CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. LÉGER
van 15 juni 2006 [1]

1. De onderhavige prejudiciële procedure strekt ertoe een antwoord te krijgen op de vraag wat de maatstaf van heffing is voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die door een belastingplichtige verschuldigd is in verband met het gebruik dat hij voor privédoeleinden maakt van een deel van een volledig tot zijn bedrijf behorend onroerend goed.

2. Wanneer een belastingplichtige onroerend goed verwerft of laat bouwen en ervoor kiest dit volledig in zijn bedrijf op te nemen, maar het eveneens gedeeltelijk voor privédoeleinden wenst te gebruiken, heeft hij het recht de btw die hij heeft betaald over de kosten voor de verwerving of de bouw volledig af te trekken.

3. Voor het deel van het onroerend goed dat voor privédoeleinden wordt gebruikt, is de situatie van de belastingplichtige echter vergelijkbaar met die van een eindgebruiker. De Zesde richtlijn 77/388/EEG [2] voorziet in dat geval in een mechanisme om het overeenkomstige deel van de btw dat de belastingplichtige als voorbelasting heeft afgetrokken terug te vorderen.

4. Daartoe creëert de Zesde richtlijn een juridische fictie op grond waarvan dit privégebruik gelijk wordt gesteld met een onder bezwarende titel verrichte dienst die de belastingplichtige aan zichzelf verricht.

5. In casu wordt het Hof verzocht de maatstaf van heffing van de btw voor deze dienst nader te bepalen. Het Finanzgericht München (Duitsland) vraagt of deze maatstaf van heffing van de btw enkel moet worden bepaald op basis van de algemene voorschriften inzake afschrijving, die rekening houden met de geleidelijke waardevermindering van het gebouw, of dat deze kan worden bepaald op grond van de periode voor „herziening van de aftrek" inzake btw.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn 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").

I — Het rechtskader

A — *Het gemeenschapsrecht*

1. De Zesde richtlijn

6. Btw is een verbruiksbelasting die algemeen van toepassing is op goederen en diensten. Het communautaire btw-stelsel houdt in dat een belasting op goederen en diensten wordt geheven die exact evenredig is met de prijs van deze goederen en diensten, die opeisbaar is bij iedere in het kader van het productie- of distributiecircuit verrichte transactie, maar die slechts ten laste mag komen van de eindgebruiker.

7. Om te voorkomen dat de belastingplichtigen, die zorgen voor de inning van de btw, zelf de last ervan dragen, voorziet de Zesde richtlijn in een mechanisme van aftrek van voorbelasting, dat tot doel heeft te verzekeren dat de belasting ten aanzien van hen „neutraal" is.

8. Zij bevat eveneens diverse bepalingen die tot doel hebben de toepassing van dit stelsel te garanderen als een belastingplichtige eenzelfde goed zowel voor zakelijke als voor privédoeleinden gebruikt. De meest relevante bepalingen voor de oplossing van het hoofdgeding zijn de volgende.

9. Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

10. Artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de richtlijn stelt met een onder bezwarende titel verrichte dienst gelijk „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".

11. Artikel 11, A, lid 1, sub c, van de richtlijn, waar het onderhavige geschil om draait, stelt de maatstaf van heffing in een dergelijke situatie vast. Het bepaalt dat deze „voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven" is.

12. Artikel 17, lid 2, van de richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de

belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

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

[...]"

13. Artikel 20 van de Zesde richtlijn heeft betrekking op de herziening van die aftrek. Hierin wordt bepaald dat de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek met name wordt herzien, enerzijds, indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen en, anderzijds, 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.

14. Artikel 20 bepaalt verder:

„[...]

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 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 lidstaten 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 20 jaar worden verlengd.

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode. [...]"

B — *Het nationale recht*

15. § 3, lid 9a, punt 1 van de wet inzake omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) [3] stelt met onder bezwarende titel verrichte diensten gelijk het gebruik door een belastingplichtige van een tot het bedrijf behorend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan.

16. De maatstaf van heffing voor de in § 3, lid 9a, punt 1 bedoelde prestaties wordt omschreven in § 10 UStG. In de versie die gold tot en met 30 juni 2004 bepaalde dit artikel dat de maatstaf van heffing voor deze prestaties werd bepaald door „de voor het verrichten van deze handelingen gemaakte uitgaven, wanneer hiervoor recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan".

17. In de sinds 1 juli 2004 in werking getreden versie bepaalt § 10 UStG:

„(4) De maatstaf van heffing wordt bepaald

[...]

2. [...] door de voor het verrichten van deze handelingen gemaakte uitgaven, wanneer hiervoor recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan. Deze uitgaven omvatten ook de aankoop- of productiekosten van een bedrijfsgoed, voor zover dit tot het bedrijf behoort en wordt gebruikt voor het verrichten van de overige prestaties. Indien de aankoop- of productiekosten ten minste 500 EUR bedragen, moeten zij gelijkmatig worden verdeeld over een periode die overeenstemt met de op het betrokken bedrijfsgoed toepasselijke herzieningsperiode zoals bedoeld in § 15a;

[...]"

18. § 15 a UStG betreft de herziening van de aftrek. Lid 1 ervan bepaalt:

„Indien zich binnen vijf jaar na het eerste gebruik van een bedrijfsgoed wijzigingen voordoen in de voor de oorspronkelijke voorbelasting bepalende verhoudingen, wordt voor elk kalenderjaar waarin deze wijziging zich voordoet, een verrekening doorgevoerd door herziening van de aftrek van de voorbelasting over de aankoop- of productiekosten. Voor onroerende investeringsgoederen, met inbegrip van hun wezenlijke bestanddelen, voor rechten waarop de bepalingen van het burgerlijk recht inzake

3 — BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna „UStG".

onroerende goederen van toepassing zijn, en voor gebouwen opgetrokken op een terrein dat aan een ander toebehoort, wordt in plaats van de periode van vijf jaar een periode van tien jaar gehanteerd."

