werkingssfeer van het gemeenschappelijk BTW-stelsel valt en derhalve evenmin van de aftrekregeling. Het (al dan niet belaste) gebruik dat van de goederen wordt gemaakt, of waarvoor zij zijn bestemd, binnen de onderneming is bepalend voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige volgens artikel 17 recht heeft en voor de omvang van eventuele latere herzieningen.

35. Een gevolg van deze analyse is, dat artikel 20, lid 2, zelfs toepassing kan vinden (en op dit punt ben ik het eens met de opmerkingen van de Franse regering), wanneer een belastingplichtige goederen oorspronkelijk verwerft met het oog op economische activiteiten die volgens artikel 17, leden 2 en 3, geen recht geven op aftrek (bij voorbeeld vrijgestelde leveringen), maar die goederen later, tijdens de herzieningsperiode, bezigt voor activiteiten waarvoor BTW kan worden afgetrokken. Nemen wij eens aan, dat in het zojuist gegeven voorbeeld de door de bank gekochte computer in het eerste jaar volledig wordt gebruikt voor vrijgestelde leveringen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, maar dat hij in het tweede tot vijfde jaar voor 80% voor belaste leveringen wordt gebruikt. Hoewel de bank in het eerste jaar geen recht heeft op aftrek, heeft zij het goed toch voor bedrijfsdoeleinden gekocht en mag zij correcties aanbrengen om rekening te houden met het overwegend belaste gebruik in het tweede tot het vijfde jaar.

36. Er volgt ook uit, dat het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste of vrijgestelde leveringen op zich geen voorwaarde is voor latere toepassing van artikel 20, lid 2. Indien in ons voorbeeld de bank de computer wegens mankementen in de software pas in het tweede jaar zou kunnen gebruiken, dan kan — en mag — dit geen beletsel vormen voor latere herzieningen om rekening te houden met veranderingen in het gebruik. Deze opvatting vindt steun in artikel 20, lid 2, tweede alinea, die de Lid-Staten uitdrukkelijk toestaat om het begin van de herzieningsperiode uit te stellen tot het ogenblik waarop de goederen voor het eerst worden gebruikt.

37. Derhalve is het relevante criterium in deze zaak, of Lennartz bij de aankoop van het goed de uitdrukkelijke bedoeling had, het voor zijn onderneming te gebruiken, dan wel of hij op dat ogenblik van plan was het volledig voor andere dan bedrijfsdoeleinden te gebruiken. In dit laatste geval is artikel 20, lid 2, niet van toepassing. Niet-

temin wil ik erop wijzen, dat artikel 20, lid 2, wel toepassing kan vinden bij gedeeltelijk privégebruik; ik kom hierop nog terug.

38. Ik acht het onnodig, in te gaan op het standpunt van de Duitse regering dat het begrip „investeringsgoederen" zelf enkel betrekking heeft op goederen die voor bedrijfsdoeleinden zijn gekocht. De voorwaarden voor de toepassing van artikel 20, lid 2, leiden hoe dan ook tot hetzelfde resultaat.

39. Ik ben dan ook van mening, dat herziening van de oorspronkelijke aftrek volgens artikel 20, lid 2, slechts mogelijk is, wanneer investeringsgoederen op het moment van verkrijging voor het bedrijf waren bestemd (sub c van de eerste vraag van het nationale gerecht); wanneer aan die voorwaarde is voldaan, is herziening zelfs mogelijk wanneer de goederen niet onmiddellijk voor belaste of vrijgestelde handelingen zijn gebruikt. Bijgevolg moet de derde vraag van het nationale gerecht worden onderzocht.

Vraag 3

40. Met deze vraag wenst de nationale rechter in wezen nadere informatie over de criteria die moeten worden gebruikt om vast te stellen, of iemand als belastingplichtige goederen betrekt. Hij vraagt met name, of iemand

a) de goederen moet betrekken met het oogmerk, ze voorbedrijfsdoeleinden te gebruiken:

— onmiddellijk vanaf het moment van verkrijging;

— in het jaar van verkrijging, of

— tijdens de herzieningsperiode van vijf jaar;

en/of

b) de goederen tijdens deze tijdvakken daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden moet gebruiken.

