CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
A. TIZZANO
van 11 november 2004 [1]

1. Het Bundesfinanzhof heeft bij beslissing van 29 augustus 2002, ingekomen bij het Hof op 23 januari 2003, aan het Hof vier prejudiciële vragen voorgelegd over de uitlegging 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 [2] (hierna: „Zesde richtlijn").

2. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of, en zo ja in hoeverre, een belastingplichtige die samen met zijn echtgenoot een woonhuis heeft gebouwd of verworven, de voorbelasting ter zake van de bouw of aankoop van het deel van het woonhuis dat hij beroepshalve gebruikt, mag aftrekken van de door hem verschuldigde BTW.

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — PB L 145, blz. 1.

I — Toepasselijk recht

A — *Gemeenschapsrecht*

3. In de onderhavige zaak gaat het om enkele bepalingen van de Zesde richtlijn die het begrip BTW-plichtige (artikel 4) alsmede het recht op aftrek van de voorbelasting definiëren (artikel 17), en voorschrijven hoe dit recht dient te worden uitgeoefend (artikelen 18 en 22).

4. Artikel 4 bepaalt:

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

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]"

5. Over het recht op aftrek bepaalt artikel 17, lid 2:

„Voorzover 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 goederen of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten; [3]

[...]"

6. Wat de wijze van uitoefening van het recht op aftrek betreft, bepaalt artikel 18 ten slotte:

„1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a), bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;

[...]"

3 — Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding is artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn gewijzigd door richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG. Na deze wijziging, die geen gevolgen heeft voor het onderhavige geding, maar volledigheidshalve hier wordt vermeld, luidt deze bepaling thans: „Voorzover 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 in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten; [...]".

7. Artikel 22, lid 3, bepaalt:

„a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren.

[...]

b) In de factuur moet afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

c) De lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur." [4]

4 — Volledigheidshalve wijs ik er nog op, dat ook artikel 22, lid 3, door richtlijn 91/680 als volgt is gewijzigd:
„a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken [...]. De belastingplichtige moet een dubbel bewaren van alle uitgereikte documenten.
[...]
b) In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.
[...]
c) De lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.
[...]"

B — *Nationaal recht*

8. In de onderhavige zaak zijn § 14 en § 15 van het Umsatzsteuergesetz (UStG, wet inzake de omzetbelasting) in de van 1991 tot en met 1993 geldende versie van toepassing.

9. § 14 — Opstellen van facturen — bepaalt:

„1) Wanneer de ondernemer belastbare leveringen of diensten in de zin van § 1, lid 1, sub 1 en 3, verricht, kan hij, en voorzover hij de handelingen ten behoeve van een andere ondernemer voor diens onderneming verricht, moet hij op verzoek van deze laatste een factuur opstellen waarop de belasting afzonderlijk wordt vermeld. Deze factuur moet volgende vermeldingen bevatten:

1. de naam en het adres van de ondernemer die de goederen levert of een dienst verricht;

2. de naam en het adres van de ontvanger van de goederen of de dienst;

3. de hoeveelheid en de gebruikelijke handelsbenaming van de geleverde goederen of de aard en omvang van de dienstverrichting;

4. de datum van de levering of van de dienstverrichting;

5. de tegenprestatie voor de levering of de dienstverrichting (§ 10), en

6. het bedrag van de over die tegenprestatie (sub 5) verschuldigde belasting.

[...]" [5]

10. § 15 — Aftrek van voorbelasting — bepaalt:

„De ondernemer kan de volgende voorbelasting aftrekken:

1. de op facturen in de zin van § 14 afzonderlijk vermelde belasting ter zake van leveringen of dienstverrichtingen die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht. [...]" [6]

II — Feiten en procedure

11. Aanleiding tot het hoofdgeding is de beschikking van het Finanzamt Bergisch Gladbach (hierna: „Finanzamt") waarbij de heer HE (hierna: „HE") de mogelijkheid werd ontzegd om van de door hem aan de fiscus verschuldigde BTW de voorbelasting af te trekken, die was voldaan voor de bouw van het deel van het samen met zijn echtgenote verworven huis dat hij als werkkamer voor beroepsbezigheden heeft bestemd.

5 — [Niet van belang voor de Nederlandse versie van deze conclusie].

6 — [Niet van belang voor de Nederlandse versie van deze conclusie].

12. Volgens de verwijzingsbeschikking werden HE en zijn echtgenote eind 1990 voor respectievelijk een kwart en driekwart medeeigenaren van een stuk grond.

13. De echtgenoten HE hebben vervolgens verschillende ondernemingen opdracht gegeven om op dit stuk grond een woonhuis te bouwen. Ter terechtzitting heeft HE gepreciseerd dat de verhouding in de mede-eigendom van dit huis tussen hem en zijn echtgenote, evenals bij het stuk grond, een kwart voor hem en driekwart voor zijn echtgenote bedroeg.

14. Alle facturen voor de bouw van het huis waren aan „de heer en mevrouw HE" gericht.

15. Verder blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat HE naast zijn voornaamste werkzaamheid in loondienst een bijkomende beroepswerkzaamheid als auteur van vakliteratuur uitoefende, waarvoor hij een vertrek in het eengezinshuis als werkkamer gebruikte. Omdat dit vertrek 12 % van de totale oppervlakte van het huis besloeg, trok HE in zijn aangiften voor de omzetbelasting voor de jaren 1991 tot en met 1993 van de verschuldigde BTW een bedrag als voorbelasting af, dat overeenkwam met 12 % van de voor de bouw van dit huis voldane BTW.