II — De feiten

19. In de loop van het jaar 2003 heeft de uit Jörg en Stefanie Wollny bestaande woongemeenschap naar Duits recht (Hausgemeinschaft [4]; hierna: „woongemeenschap" of „verzoekster") een gebouw laten optrekken, dat zij volledig in haar bedrijf heeft opgenomen. Dit gebouw is voor 20,33 % in gebruik als kantoorruimte voor een belastingadvieskantoor die aan een van de leden van de woongemeenschap wordt verhuurd en voor de resterende 79,67 % als privévertrekken van beide leden hiervan. Over de huur van het beroepsgedeelte is btw verschuldigd omdat de woongemeenschap geen vrijstelling heeft aangevraagd voor de verhuur. [5]

20. In haar voorlopige btw-aangiften over december 2003 en januari tot en met maart 2004 heeft de woongemeenschap de volledige btw afgetrokken die haar over de bouwkosten in rekening was gebracht.

21. Bij de bepaling van de maatstaf van heffing van de over het privégebruik verschuldigde btw heeft zij zich gebaseerd op het feit dat de afschrijvingstermijn voor een gebouw volgens de Duitse wet op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz) vijftig jaar bedraagt. Zij is er dus van uitgegaan dat deze maatstaf van heffing overeenstemt met een maandelijks bedrag ten belope van 1/12 van 2 % van de bouwkosten van dat voor privédoeleinden gebruikte deel.

22. Het Finanzamt Landshut heeft daarentegen beslist dat deze maatstaf van heffing diende te worden vastgesteld op basis de duur van de periode voor herziening van de btw-aftrek, zoals vastgesteld in § 15a UStG overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn. Het heeft dus de berekening van verzoekster herzien en de maatstaf van heffing van de btw over het privégebruik van een deel van het gebouw vastgesteld op 1/12 van 10 % van de voor dat deel gemaakte bouwkosten per maand.

23. Nadat het Finanzamt Landshut de bezwaren van de woongemeenschap tegen de overeenkomstig het vorige punt berekende

4 — Dit begrip is ter terechtzitting door de verzoekende partij omschreven als een gemeenschap, opgericht door twee of meer personen die een woning hebben en deze huren.

5 — Volgens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn is de verpachting en verhuur van onroerende goederen, behoudens uitzonderingen, vrijgesteld van btw. Krachtens artikel 13, C, eerste alinea, sub a, van dezelfde richtlijn, kunnen de lidstaten hun belastingplichtigen evenwel het recht verlenen om voor belastingheffing over deze handelingen te kiezen.

voorlopige aanslagen had verworpen, heeft deze laatste beroep ingesteld bij het Finanzgericht München.

III — De prejudiciële vraag

24. Het Finanzgericht München is van oordeel dat de uitkomst van het voor hem aanhangige geding afhangt van de vaststelling van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een volledig tot het bedrijf van de woongemeenschap behorend gebouw. Het merkt op dat artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn het begrip „gemaakte uitgaven" niet definieert en dat het twijfels heeft over de betekenis die aan dit begrip dient te worden gegeven, en wel om volgende redenen.

25. Enerzijds heeft het Hof in het arrest Enkler [6] geoordeeld dat volgens dit artikel bij het bepalen van de maatstaf van heffing uitsluitend rekening dient te worden gehouden met de uitgaven die met de zaak zelf verband houden, zoals de afschrijvingen wegens waardevermindering of de uitgaven van de belastingplichtige die hem recht op aftrek van voorbelasting geven. [7]

26. Dit zou voor het standpunt van verzoekster kunnen pleiten, in die zin dat voor het privégebruik van een deel van het gebouw dat onderhevig is aan waardevermindering belasting over de bouwkosten zou worden betaald, gespreid over de gehele afschrijvingstermijn. Het zou ook de stelling van verzoekster kunnen bevestigen dat de koopsom van het terrein niet moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing als voor dit terrein recht op aftrek van de betaalde voorbelasting is ontstaan, omdat het terrein waarop het gebouw is opgetrokken niet door het gebruik in waarde kan verminderen.

27. Deze analyse zou ook kunnen worden bevestigd door de betekenis van het begrip „uitgaven", dat een waardevermindering van het goed door het gebruik ervan veronderstelt. In een tijdsbestek van tien jaar kan een gebouw niet zijn totale waarde verliezen.

28. Anderzijds is eveneens geoordeeld dat artikel 6, lid 2, sub a van de Zesde richtlijn tot doel heeft de gelijke behandeling van een belastingplichtige die een bedrijfsgoed voor privédoeleinden gebruikt en een eindgebruiker te verzekeren. [8] Deze bepaling heeft bijgevolg ten doel de gevolgen van de aftrek van de betaalde voorbelasting op te heffen voor het voor privédoeleinden gebruikte deel van het goed, omdat een eindgebruiker de verplichting heeft de daarmee overeenstemmende btw te betalen.

6 — Arrest van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517).

7 — Idem, punt 36.

8 — Zie met name arrest Enkler, reeds aangehaald, punt 35.

29. Het doel van artikel 6, lid 2, sub a van de Zesde richtlijn zou derhalve veeleer pleiten voor een spreiding van het totale bedrag van de aankoop- of bouwkosten van het goed over de in het nationale recht geldende herzieningsperiode voor de btw-aftrek, in casu tien jaar. Deze oplossing zou immers de mogelijkheid bieden „onbelast eindgebruik" te voorkomen, dat wil zeggen situaties waarin de afgetrokken btw niet volledig zou worden terugbetaald.

30. Er zou namelijk sprake kunnen zijn van onbelast eindgebruik als het goed bijvoorbeeld na afloop van deze herzieningsperiode van tien jaar btw-vrij zou worden overgedragen.[9] In een dergelijk geval heeft de belastingplichtige, als de maatstaf van heffing wordt bepaald op basis van de afschrijvingstermijn van het gebouw, namelijk vijftig jaar, na tien jaar pas een vijfde deel terugbetaald van het btw-bedrag dat hij heeft kunnen aftrekken. Een dergelijke situatie zou in strijd zijn met het doel van artikel 6, lid 2, sub a van de Zesde richtlijn.