41. In verband met de eerste vraag van het nationale gerecht heb ik er reeds op gewezen, dat iemand goederen als belastingplichtige betrekt, wanneer hij dat doet juist met de bedoeling die goederen voor zijn bedrijf te gebruiken. De belastingadministratie moet zich derhalve ervan vergewissen, dat de belastingplichtige inderdaad die bedoeling had toen hij de goederen verwierf. In het voormelde arrest Rompelman verklaarde het Hof, dat „degene die om aftrek van BTW verzoekt, zal hebben aan te tonen dat aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan en, inzonderheid, dat hij als belastingplichtige is aan te merken. Artikel 4 verzet zich er derhalve niet tegen, dat de belastingdienst verlangt dat de wilsverklaring wordt ondersteund door objectieve gegevens, zoals de omstandigheid dat de ontworpen ruimtes zich specifiek lenen voor commerciële exploitatie" (r. o. 24).

42. De nationale belastingadministratie moet zich ervan vergewissen, dat de goederen werkelijk voor bedrijfsgebruik zijn bestemd. Hoeveel bewijsmateriaal nodig is om de fiscus daarvan te overtuigen, hangt onder

meer af van de aard van de betrokken goederen. Wanneer de goederen zich, in de woorden van het Hof in de zaak Rompelman, „specifiek lenen voor commerciële exploitatie" is wellicht weinig bijkomend bewijsmateriaal noodzakelijk. Wanneer iemand echter goederen verwerft die evenzeer geschikt zijn voor privégebruik (zoals een auto), zal het veel moeilijker zijn aan te tonen, dat zij specifiek voor bedrijfsdoeleinden zijn betrokken, indien de goederen niet dadelijk daarvoor worden gebruikt.

43. De nationale rechter vraagt, of het jaar van verkrijging dan wel de periode van vijf jaar die bij de verkrijging begint, in dit verband van belang kunnen zijn. De periode van vijf jaar is waarschijnlijk genoemd, omdat zij overeenstemt met de in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziene herzieningsperiode van vijf jaar. Mijns inziens zijn deze periodes louter om doelmatigheidsredenen gekozen als basis voor de toepassing van het stelsel van aftrek en herziening in verband met investeringsgoederen. Zij zijn als zodanig niet van belang voor de vraag of goederen voor bedrijfsdoeleinden zijn verworven. Deze opvatting strookt met de beoordelingsbevoegdheid die aan de Lid-Staten is gelaten bij de keuze van de verschillende periodes. Zo mag volgens artikel 20, lid 2, de herzieningsperiode voor onroerend goed tot tien jaar worden verlengd, waarschijnlijk om rekening te houden met de langere gebruiksduur ervan.

44. In dit verband moet ook nog worden opgemerkt, dat wanneer de fiscus aanvaardt dat goederen zijn gekocht voor belast bedrijfsgebruik en onmiddellijke aftrek van voorbelasting toestaat, hij steeds terugbetaling van de belasting kan vragen via een herziening volgens artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, indien later aan het licht komt dat de goederen niet voor bedrijfsdoeleinden zijn betrokken.

45. Het antwoord op de derde vraag van het nationale gerecht is derhalve, dat de belastingplichtige de goederen moet betrekken specifiek met het doel, ze voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken (vraag 3, sub a). Of een belastingplichtige die bedoeling heeft op het ogenblik dat hij de goederen betrekt, is een feitelijke vraag die door de belastingautoriteiten moet worden beoordeeld met inachtneming van alle feitelijke gegevens. De Zesde richtlijn geeft niet een bepaalde periode aan waarbinnen de goederen daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden moeten worden gebruikt. Het niet onmiddellijk of binnen een redelijke termijn na verkrijging ervan gebruiken van de goederen voor die doeleinden kan al naar gelang de omstandigheden en meer bepaald de aard van de betrokken goederen, door de fiscus in aanmerking worden genomen bij de beslissing, of iemand de goederen als belastingplichtige heeft betrokken en derhalve, of een aanvankelijke aftrek volgens artikel 17 mag plaatsvinden dan wel, indien hij al heeft plaatsgevonden, moet worden herzien (dat wil zeggen, geannuleerd) overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub a.

De 10%-regel

46. In het laatste deel van de derde vraag wil de nationale rechter weten, of, in geval van gemengd gebruik, het voorgenomen of

feitelijk gebruik voor bedrijfsdoeleinden een bepaald gedeelte van het totale gebruik moet bereiken, en zo ja, hoe dat gedeelte moet worden vastgesteld.