31. Op grond van het doel van deze bepaling zou het eveneens gerechtvaardigd zijn om in de maatstaf van heffing ook de aankoopprijs van het terrein op te nemen als hiervoor recht op aftrek van de betaalde voorbelasting is ontstaan. Een eindgebruiker is immers ook verplicht deze belasting te betalen, namelijk op het ogenblik van de aankoop.

32. Het Finanzgericht München stelt daarentegen dat het Hof in het arrest Seeling[10] de draagwijdte van dit doel heeft gerelativeerd door te oordelen dat, als de herzieningsperiode als bedoeld in artikel 20, lid 2 van de Zesde richtlijn de aftrek van de betaalde voorbelasting slechts ten dele kan compenseren, een dergelijke situatie het resultaat is van een bewuste keuze van de gemeenschapswetgever.[11]

33. Op grond van deze overwegingen heeft het Finanzgericht München de behandeling van de zaak geschorst en de volgende prejudiciële vraag aan het Hof voorgelegd:

„Hoe moet het begrip ‚gemaakte uitgaven' in artikel 11, A, lid 1, sub c, van [de Zesde richtlijn] worden uitgelegd? Omvatten de uitgaven die zijn gemaakt voor de privéwoning die zich in een volledig tot het bedrijf behorend gebouw bevindt, (naast de lopende uitgaven) ook, overeenkomstig de desbetreffende nationale bepalingen, de jaarlijkse afschrijvingen voor de slijtage van gebouwen en/of het in het kader van de desbetreffende nationale periode voor herziening van de

9 — De verwijzende rechter geeft niet nauwkeurig aan waarop deze vrijstelling zou zijn gebaseerd. Waarschijnlijk op artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de lidstaten, onder de voorwaarden die zij vaststellen, vrijstelling verlenen voor leveringen van gebouwen die hebben plaatsgevonden na hun eerste ingebruikneming.

10 — Arrest van 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101).

11 — Idem, punt 54.

aftrek van de voorbelasting berekende jaarlijkse aandeel van de aankoop en bouwkosten, op grond waarvan een recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan?"

IV — Analyse

34. Aangezien de btw een door de belastingplichtigen geïnde verbruiksbelasting is, die echter slechts ten laste mag komen van de eindgebruiker, heeft iedere belastingplichtige het recht het van zijn klanten geïnde belastingbedrag, dat hij aan de staat verschuldigd is, af te trekken van de voorbelasting die hijzelf heeft betaald bij het verkrijgen van de goederen en de diensten die nodig zijn voor de uitoefening van zijn economische activiteit. [12] Bijgevolg mag een belastingplichtige slechts van deze aftrekmogelijkheid gebruik maken voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt ten behoeve van activiteiten die zelf onder de btw vallen.

35. Wanneer door een belastingplichtige verworven goederen of diensten worden gebruikt voor activiteiten die vrijgesteld zijn van btw of die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er in principe geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium en evenmin van aftrek van voorbelasting. [13]

36. Wanneer een belastingplichtige een investeringsgoed zowel voor zakelijke als voor privédoeleinden gebruikt, heeft hij uit btw-oogpunt de keuze om dit goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij geheel in zijn privévermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel wordt gehouden, hetzij slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen. [14]

37. Indien de belastingplichtige ervoor kiest investeringsgoederen die zowel voor zakelijke als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt volgens vaste rechtspraak de bij de aankoop of de bouw van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking. Het Hof heeft de Zesde richtlijn herhaaldelijk op deze wijze uitgelegd [15] en heeft deze uitlegging onlangs, zitting houdend in grote kamer, bevestigd in het reeds aangehaalde arrest Charles en Charles-Tijmens. [16]

12 — Arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 27).

13 — Arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24).

14 — Arrest van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punt 23, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 — Zie arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 41, en aldaar aangehaalde rechtspraak.

16 — Punt 24.

38. Bijgevolg heeft een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig in zijn bedrijf op te nemen en die een gedeelte van dat gebouw voor privédoeleinden gebruikt, het recht om de over de totale aankoop- of bouwprijs van het gebouw voldane voorbelasting af te trekken.

39. Voor zover de belastingplichtige zich voor het voor privédoeleinden gebruikte deel van dit goed in een situatie bevindt die vergelijkbaar is met die van een eindgebruiker, is hij echter verplicht de btw te betalen die overeenstemt met dat gebruik. Deze verplichting is neergelegd in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, waarin wordt bepaald dat dit gebruik gelijkgesteld wordt met een dienst onder bezwarende titel die de belastingplichtige aan zichzelf verleent.

40. Aangezien er in een dergelijk geval geen sprake is van een transactie met een derde en evenmin van een door deze derde betaalde tegenprestatie die de maatstaf van heffing van de btw kan vormen, wordt deze overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn gevormd door „de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven".

41. In de onderhavige procedure beoogt het Finanzgericht München te vernemen of dit begrip in die zin dient te worden uitgelegd dat naast de gewone uitgaven alleen de waardevermindering van het gebouw in aanmerking moet worden genomen, die overeenkomstig de nationale regels inzake afschrijving wordt berekend op grond van de gebruikelijke levensduur van het goed.

42. Derhalve vraagt de verwijzende rechter in wezen of artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn zodanig dient te worden uitgelegd dat dit artikel zich verzet tegen een nationale bepaling op grond waarvan de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik van een deel van een gebouw dat door de belastingplichtige volledig voor zijn onderneming wordt bestemd, jaarlijks wordt vastgesteld op een deel van de aankoop- of bouwkosten, bepaald op basis van de duur van de herzieningsperiode voor de btw-aftrek, zoals vastgesteld overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn.

43. Voor het antwoord op deze vraag zijn volgens de verwijzende rechter de volgende drie punten van belang.

44. Het eerste punt is uiteraard het btw-bedrag dat jaarlijks door de belastingplichtige wordt betaald voor het privégebruik. Als bij de bepaling van het bedrag van de uitgaven slechts de waardevermindering van het gebouw in aanmerking mag worden genomen, zou de btw-heffing in casu jaarlijks overeenkomen met 2 % van de bouwkosten

van het voor privédoeleinden gebruikte deel van het gebouw, omdat de in de nationale wetgeving vastgelegde afschrijvingstermijn vijftig jaar bedraagt. In het tegenovergestelde geval zou de maatstaf van heffing gelijk zijn aan 10 % van deze kosten, omdat de herzieningsperiode voor de btw-aftrek in het nationale recht is vastgesteld op tien jaar.