47. Deze vraag rijst wegens de praktijk van de Duitse belastingadministratie, goederen als geheel voor andere dan bedrijfsdoeleinden betrokken te beschouwen, wanneer het niet-bedrijfsmatige gebruik meer dan 90% bedraagt en het gebruik voor bedrijfsdoeleinden derhalve minder dan 10%. In haar schriftelijk antwoord op de vraag die het Hof haar voor de terechtzitting heeft gesteld en in haar mondelinge opmerkingen ter terechtzitting heeft de Duitse regering benadrukt, dat deze percentages niet rigoureus worden toegepast, maar als aanwijzing dienen bij de beslissing, of er al dan niet sprake is van bedrijfsmatig gebruik. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt echter, dat Lennartz ingevolge deze regel werd geacht de auto volledig voor privédoeleinden te hebben gebruikt vanaf de verkrijging ervan in 1985 tot 1 juli 1986, toen hij zijn belastingadvieskantoor opende, ondanks het feit dat in 1985 de auto voor 8% voor bedrijfsdoeleinden was gebruikt. Voor de beantwoording van de vraag van het nationale gerecht moet mijns inziens derhalve worden aangenomen, dat althans in bepaalde omstandigheden, de Duitse regeling kan leiden tot weigering van het recht op aftrek in gevallen van daadwerkelijk, zij het beperkt, gebruik voor bedrijfsdoeleinden.

48. Ter terechtzitting heeft de Duitse regering betoogd, dat de procedure voor het nationale gerecht beperkt is tot de vraag, of Lennartz recht heeft op herziening volgens artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn. Daar hij oorspronkelijk in 1985 geen aftrek had gevraagd overeenkomstig artikel 17, lid 2, zou de aanslag voor dat jaar definitief zijn. Volgens de Duitse regering moeten de voorgelegde vragen dan ook worden beantwoord, ervan uitgaande dat Lennartz ter zake van de aankoop van de auto geen recht had op aftrek.

49. De verwijzingsbeschikking lijkt te pleiten voor de stelling van de Duitse regering, dat het beroep van Lennartz beperkt is tot een verzoek om herziening overeenkomstig artikel 20, lid 2. De Duitse regering is daarenboven terecht van oordeel, dat de geldigheid van de Duitse „de minimis"-grens niet van belang is voor het recht van Lennartz op herziening krachtens artikel 20, lid 2, maar voor zijn recht op een initiële aftrek krachtens artikel 17, lid 2, in 1985. Zoals ik hierna nog zal uiteenzetten, worden veranderingen in het aandeel van het bedrijfsgebruik op een andere wijze behandeld (zie punt 56 e. v.), en niet via de herzieningsprocedure van artikel 20, lid 2.

50. Indien de 10%-regel ongeldig zou zijn, zou Lennartz daar dus enkel baat bij vinden indien hij overeenkomstig de conform artikel 18, lid 3, van de richtlijn uitgevaardigde Duitse wettelijke regeling met terugwerkende kracht zou kunnen vragen om een initiële aftrek volgens artikel 17, lid 2. Die bepaling luidt: „De Lid-Staten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast." Daar het nationale gerecht echter uitdrukkelijk vraagt, of het gebruik

voor bedrijfsdoeleinden een bepaald minimum moet bereiken, zij het dan ook in verband met een reeks vragen over de toepassing van artikel 20, lid 2, voel ik mij verplicht, dit punt te onderzoeken.

51. De fundamentele vraag is dus, of volgens de communautaire BTW-regelgeving iemand goederen betrekt als belastingplichtige en de over die goederen betaalde voorbelasting mag aftrekken, zelfs wanneer die goederen aanvankelijk betrekkelijk weinig (bij voorbeeld voor 8%) voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

52. Op dit punt lopen de opvattingen in de bij het Hof ingediende opmerkingen uiteen. In haar opmerkingen en in haar antwoord op een schriftelijke vraag van het Hof stelt de Duitse regering, dat een aftrek zelfs geoorloofd is, wanneer de goederen voornamelijk voor privédoeleinden worden gebruikt. Wanneer het gebruik voor bedrijfsdoeleinden echter zo gering is dat het nauwelijks een economisch belang heeft, moeten volgens haar de goederen geacht worden volledig voor andere dan bedrijfsdoeleinden te zijn verkregen, zodat geen recht op aftrek ontstaat. Gelet op de economische overwegingen die aan de BTW-wetgeving ten grondslag liggen, kan een minimaal gebruik voor bedrijfsdoeleinden volgens haar niet tot volledige aftrek leiden.

53. Het Verenigd Koninkrijk stelt, dat het zich op dit punt van commentaar wil onthouden. Het voegt er echter aan toe, dat de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke bepaling bevat over de situatie waarin goederen en diensten ten dele voor bedrijfsdoeleinden worden betrokken en ten dele voor andere, en dat voor de berekening van het bedrag van de belasting waarvoor recht op aftrek ontstaat, niet is voorzien in evenredige verdeling over beide doeleinden. Het stelt, dat uit artikel 17 impliciet blijkt, dat het recht op aftrek enkel voor bedrijfsactiviteiten ontstaat. Zijns inziens belet de richtlijn de Lid-Staten dus niet om vast te stellen, of en in hoeverre er een evenredige verdeling moet plaatsvinden bij gemengd bedrijfs- en privégebruik, en om te voorzien in de berekening voor een dergelijke verdeling.

54. De Commissie meent, dat een werkelijk, zij het ook maar minimaal gebruik van de goederen voor belastbare handelingen recht geeft op volledige aftrek en op daaropvolgende herziening volgens artikel 20, lid 2.

55. De Franse regering onderschrijft de opvatting van de Commissie en stelt, dat zelfs minimaal gebruik voor bedrijfsdoeleinden (bij voorbeeld 1%) in beginsel recht geeft op volledige aftrek van de voorbelasting, maar dat het privégebruik van de goederen zal worden belast. Zij voegt daar echter aan toe, dat een volledige aftrek van de voorbelasting in dergelijke omstandigheden niet realistisch is, daar dat technische problemen meebrengt en tot ongerechtvaardigde voordelen leidt, wanneer de goederen nauwelijks voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt. Daarom heeft Frankrijk overeenkomstig artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn toestemming van de Raad gekregen om bijzondere maatregelen toe te passen die afwijken van de bepalingen van de richtlijn. De beschikking van de Raad (beschikking 89/488/EEG van 28 juli 1989, PB 1989, L

239, blz. 22) machtigt de Franse regering om tot en met 31 december 1992 het recht op aftrek van voorbelasting uit te sluiten, wanneer het particuliere gebruik van goederen of diensten hoger is dan 90% van het totale gebruik. De Franse regering voegt daaraan toe, dat nationale bepalingen die het recht op aftrek uitsluiten, volgens de artikelen 17, lid 6, of 27, lid 5, van de richtlijn mogen worden gehandhaafd door Lid-Staten waar reeds een dergelijke regelgeving bestaat.

56. Het privégebruik is geregeld in de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn. Artikel 5, lid 6, bepaalt:

„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 (...)."

Artikel 6, lid 2, luidt:

„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 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 Lid-Staten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt."

57. Artikel 11 bevat bepalingen voor de vaststelling van de waarde van dergelijke handelingen. Aldus is volgens artikel 11 A, lid 1, sub b, de maatstaf van heffing voor in artikel 5, lid 6, bedoelde handelingen „de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd". Luidens artikel 11 A, lid 1, sub c, is de maatstaf van heffing voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen „de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven".

58. Uit artikel 6, lid 2, sub a, juncto artikel 11 A, lid 1, sub c, volgt derhalve, dat wanneer een belastingplichtige een goed verwerft dat hij ten dele voor privédoeleinden gebruikt, hij wordt geacht belaste diensten onder bezwarende titel te verrichten ter waarde van de voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven. In het systeem van de richtlijn wordt dus iemand die een goed ten dele voor belaste bedrijfsactiviteiten en ten dele voor privédoeleinden gebruikt en die bij de aankoop van het goed

de voorbelasting geheel of gedeeltelijk heeft afgetrokken, geacht het goed volledig te gebruiken voor zijn belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2. De bepalingen betreffende de pro-rataverdeling van de voorbelasting in artikel 17, lid 5, die van toepassing zijn op goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek van BTW bestaat als voor handelingen waarvoor dat niet het geval is, zijn bijgevolg niet van toepassing. Zo iemand heeft derhalve in beginsel recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting die bij de aankoop van de goederen is betaald.

59. Deze opvatting vindt steun in de toelichting van de Commissie in haar voorstel voor de Zesde richtlijn (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73) bij artikel 5, lid 6 (of artikel 5, lid 3, sub a, in het voorstel), dat in artikel 5 („levering van goederen") overeenstemt met artikel 6, lid 2, sub a. De Commissie stelde: „Hetzelfde doel (vermijding van ongerechtvaardigde bevoordeling van belastingplichtigen) had bereikt kunnen worden door een herziening van de reeds eerder toegepaste aftrek, doch om redenen van belastingneutraliteit en eenvoud werd de voorkeur gegeven aan een gelijkstelling met een belastbare levering". De belasting met BTW is dus juist gekozen als een alternatief voor beperking van het recht op aftrek van voorbelasting. Hoewel de laatste zin van artikel 6, lid 2, de Lid-Staten toestaat om binnen bepaalde grenzen af te wijken van het in dat lid voorziene stelsel voor het privégebruik, is die zin hier niet van toepassing en wel om redenen die ik verderop nog zal bespreken (zie punt 75).