45. Het tweede punt, dat rechtstreeks voortvloeit uit het vorige, is het risico van onbelast eindgebruik, bijvoorbeeld in geval van btw-vrije verkoop van een gebouw na afloop van de herzieningsperiode voor de btw-aftrek. Van een dergelijk risico is geen sprake als de maatstaf van heffing wordt bepaald op basis van deze nationale herzieningsperiode, omdat de belastingplichtige aan het eind daarvan de volledige btw zal hebben terugbetaald die hij als voorbelasting heeft afgetrokken en die overeenkomt met het voor privédoeleinden gebruikte deel van het gebouw.

46. Het derde punt betreft de vraag of de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw is opgetrokken al dan niet in de maatstaf van heffing dienen te worden opgenomen als over deze aankoop btw verschuldigd is en de koper deze heeft kunnen aftrekken. Als het begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven", als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn, dusdanig moet worden begrepen dat het alleen betrekking heeft op de waardevermindering van het gebouw, moeten de aankoopkosten van het terrein eventueel buiten de maatstaf van heffing worden gehouden omdat het terrein waarop het gebouw is opgetrokken niet aan waardevermindering onderhevig is.

47. In de onderhavige procedure worden er drie verschillende standpunten ingenomen.

48. Verzoekster betoogt dat het in artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn bedoelde begrip „gemaakte uitgaven" aldus moet worden begrepen dat dit, naast de lopende uitgaven, enkel de jaarlijkse afschrijvingen voor de waardevermindering van de gebouwen, vastgesteld volgens de geldende nationale regels, omvat.

49. Zij betoogt dat het begrip „uitgaven" veronderstelt dat de belastingplichtige te maken heeft met een vermindering van zijn vermogen. Volgens haar is er geen vermogensvermindering bij de aankoop of het optrekken van een gebouw omdat de met deze transacties verband houdende kosten worden gecompenseerd door de waarde van het gebouw. Er zou derhalve slechts sprake zijn van een vermogensvermindering en, bijgevolg, van uitgaven in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn door de waardevermindering van

het goed. Deze waardevermindering zou echter niet afhankelijk zijn van de herzieningsperiode als bedoeld in artikel 20 van de Zesde richtlijn, maar van de duur van het gebruik.

50. Verzoekster betoogt voorts dat de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw wordt opgetrokken buiten de maatstaf van heffing moeten worden gelaten, omdat dit terrein niet door verloop van tijd in waarde vermindert.

51. De Duitse regering en die van het Verenigd Koninkrijk betogen echter dat artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen een regeling als die van de bestreden Duitse wet.

52. Zij voeren aan dat deze bepaling niet exact definieert wat het begrip „gemaakte uitgaven" inhoudt. Zij maken hieruit op dat de lidstaten over een zekere beoordelingsmarge beschikken bij de toepassing van dit begrip. Zij benadrukken dat de bestreden nationale wetgeving in overeenstemming is met het doel dat wordt nagestreefd met deze bepaling, namelijk een gelijke behandeling te verzekeren van de belastingplichtige die een bedrijfsgoed voor privédoeleinden gebruikt en een eindgebruiker die eenzelfde goed aanschaft.

53. Gelet op dit doel moet het begrip „uitgaven" volgens hen worden geacht de aankoop- of bouwkosten van het goed te omvatten, alsmede, in voorkomend geval, de aankoopsom van het terrein, als daarvoor recht op btw-aftrek is ontstaan. Evenzo achten zij het in overeenstemming met dit doel om het bedrag van de bouwkosten voor het voor privédoeleinden gebruikte deel van het gebouw te spreiden over de duur van de herzieningsperiode voor de btw-aftrek, omdat met deze oplossing elk risico van onbelast eindgebruik zou worden vermeden.

54. De Commissie van de Europese Gemeenschappen neemt een tussenstandpunt in. In tegenstelling tot de regeringen van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk stelt zij dat de spreiding van de aankoop- of bouwkosten van het gebouw niet kan geschieden op basis van de nationale regels inzake de herziening van de btw-aftrek. Enerzijds is er volgens deze instelling geen enkele dwingende reden om artikel 20, lid 2 van de Zesde richtlijn toe te passen in het kader van artikel 6, lid 2, sub a hiervan. Anderzijds is het belang van het argument inzake het risico van onbelast eindgebruik

volgens haar gerelativeerd door het Hof in het reeds aangehaalde arrest Seeling.

55. In tegenstelling tot verzoekster betoogt de Commissie evenwel dat de aankoop- of bouwkosten evenmin dienen te worden gespreid overeenkomstig de nationale regels inzake afschrijving ter zake van de inkomstenbelasting, omdat deze binnen de Europese Unie erg uiteenlopen. Bovendien zijn deze regels gericht op bijzondere doelen, die niets te maken hebben met het gemeenschappelijk btw-stelsel. Volgens de Commissie dient deze spreiding te geschieden op grond van algemeen erkende objectieve boekhoudkundige criteria die specifiek aan de btw zijn gerelateerd. Verder stelt zij dat bij de bepaling van de maatstaf van heffing in voorkomend geval de aankoopkosten van het terrein zouden moeten worden meegerekend.

56. Evenals de regeringen van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk ben ik zelf van oordeel dat artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de spreiding van het bedrag van de aankoop- of bouwkosten van het voor privédoeleinden gebruikte deel van het gebouw over de duur van de herzieningsperiode voor de btw-aftrek, zoals vastgesteld overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn.

57. Alvorens de redenen voor dit standpunt uiteen te zetten, wil ik kort ingaan op het verband tussen de in artikel 20, lid 2 en artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn genoemde perioden.

58. Zoals verzoekster en de Commissie aangeven, vermeldt de Zesde richtlijn geen dwingende reden om de duur van de herzieningsperiode die is bepaald in artikel 20, lid 2, van genoemde richtlijn, toe te passen in het kader van artikel 6, lid 2, sub a van de richtlijn.