60. Het blijft echter de vraag, of een Lid-Staat niet toch het recht op aftrek mag beperken, wanneer het bedrijfsgebruik van het goed een miniem deel van het totale gebruik vormt. Ter terechtzitting heeft de Commissie benadrukt, dat de fundamentele aard van het recht op aftrek beperkingen van dat recht uitsluit die niet uitdrukkelijk in de richtlijn zijn opgenomen. Deze opvatting stemt overeen met het standpunt van het Hof in eerdere arresten. De reeds vermelde zaak 50/87, Commissie/Frankrijk, is daar een voorbeeld van. Verwijzend naar het arrest Rompelman stelde het Hof daarin met betrekking tot de bepalingen van artikel 4, leden 1 en 2, en artikel 17, leden 1 en 2, van de richtlijn:

„Uit het voorgaande volgt, dat bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de Lid-Staten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt.

Dergelijke beperkingen van het recht op aftrek beïnvloeden de hoogte van de fiscale belasting en moeten in alle Lid-Staten op dezelfde wijze gelden. Bijgevolg zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen, die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien" (r. o. 16 en 17).

Het Hof concludeerde, dat aangezien de Franse regeling in bepaalde gevallen geen

volledige en onmiddellijke aftrek toeliet, zij onverenigbaar was met de Zesde richtlijn.

61. Ik heb er reeds op gewezen, dat in het systeem van de Zesde richtlijn een belastingplichtige die goederen ten dele voor belaste bedrijfsactiviteiten en ten dele voor privégebruik verwerft, geacht wordt het goed volledig voor belaste handelingen te gebruiken en derhalve in beginsel recht heeft op volledige en onmiddellijke aftrek van de bij de aankoop van de goederen betaalde voorbelasting (waarbij met het privégebruik rekening wordt gehouden door de heffing van BTW). De richtlijn bevat geen „de minimis"-regel die het recht op aftrek uitsluit wanneer het bedrijfsgebruik beneden een bepaalde grens blijft. Nochtans zijn er in de richtlijn uitdrukkelijk bepalingen die de Lid-Staten toestaan om in het kader van artikel 17 geen rekening te houden met niet-aftrekbare BTW, wanneer het bedrag ervan onbeduidend is (artikel 17, lid 5, sub e), en om ingeval de aftrek de verschuldigde belasting overtreft, teruggaaf van het overschot of overdracht naar het volgende tijdvak te weigeren, wanneer het bedrag van het overschot onbeduidend is (artikel 18, lid 4). Gelet op het duidelijke, weliswaar nogal complexe mechanisme van de richtlijn en op het ontbreken van enige soortgelijke de-minimisbepaling op grond waarvan de Lid-Staten het recht op aftrek bij beperkt privégebruik zouden mogen uitsluiten, zie ik geen reden om artikel 17 aldus te interpreteren, dat het impliciet een dergelijke regel bevat. Deze opvatting vindt steun in de voormelde beschikking van de Raad van 28 juli 1989, waarin de Raad „in afwijking van het bepaalde in artikel 17, lid 2" Frankrijk machtigde om aftrek uit te sluiten in gevallen waarin het particuliere gebruik hoger is dan 90%. Zoals ik nog zal uiteenzetten, biedt bovendien artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, op basis waarvan die beschikking is gegeven, mogelijkheden voor een oplossing van het soort problemen waarmee de Duitse belastingdienst wordt geconfronteerd.

62. Ik kom tot de slotsom, dat de Lid-Staten het recht op aftrek niet mogen beperken, zelfs niet wanneer het bedrijfsgebruik van de betrokken goederen erg beperkt is, tenzij zij zich kunnen baseren op een van de door de richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheden. Op deze afwijkingen wil ik nader ingaan.

Machtiging om van het recht op aftrek af te wijken

63. Artikel 27 van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk XV („Vereenvoudigingsmaatregelen"), voorziet in twee machtigingsprocedures voor maatregelen die van de richtlijn afwijken; beide kunnen in beginsel op de betwiste nationale regeling worden toegepast.

64. Artikel 27, lid 5, bepaalt:

„De Lid-Staten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

65. Artikel 27, lid 1, dat een procedure instelt ter verkrijging van machtiging voor nieuwe maatregelen, luidt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik."

66. Het blijkt niet, dat van de Duitse maatregel kennis is gegeven overeenkomstig artikel 27, lid 5. In bijlage I bij haar eerste verslag van 14 september 1983 over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, ingediend op grond van artikel 34 van de Zesde richtlijn [COM (83) 426 def.], publiceerde de Commissie een lijst van maatregelen waarvan zij op grond van artikel 27, lid 5, in kennis was gesteld. In die bijlage wordt de 10%-regel die hier aan de orde is, niet vermeld. De Duitse regering heeft ook niet gesteld, dat kennisgeving zou hebben plaatsgehad.

67. Wat artikel 27, lid 1, betreft, blijkt uit het antwoord van de Duitse regering op de schriftelijke vraag van het Hof duidelijk, dat zij geen machtiging op grond van die bepaling heeft gevraagd omdat de betwiste wettelijke regeling haars inziens niet van de richtlijn afwijkt. Zoals ik reeds heb uiteengezet, acht ik deze opvatting onjuist.

68. Derhalve moet worden onderzocht, welke de gevolgen zijn van de niet-kennisgeving van een afwijkende maatregel. In het arrest van 13 februari 1985 (zaak 5/84, Direct Cosmetics, Jurispr. 1985, blz. 617, r. o. 37) verklaarde het Hof:

„Ingevolge artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag zijn de Lid-Staten gehouden, alle bepalingen van de Zesde richtlijn na te leven voor zover niet overeenkomstig artikel 27 in een afwijking is voorzien. De belastingautoriteiten van een Lid-Staat kunnen zich tegenover een belastingplichtige derhalve niet beroepen op een bepaling die afwijkt van het stelsel van de richtlijn en is vastgesteld met miskenning van de krachtens artikel 27, lid 2, op de Lid-Staten rustende kennisgevingsplicht, zonder de ingevolge artikel 189 op de staat rustende verplichting te schenden".

69. Daar de betrokken maatregel niet overeenkomstig artikel 27, lid 5, ter kennis van de Commissie is gebracht, noch overeenkomstig artikel 27, lid 1, door een beschikking van de Raad is toegestaan, kan de Duitse regering zich niet op die maatregel beroepen ten nadele van de belastingplichtigen.

70. Strikt gesproken is het bijgevolg niet nodig na te gaan, of een dergelijke maatregel krachtens artikel 27, lid 1, kan worden toegestaan. Indien die bepaling echter een geschikte basis zou vormen om nationale regelingen zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, toe te staan, zou dat de opvatting bevestigen dat dergelijke regelingen moeten worden geacht af te wijken van artikel 17, wat volgens mij het geval is. Ik zal

daarom kort de draagwijdte van artikel 27, lid 1, bespreken.

71. Mijns inziens is artikel 27, lid 1, onder meer bedoeld voor problemen als die waarmee de Franse en Duitse belastingautoriteiten worden geconfronteerd. De algemene regeling van de Zesde richtlijn, met inbegrip van het recht op volledige en onmiddellijke aftrek en van de regeling voor privégebruik, is bedoeld om het belang van administratieve eenvoud te verzoenen met de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, meer bepaald die van de belastingneutraliteit. Het zou ongetwijfeld moeilijk, zo niet onmogelijk zijn geweest, alle technische moeilijkheden of vormen van ontduiking en ontwijking te voorzien waarmee de belastingautoriteiten in de Gemeenschap te maken kunnen krijgen. Bovendien zou een communautaire aanpak ongeschikt kunnen zijn indien de betrokken handelspraktijk slechts in één Lid-Staat aanzienlijke concurrentievervalsing tot gevolg heeft. Het was derhalve juist, de Lid-Staten toe te staan een individuele machtiging te vragen voor maatregelen die betrekking hebben op specifieke problemen.