59. Artikel 20 van de Zesde richtlijn heeft betrekking op de situatie waarin een belastingplichtige die eenzelfde goed voor zakelijke en privédoeleinden gebruikt, ervoor heeft gekozen dit goed enkel voor zijn bedrijf te bestemmen in de verhouding waarin hij het gebruikt voor zakelijke doeleinden. In dat geval heeft deze belastingplichtige slechts aftrek van voorbelasting gekregen over de aankoop- en bouwkosten van dit goed naar rato van het deel dat hij voor zakelijke doeleinden gebruikt.

60. Artikel 20 strekt ertoe de herziening van deze aftrek mogelijk te maken wanneer er wijzigingen optreden in het gebruik van het goed door de belastingplichtige in vergelijking met zijn aanvankelijke aangifte, of wanneer de aftrek was gebaseerd op een foutieve aangifte.

61. Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt dat deze herziening slechts gedurende een bepaalde periode van in principe vijf jaar kan plaatsvinden. Het bepaalt echter ook dat deze periode kan worden verlengd voor onroerende goederen. In de eerste versie van de Zesde richtlijn kon deze periode worden verlengd tot tien jaar. Bij de inwerkingtreding van richtlijn 95/7 is dat twintig jaar geworden.

62. Wanneer de belastingplichtige, zoals in het onderhavige geval, ervoor heeft gekozen het gebouw volledig in zijn bedrijf op te nemen en op die manier te profiteren van de volledige over de aankoop- of de bouwkosten daarvan betaalde voorbelasting, is artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing. Het privégebruik van een deel van het gebouw wordt dan, zoals gezien, gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel. Op grond van deze laatste bepaling moet de belastingplichtige de btw over de aankoop- of de bouwkosten die betrekking hebben op het deel van het gebouw dat hij voor privédoeleinden gebruikt, terugbetalen.

63. Als dat deel van het gebouw mettertijd kleiner of groter wordt, kan het in artikel 20 van de Zesde richtlijn bedoelde herzieningsmechanisme niet worden toegepast. Deze wijziging zal voor de desbetreffende belastingperiode worden doorberekend in het aandeel van de aankoop- of de bouwkosten dat in aanmerking wordt genomen bij de vaststelling van de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn.

64. Als echter het volledig tot het bedrijf behorende gebouw wordt verkocht, blijken de in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde perioden relevant te zijn. Artikel 20, lid 3, van de richtlijn bepaalt namelijk dat, als deze verkoop plaatsvindt gedurende de herzieningsperiode voor de btw-aftrek, als bedoeld in lid 2 van hetzelfde artikel, het gebouw wordt geacht verder voor een economische activiteit van de betrokkene te worden gebruikt totdat deze periode is afgelopen, en de aftrek van de btw over de aankoop- of de bouwkosten van het gebouw kan dan achteraf worden herzien.

65. Uit deze bepalingen blijkt a contrario ook dat, als het gebouw wordt verkocht na het verstrijken van deze periode, een dergelijke herziening achteraf niet meer mogelijk is. In dat geval is er dus een risico van onbelast eindgebruik.

66. Het is met name om een dergelijk risico uit te sluiten dat de regeringen van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk betogen dat de maatstaf van heffing van de btw voor het gebruik voor privédoeleinden van een volledig tot het bedrijf behorend gebouw moet kunnen worden berekend op basis van de duur van de herzieningsperiode voor de btw-aftrek, zoals in het nationale recht bepaald

overeenkomstig artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn.

67. Ik kan mij vinden in de stelling van deze regeringen, en wel om de volgende redenen. In de eerste plaats biedt artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn de lidstaten een zekere beoordelingsmarge bij de uitvoering ervan. In de tweede plaats komt de bepaling van de bestreden maatstaf van heffing op basis van de duur van de herzieningsperiode voor de btw-aftrek overeen met het doel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn. In de derde plaats is een dergelijke bepaling ook verenigbaar met het door deze richtlijn nagestreefde doel om de belastinggrondslag te harmoniseren.

68. Wat betreft het eerste punt wil ik er nogmaals op wijzen dat artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de maatstaf van heffing voor verrichtingen als bedoeld in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn „de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven" is. Zoals de verwijzende rechter opmerkt, wordt dit begrip niet gedefinieerd in de Zesde richtlijn.

69. Uit de formulering van artikel 6, lid 2, kan evenwel het volgende worden afgeleid. De term „uitgave" wordt gedefinieerd als het gebruik van geld, met name voor andere dan beleggingsdoeleinden. [17] De letterlijke betekenis van het begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven" is derhalve vrij ruim en vaag. [18] Volgens mij kan dit begrip worden geacht alle kosten te omvatten die nodig waren en zijn om het verrichten van de diensten mogelijk te maken. Dit begrip kan derhalve aldus worden opgevat dat het niet alleen verwijst naar de lopende uitgaven, maar ook naar alle kosten voor de aankoop of de vervaardiging van de goederen die het voorwerp zijn van de betrokken dienst.

70. Vervolgens wijst de omstandigheid dat het gebruik door de belastingplichtige van een bedrijfsgoed voor privédoeleinden gelijkgesteld wordt met een dienst onder bezwarende titel, dat wil zeggen met een verrichting die een bepaalde tijd duurt, logischerwijs erop dat de btw-heffing over de kosten dient te worden gespreid.

71. Uit deze gelijkstelling en het door de wetgever met artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn beoogde doel zou ook kunnen worden geconcludeerd dat de heffing over de totale levensduur van het goed dient te

17 — Zie *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française,* uitg. Dictionnaires Le Robert, Paris, 1996, blz. 595.

18 — Zie voor het begrip „uitgaven" in andere taalversies van de Zesde richtlijn: „Betrag der Ausgaben" in het Duits, „montant des dépenses" in het Frans, „the full cost" in het Engels, „udgifter" in het Deens en „spese sostenute" in het Italiaans.

worden gespreid. Volgens vaste rechtspraak heeft deze bepaling namelijk tot doel een gelijke behandeling van de belastingplichtige en de eindgebruiker te verzekeren. [19] Het is zaak te verhinderen dat een belastingplichtige die de btw over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed heeft kunnen aftrekken, geen btw hoeft te betalen wanneer hij dat goed voor privédoeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt en zo ongerechtvaardigde voordelen geniet in vergelijking met de gewone consument die het goed koopt en hierover btw betaalt. [20]

72. Zo biedt de spreiding over de gehele levensduur van het goed het voordeel dat de maatstaf van heffing kan worden aangepast aan de eventuele wijzigingen van het door de belastingplichtige voor privédoeleinden gebruikte deel. De in artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde maatstaf van heffing is derhalve door het Hof in het reeds aangehaalde arrest Enkler aldus uitgelegd dat hij de uitgaven omvat die met de zaak zelf verband houden, waaronder de afschrijvingen wegens waardevermindering van het goed [21], zoals de verwijzende rechter in herinnering brengt.

73. In het onderhavige geding rijst de vraag of deze uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn de enige is die verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Anders gezegd, er dient te worden nagegaan of de lidstaten bij het toepassen van deze bepaling over een zekere beoordelingsmarge beschikken op grond waarvan zij gerechtigd zijn de btw-heffing met betrekking tot het gebruik van het goed voor privédoeleinden te spreiden over een kortere periode die overeenstemt met die van de herziening van de btw-aftrek.

74. Mijns inziens beschikken de lidstaten over een dergelijke beoordelingsmarge.

75. Vaststaat dat, in tegenstelling tot andere bepalingen van de Zesde richtlijn [22], artikel 11, A, lid 1, sub c, voor het bepalen van de betekenis en de strekking ervan niet verwijst naar het nationale recht. Het begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven" vormt dus een autonoom begrip van gemeenschapsrecht dat niet aan de vrije beoordeling van iedere lidstaat kan worden overgelaten. [23]

19 — Arrest Enkler, reeds aangehaald, punt 35.

20 — Ibidem, punt 33.

21 — Punt 36. In deze zaak werd het Hof geraadpleegd over de bepaling van de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik dat gedurende bepaalde periodes van het jaar werd gemaakt van een volledig tot het bedrijf behorende kampeerwagen. Het oordeelde dat een deel van de uitgaven, zoals gedefinieerd in punt 36, in aanmerking diende te worden genomen dat evenredig was aan de verhouding tussen de totale daadwerkelijke gebruiksduur van het goed, enerzijds, en de tijd dat dit goed daadwerkelijk gebruikt werd voor andere dan bedrijfsdoeleinden, anderzijds (punt 37).

22 — Zie dienaangaande artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn met betrekking tot het begrip „bouwterreinen" en artikel 13, A, lid 1, sub c, van deze zelfde richtlijn voor wat betreft de begrippen „medische en paramedische beroepen".

23 — Zie in die zin arrest van 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Jurispr. blz. 113, punten 10 en 11).

76. De Zesde richtlijn bevat evenwel niet alle nodige aanwijzingen om dit begrip in de hele Unie uniform te kunnen uitleggen. Noch op basis van de formulering van het begrip, noch op basis van het systeem waarvan het deel uitmaakt, kan volgens mij met zekerheid worden vastgesteld dat de aankoop- of bouwkosten van het in het geding zijnde goed noodzakelijkerwijs over de totale levensduur moeten worden gespreid. In ieder geval bepaalt de Zesde richtlijn niet op welke basis de afschrijving voor de waardevermindering van het goed dient te worden berekend.

77. Er dient dus te worden nagegaan of de bepaling van de maatstaf van heffing van de btw op basis van de herzieningsperiode voor de aftrek overeenstemt met de doelstellingen van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn en van deze richtlijn zelf.

78. Wat dit laatste punt betreft hebben we reeds gezien dat artikel 6, lid 2, beoogt de gelijke behandeling te verzekeren van de belastingplichtige die een goed aan het bedrijf heeft onttrokken nadat hij de volledige over de aankoop- en bouwkosten van dit goed betaalde btw heeft kunnen aftrekken, en een eindgebruiker die bij de aankoop of de bouw van eenzelfde goed deze heffing zou moeten voldoen.

79. De bepaling van de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik op basis van de herzieningsperiode voor de btw-aftrek, die dient te voorkomen dat er bij verkoop na het verstrijken van deze periode sprake is van een onbelast eindgebruik, is wel degelijk in overeenstemming met dit doel.

80. Mijns inziens doet het reeds aangehaalde arrest Seeling niet af aan deze analyse.

81. In de zaak die heeft geleid tot dat arrest heeft de Duitse regering gewezen op het risico van onbelast eindgebruik in geval van btw-vrije verkoop van het gebouw na het verstrijken van de herzieningsperiode voor de aftrek. Het Hof heeft dienaangaande geoordeeld dat de omstandigheid dat deze herzieningsperiode slechts ten dele de aftrek van de voorbelasting kon compenseren, het gevolg is van een bewuste keuze van de gemeenschapswetgever en dat deze periode voor onroerende investeringen is verlengd tot twintig jaar om rekening te houden met de economische levensduur van dergelijke goederen. [24]

82. De draagwijdte van dit antwoord moet mijns inziens echter worden beoordeeld op basis van de context waarin het is gegeven.

24 — Arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 54 en 55.

83. Ten tijde van de feiten die in het arrest Seeling aan de orde waren, bepaalde de Duitse wetgeving dat de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik van een geheel voor het bedrijf bestemd gebouw diende te worden berekend op basis van de waardevermindering van het goed. De Duitse regering wenste de rechtspraak ter discussie te stellen volgens welke een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig te bestemmen voor zijn bedrijf en vervolgens een deel van dat gebouw voor privédoeleinden gebruikt, het recht heeft de als voorbelasting over alle aankoop- of bouwkosten van dit gebouw betaalde btw af te trekken.

84. De Duitse regering baseerde zich hierbij op artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, uit hoofde waarvan de verhuur van onroerende goederen in principe vrijgesteld is van btw en dus niet de mogelijkheid biedt de als voorbelasting betaalde btw af te trekken. Zij betoogde dat, aangezien artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn het gebruik van een bedrijfsgoed voor privédoeleinden gelijkstelt met een dienst en dit gebruik, gezien vanuit het oogpunt van de eindgebruiker, het meest weg heeft van huur, de vrijstelling van artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn van overeenkomstige toepassing is.