72. Moeilijkheden kunnen ook ontstaan doordat de Zesde richtlijn bepaalde vragen niet heeft opgelost, zodat het BTW-stelsel in zijn huidige vorm niet helemaal coherent is. Het lijkt er bij voorbeeld op, dat de moeilijkheden die de Duitse belastingdienst ondervindt ten dele kleiner waren geweest indien de Raad het voorstel voor een Twaalfde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uitgaven waarvoor geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat (PB 1983, C 37, blz. 8; PB 1984, C 56, blz. 7) had aangenomen. Volgens dat voorstel zou de aftrek van voorbelasting expliciet zijn uitgesloten voor een aantal belangrijke categorieën van uitgaven waarvan het gebruik voor bedrijfsdoeleinden moeilijk kan worden gecontroleerd, en zouden de categorieën van uitgaven waarop het algemene stelsel voor particulier gebruik toepassing vindt, dus zijn beperkt.

73. In het specifieke geval van auto's hebben andere Lid-Staten dan Duitsland inderdaad overeenkomstig artikel 17, lid 6 (waarop ik in deze conclusie nog terugkom) regelingen gehandhaafd die geheel of ten dele de aftrek van voorbelasting bij de aankoop van motorvoertuigen voor de onderneming beperken. Indien ondanks de bestaande bepalingen de volledige aftrek in randgevallen een algemeen probleem blijft voor de belastingautoriteiten, moet wellicht worden gedacht aan een wijziging van de algemene opzet van de richtlijn. In haar tweede verslag van 20 december 1988 over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van BTW [COM (88) 799 def.] gaf de Commissie op bladzijde 57 te kennen, meer te zien in een communautaire oplossing voor de problemen van de Lid-Staten dan in het gebruik van de procedure van artikel 27. Dit zou een toename van individuele machtigingen ex artikel 27, lid 1, tegengaan en aldus tegemoet komen aan de bezorgdheid die de Duitse regering in deze zaak heeft geuit. Bij gebreke van een communautaire oplossing vormt artikel 27, lid 1, mijns inziens echter een geschikt instrument om een aantal van de voornoemde moeilijkheden op te lossen. Eén van de essentiële kenmerken van de door die bepaling ingestelde procedure is, dat zij verzekert dat de instanties van de Gemeenschap en de

Lid-Staten volledig op de hoogte worden gehouden van maatregelen die zullen worden getroffen.

74. Er kan geen twijfel over bestaan, dat de door de Franse en Duitse regering vermelde moeilijkheden voor de nationale belastingautoriteiten een bron van gerechtvaardigde zorg zijn. Daarenboven lijkt een maatregel die het recht op aftrek afhankelijk stelt van een bedrijfsgebruik van ten minste 10% op het eerste gezicht niet onredelijk of onevenredig aan de beoogde doelstellingen. In dit verband wil ik erop wijzen, dat de Franse regering in haar opmerkingen heeft gesteld, dat ook indien de aftrek van voorbelasting op grond van de 10%-regel in eerste instantie is uitgesloten, de Franse regeling een latere herziening overeenkomstig artikel 20, lid 2 nochtans toestaat, wanneer het bedrijfsgebruik in de volgende jaren toeneemt. Mijns inziens heeft Frankrijk terecht de omvang van de afwijking aldus beperkt, daar het twijfelachtig lijkt, of uitsluiting van latere herziening overeenkomstig artikel 20, lid 2, noodzakelijk zou zijn geweest om het doel van de maatregel te bereiken. In deze procedure behoeft op dit punt echter niet nader te worden ingegaan, daar de Duitse regering zich bij gebreke van een beschikking van de Raad die de maatregel toestaat, niet op artikel 27, lid 1, kan beroepen.

75. Ook moet worden verwezen naar de laatste zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, die, zoals ik reeds heb vermeld, de Lid-Staten toestaat af te wijken van het in dat lid voorziene mechanisme betreffende privégebruik, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt. Naar mijn mening kunnen Lid-Staten zich niet op deze zin beroepen om nationale regelingen te rechtvaardigen die niet enkel het stelsel van outputbelasting vervangen door een beperking van het recht op aftrek van voorbelasting, maar die ook de aftrek van over werkelijke bedrijfsuitgaven betaalde voorbelasting uitsluiten.

76. In dit verband moet rekening worden gehouden met nog een andere bepaling, namelijk artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling luidt:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, 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 representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de Lid-Staten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

77. Hoewel de Commissie reeds op 25 januari 1983 het voornoemde voorstel voor een Twaalfde richtlijn ter harmonisatie van de niet aftrekbare uitgaven bij de Raad

heeft ingediend, heeft de Raad daarover nog geen besluit genomen.