85. Tot staving van deze analyse voerde zij aan dat, wanneer er geen aftrek van de voorbelasting is, er ook geen onbelast gebruik kan zijn in geval van btw-vrije verkoop van het gebouw na het verstrijken van de herzieningsperiode van tien jaar.

86. In het arrest Seeling heeft het Hof het op de toepassing van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn gebaseerde argument van de Duitse regering verworpen. Het Hof oordeelde dat het gebruik voor privédoeleinden door de belastingplichtige van een woning in een volledig tot zijn bedrijf behorend gebouw niet onder artikel 13, B, sub b, valt omdat hier geen sprake is van een werkelijke verhuur in de zin van deze bepaling. [25]

87. In deze context heeft het Hof aangegeven dat, als het feit dat aan de belastingplichtige wordt toegestaan om een gebouw volledig in zijn bedrijf op te nemen, en bijgevolg de als voorbelasting over de totale bouwkosten verschuldigde btw af te trekken, tot gevolg kan hebben dat het eindgebruik niet wordt belast doordat de in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde herzieningsperiode slechts de mogelijkheid biedt de ten tijde van het optrekken van een gebouw afgetrokken voorbelasting gedeeltelijk te compenseren, dit het resultaat is van een bewuste keuze van de gemeenschapswetgever en er niet toe kan leiden dat artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn ruim dient te worden uitgelegd.

88. Evenals de regeringen van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk geloof ik niet dat

25 — Ibidem, de punten 49-52.

het Hof in het arrest Seeling het doel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn inhoudelijk ter discussie heeft willen stellen.

89. Mijns inziens is dit arrest een herbevestiging van de vaste rechtspraak volgens welke een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig in zijn bedrijf op te nemen en vervolgens een deel van dat gebouw voor privédoeleinden gebruikt, het recht heeft, enerzijds, om de als voorbelasting over de totale bouwprijs van dit gebouw betaalde btw af te trekken en, anderzijds, de daartegenover staande verplichting btw te betalen over de voor dat gebruik gemaakte uitgaven.

90. Ook al constateert het Hof in genoemd arrest dat er beperkingen zijn aan het vermogen van dit stelsel om een volledig gelijke behandeling van een belastingplichtige en een eindgebruiker te verzekeren, stelt het mijns inziens niet het beginsel ter discussie dat het aan de nationale wetgever is om, voor zover mogelijk, onbelast eindgebruik te voorkomen.

91. Gezien deze elementen lijkt het mij niet betwistbaar dat het door de Duitse regering nagestreefde doel om onbelast eindgebruik te voorkomen in geval van btw-vrije overdracht van het goed na het verstrijken van de herzieningsperiode voor de aftrek, wel degelijk in overeenstemming is met het doel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

92. Tegen deze analyse zou kunnen worden ingebracht dat de Duitse regering ook een risico van onbelast eindgebruik creëert door de periode voor de btw-terugbetaling te verkorten tot de herzieningsperiode voor de aftrek. De Duitse regering heeft namelijk aangegeven dat, als de betrokkene na afloop van de periode van tien jaar het gebouw voor privédoeleinden blijft gebruiken, de aankoop- of bouwkosten niet meer meetellen voor het bepalen van de maatstaf van heffing. Het privégebruik wordt dan nog enkel belast op basis van de lopende kosten met betrekking tot het gebouw.

93. Een dergelijke uitsluiting van de aankoop- of bouwkosten van de maatstaf van heffing lijkt volkomen gerechtvaardigd, omdat de aftrek van de voorbelasting volledig is terugbetaald. Deze terugbetaling is echter berekend over het deel van het gebouw dat gedurende de periode van tien jaar voor privédoeleinden is gebruikt. Als de belastingplichtige na afloop van die periode een groter deel van het gebouw voor privédoeleinden gebruikt, dient ervan te worden uitgegaan dat het gebruik van dit extra deel voor privédoeleinden niet wordt belast. In dit stadium blijft deze vraag open.

94. Ik geloof echter niet dat deze eventuele tekortkoming van het stelsel afbreuk kan

doen aan de verenigbaarheid van de bestreden Duitse wetgeving met het doel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

95. De bepaling van de maatstaf van heffing van de btw op basis van de herzieningsperiode voor de aftrek levert, mijns inziens, namelijk nog een voordeel op in de vorm van een grotere gelijkheid tussen de belastingplichtige en de eindgebruiker. Dit voordeel komt voort uit de verhoging van de jaarlijks door de belastingplichtige voor het privégebruik betaalde btw. Deze verhoging draagt bij tot de vermindering van de ongelijkheid tussen de beide situaties, die wordt veroorzaakt door het cashflowvoordeel dat de belastingplichtige dankzij de spreiding van de schuld geniet ten opzichte van een eindgebruiker die reeds bij de aankoop of de bouw van het goed de totale btw moet betalen.

96. Ten slotte ben ik van mening dat de bepaling van de maatstaf van heffing van de btw op basis van de duur van de herzieningsperiode voor de aftrek binnen aanvaardbare grenzen blijft gezien het doel van de Zesde richtlijn.

97. Zoals de titel ervan aangeeft, is deze richtlijn erop gericht de maatstaf van heffing van de btw op uniforme wijze en overeenkomstig de gemeenschapsregels te bepalen.[26] De strekking van dit doel wordt evenwel genuanceerd tot uitdrukking gebracht in de negende considerans van de eerste versie van de Zesde richtlijn, volgens welke deze richtlijn moet leiden tot „vergelijkbare" resultaten in alle lidstaten. Gelet op de beoordelingsmarge die de lidstaten wordt geboden door artikel 20 van de Zesde richtlijn, ben ik van mening dat de bestreden nationale wetgeving aan deze voorwaarde voldoet.