78. In haar schriftelijke opmerkingen stelt de Franse regering, dat een maatregel als die welke Frankrijk krachtens artikel 27, lid 1, van de richtlijn heeft aangemeld, overeenkomstig artikel 17, lid 6, door Lid-Staten die ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn een dergelijke regeling kenden, kon worden gehandhaafd. Ik meen echter niet, dat artikel 17, lid 6, de handhaving van een dergelijke regeling kan rechtvaardigen. Op het eerste gezicht lijkt de uitdrukking „elke uitsluiting waarin hun wetgeving voorzag" in de tweede alinea van artikel 17, lid 6, ruim genoeg om zelfs algemene beperkingen van het recht op aftrek te kunnen omvatten. Bij lezing van de eerste alinea blijkt echter, dat de discretionaire bevoegdheid die de Lid-Staten behouden speciaal betrekking heeft op de punten waarover geen overeenstemming kon worden bereikt, namelijk bij welke categorieën van uitgaven de aftrek van voorbelasting diende te worden beperkt. Deze opvatting vindt steun in het voornoemde voorstel voor de Zesde richtlijn, dat een bepaling (eveneens artikel 17, lid 6) bevatte die de categorieën van uitgaven opsomde waarvoor geen aftrek van voorbelasting mogelijk was, en in het voorstel voor de Twaalfde richtlijn, waarin de niet aftrekbare uitgaven opnieuw werden gedefinieerd aan de hand van een opsomming van categorieën van uitgaven.

79. Als maatregel die afwijkt van een basisbeginsel van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, namelijk het recht op aftrek, moet artikel 17, lid 6, bovendien strikt worden geïnterpreteerd. Mijns inziens kan artikel 17, lid 6, derhalve geen rechtvaardiging vormen voor de handhaving van een algemene, op alle categorieën van uitgaven toepasselijke maatregel die is bedoeld om de administratieve moeilijkheden bij de verificatie van het daadwerkelijk bedrijfsgebruik in randgevallen te overwinnen.

80. Voor de volledigheid moet ik ten slotte nog twee andere bepalingen van de Zesde richtlijn vermelden. In de eerste plaats kunnen de Lid-Staten volgens artikel 20, lid 4, van de richtlijn:

„— alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;

— administratieve vereenvoudigingen toestaan".

81. In de tweede plaats bepaalt artikel 22, lid 8:

„Onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen, kunnen de Lid-Staten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude."

82. Mijns inziens kan een maatregel als de Duitse regeling niet op een van deze bepalingen worden gebaseerd. Artikel 20, lid 4, vindt enkel toepassing op de herziening krachtens artikel 20 van aftrek die reeds is

toegepast; het betreft niet het algemene recht op aftrek overeenkomstig artikel 17. De Duitse regeling is bedoeld om de moeilijkheden op te lossen die ontstaan bij de toepassing van het algemene recht op aftrek volgens artikel 17, lid 2, en niet die in verband met de herzieningsregeling voor investeringsgoederen van artikel 20, lid 2. Wat voorts de administratieve vereenvoudigingen betreft, kan een Lid-Staat zich ter rechtvaardiging van een maatregel die iemands recht op aftrek beperkt, niet beroepen op een bepaling op grond waarvan hij administratieve vereenvoudigingen mag doorvoeren. Artikel 22, dat het opschrift „Verplichtingen in het binnenlands verkeer" draagt en deel uitmaakt van hoofdstuk XIII („Verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn"), betreft enkel de administratieve en boekhoudkundige verplichtingen van de belastingplichtigen. De „andere verplichtingen" die de Lid-Staten krachtens artikel 22, lid 8, kunnen voorschrijven, hebben derhalve enkel betrekking op dergelijke verplichtingen.

Conclusie

83. Ik meen derhalve, dat de door het Finanzgericht München gestelde vragen als volgt moeten worden beantwoord:

1) a) Artikel 20, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn is alleen van toepassing wanneer iemand investeringsgoederen als belastingplichtige verwerft, dat wil zeggen met de specifieke bedoeling om ze te gebruiken voor zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de richtlijn.

b) Of een belastingplichtige in een concreet geval die bedoeling heeft, is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle feitelijke gegevens, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen de verkrijging van de goederen en hun gebruik voor de onderneming van de belastingplichtige.

2) Een belastingplichtige die goederen voor een economische activiteit gebruikt, heeft op het moment van verkrijging recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig het bepaalde in artikel 17, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die in geval van een beperkt, doch niettemin daadwerkelijk gebruik voor bedrijfsdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, vormt een afwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn en is slechts geldig wanneer zij voldoet aan de formele en materiële vereisten van artikel 27, lid 1, of artikel 27, lid 5, van de richtlijn."