98. De verwijzing naar artikel 20 lijkt ons in het kader van deze beoordeling relevant, en wel om de volgende redenen. Evenals artikel 20 zijn de artikelen 6, lid 2, en 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn van toepassing op een situatie waarin een goed dat recht heeft gegeven op aftrek van de over de aankoop- of bouwkosten betaalde btw, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat geen recht geeft op een dergelijke aftrek. Het betreft aanvullende bepalingen van de Zesde richtlijn die zien op situaties waarin een goed gemengd wordt gebruikt, dat wil zeggen zowel voor zakelijke als voor privédoeleinden.

99. Bovendien hebben de door deze verschillende bepalingen ingestelde mechanismen vergelijkbare economische gevolgen.[27] In beide gevallen gaat het om terugbetaling

26 — Arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 48).

27 — Arrest Uudenkaupungin kaupunki, reeds aangehaald, punt 30.

van de btw die de belastingplichtige heeft kunnen aftrekken en die uiteindelijk te zijnen laste moet blijven.

100. Vaststaat dat artikel 20 van de Zesde richtlijn de lidstaten een vrij ruime beoordelingsmarge laat bij het bepalen van de duur van de herzieningsperiode voor de aftrek voor onroerende zaken, aangezien zij een periode kunnen kiezen die varieert van vijf tot twintig jaar.

101. Gezien de samenhang tussen de mechanismen van de artikelen 20 en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, lijkt de bepaling van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een volledig tot het bedrijf behorend gebouw op basis van de duur van de herzieningsperiode voor de aftrek mij niet strijdig met het door deze richtlijn nagestreefde doel, de maatstaf van heffing te harmoniseren.

102. Het is juist dat de door de Commissie aanbevolen oplossing om de lidstaten te verzoeken afschrijvingsregels vast te stellen over de totale levensduur van de gebouwen op basis van objectieve en algemeen erkende criteria, misschien zou kunnen leiden tot een meer uniforme grondslag.

103. Hoewel een dergelijke oplossing wenselijk kan lijken, kan zij mijns inziens bij de huidige stand van de Zesde richtlijn geen afbreuk doen aan het standpunt dat de Duitse wetgever met de bestreden regeling niet de beoordelingsmarge heeft overschreden die aan de lidstaten is gelaten voor het bepalen van de in artikel 11, A, lid 1, sub c, van deze richtlijn genoemde maatstaf van heffing.

104. Bovendien heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting ernstig in twijfel getrokken of de door de Commissie voorgestelde oplossing wel geschikt is om tot een grotere harmonisatie te komen. Zij heeft aangevoerd dat er geen gemeenschappelijke regels zijn inzake afschrijving. Als wij nauwkeurig kijken naar de internationale boekhoudkundige normen die door het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie in 2002 zijn aangenomen [28] om de jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen beter te kunnen vergelijken, stellen wij inderdaad vast dat er verschillende afschrijvingsmethoden zijn om het amortiseerbare bedrag van een actief stelselmatig te spreiden over de gebruiksduur ervan. [29]

28 — Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 inzake de toepassing van de internationale boekhoudkundige normen (PB L 243, blz. 1).

29 — Zie bijvoorbeeld de artikelen 47 en 62 van de internationale boekhoudkundige norm IAS 16, materiële vaste activa, opgenomen in de bijlage bij verordening (EG) nr. 1725/2003 van de Commissie van 29 september 2003 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig verordening nr. 1606/2002 (PB 261, blz. 1).

105. Ten slotte wil ik ingaan op de vraag of de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw is opgetrokken al dan niet moeten worden meegerekend bij het bepalen van de maatstaf van heffing, wanneer over deze kosten btw is geheven en de belastingplichtige deze belasting heeft kunnen aftrekken.

106. Evenals de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie, ben ook ik van oordeel dat in een dergelijk geval deze kosten moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik.

107. Enerzijds levert de tekst van artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn geen doorslaggevende redenen om deze kosten uit te sluiten. Het begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven" omvat, letterlijk opgevat, alle kosten die zijn gemaakt om deze dienst te kunnen verrichten. De kosten voor de aankoop van het terrein waarop het in het geding zijnde gebouw is opgetrokken vallen hier in beginsel onder.

108. Anderzijds zou uitsluiting van deze kosten van de maatstaf van heffing duidelijk onverenigbaar zijn met het doel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat, zoals gezien, beoogt de gelijke behandeling van de belastingplichtige en de eindgebruiker te verzekeren. Aangezien laatstgenoemde bij de aankoop van een bouwterrein btw over de kostprijs dient te betalen, zou het in strijd zijn met dit doel om de belastingplichtige daarvan vrij te stellen.

109. In de onderhavige procedure is niet duidelijk vastgesteld of de aankoop door verzoekster van het terrein waarop het gebouw is opgetrokken aan btw was onderworpen en of zij deze belasting heeft kunnen aftrekken. Het antwoord op deze vraag vereist een beoordeling van de feiten. Hiervoor is de nationale rechter bevoegd.

110. Gelet op een en ander stel ik voor op de prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wetgeving op grond waarvan de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik van een deel van een gebouw dat door de belastingplichtige volledig in zijn bedrijf is opgenomen, jaarlijks wordt vastgesteld op een deel van de aankoop- of bouwkosten, bepaald op basis van de overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn vastgestelde duur van de periode voor de herziening van de btw-aftrek. Deze maatstaf van heffing dient, in voorkomend geval, de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw is opgericht, te omvatten.

V — Conclusie

111. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door het Finanzgericht München voorgelegde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 11, A, lid 1, sub c, 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, dient aldus te worden uitgelegd dat het zich niet tegen verzet tegen een nationale wetgeving op grond waarvan de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde voor het privégebruik van een deel van een gebouw dat door de belastingplichtige volledig in zijn bedrijf is opgenomen, jaarlijks wordt vastgesteld op een deel van de aankoop- of bouwkosten, bepaald op basis van de overeenkomstig artikel 20 van richtlijn 77/388, zoals gewijzigd, vastgestelde duur van de periode voor de herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde. Deze maatstaf van heffing dient de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw is opgericht, te omvatten wanneer deze aankoop aan de belasting over de toegevoegde waarde was onderworpen en de belastingplichtige aftrek van deze belasting heeft gekregen."