16. Het Finanzamt heeft deze aftrek echter geweigerd omdat het van mening was dat niet HE, maar de door de beide echtgenoten gevormde gemeenschap, waaraan de facturen voor de bouw van het huis waren gericht, bouwheer en ontvanger van de goederen of de diensten was. Deze gemeenschap verrichtte zelf geen economische activiteiten en had dus geen recht op aftrek van voorbelasting.

17. HE ging bij het Finanzgericht tegen deze beschikking in beroep.

18. Het Finanzgericht, dat het beroep gedeeltelijk toewees, achtte het, in tegenstelling tot het Finanzamt, irrelevant aan wie de rekeningen waren gericht en beschouwde HE als feitelijke ontvanger van de bouwprestaties voorzover het de werkkamer betrof; dientengevolge kende het Finanzamt HE een recht op aftrek van een deel van de voor deze prestaties voldane BTW toe. HE was echter slechts voor een kwart eigenaar van het gebouw en dus ook van de daarin gelegen werkkamer. Het bedrag van de aftrek kon derhalve niet, zoals HE had gevorderd, op 12 % van de voor de bouw van het huis voldane BTW, maar slechts op een kwart van dit percentage worden vastgesteld.

19. Tegen deze uitspraak stelde zowel het Finanzamt als HE beroep in bij het Bundesfinanzhof, dat dus voor de keuze tussen twee diametraal tegenover elkaar staande opvattingen werd gesteld.

20. Het Finanzamt is van mening dat de door de beide echtgenoten gevormde gemeenschap als ontvanger van de bouwprestaties voor het huis in de zin van § 15 UStG moet worden beschouwd, omdat er geen andere aanwijzingen zijn, noch wat de verdeling van de opdrachten noch wat de latere facturering betreft. Daarom kan een afzonderlijke mede-eigenaar de voor deze bouw voldane BTW ook niet voor een deel als voorbelasting aftrekken.

21. HE acht zich daarentegen gerechtigd deze aftrek toe te passen. Anders dan de rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld, moet het recht op aftrek worden uitgebreid tot alle BTW die in verband met de bouw van deze werkkamer is voldaan, namelijk 12 % van de totale BTW voor het huis. Van dit gedeelte van het huis heeft alleen hij het recht op gebruik, zodat hij als enige opdrachtgever moet worden beschouwd.

22. Volgens de verklaringen van het Bundesfinanzhof biedt het nationale recht een oplossing voor het gerezen probleem. Krachtens zijn rechtspraak geldt immers het volgende:

— Indien een opdracht is gegeven door meer personen die in gemeenschap zijn verbonden, maar (volgens de omzetbelasting) geen zelfstandige rechtspersoon (personen- of kapitaalvennootschap) vormen, is iedere deelgenoot naar evenredigheid van zijn aandeel prestatieontvanger, tenzij anders is overeengekomen.[7]

— Ten tijde van de hier relevante feiten bestond er voor het recht op aftrek van de voorbelasting in verband met de aanschaf en de inrichting „van een tot de woning behorend, maar van de woning afgescheiden vertrek, dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend voor bedrijfs- en/of beroepsdoeleinden wordt gebruikt" (dat wil zeggen een werkkamer thuis)[8], geen uitdrukkelijke grens.

— Indien een voorwerp wordt verworven door meer personen die in gemeenschap zijn verbonden en een deelgenoot dit in zijn eigen onderneming gebruikt, heeft dit lid recht op aftrek van de voorbelasting naar evenredigheid van zijn aandeel in de gemeenschap.[9]

7 — Arresten van het Bundesfinanzhof van 1 februari 2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, en 7 november 2000, V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; en recent, arrest van 16 mei 2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Over de definitie van de werkkamer thuis, zie het schrijven van het bondsministerie van financiën van 16 juni 1998 (IV B 2 — S. 2145 — 59/98, punt 7, BStBl I 1998, 863).

9 — Arrest van het Bundesfinanzhof van 1 oktober 1998 (V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575).

— Het opstellen van de facturen zoals dat het geval was bij die welke aan de echtgenoten HE waren gericht, vormt geen beletsel voor de aftrek van de voorbelasting. [10]

23. Omdat het Bundesfinanzhof er echter aan twijfelde of deze oplossing met de uitlegging van de Zesde richtlijn verenigbaar is, heeft het het Hof krachtens artikel 234 EG de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Handelt degene die een huis koopt of bouwt om het zelf te bewonen, bij de aankoop of bouw van het huis als belastingplichtige, wanneer hij een vertrek van het gebouw als zogeheten werkkamer thuis voor een zelfstandig nevenberoep wil gebruiken?

Ingeval vraag 1 bevestigend wordt beantwoord:

2) Moet de gemeenschappelijke opdracht voor een investeringsgoed door een gemeenschap van deelgenoten of echtgenoten, die zelf niet als ondernemer handelt, worden beschouwd als aankoop door een niet-belastingplichtige, die geen recht heeft op aftrek van de over de aankoop verschuldigde BTW, of zijn de leden van de gemeenschap de ontvangers van de goederen of diensten?

Voorzover vraag 2 bevestigend wordt beantwoord:

3) Heeft bij aankoop van een investeringsgoed door echtgenoten als deelgenoten in een gemeenschap, dat slechts door een van de deelgenoten voor zijn onderneming wordt gebruikt,

a) laatstbedoelde deelgenoot enkel recht op aftrek naar evenredigheid van de over zijn aankoop verschuldigde belasting,

of

b) mag de deelgenoot overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de voorbelasting aftrekken

10 — Arresten van het Bundesfinanzhof in BFH/NV 2002, 1346, en in BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

voor het gehele voor zijn onderneming gebruikte gedeelte van het goed (onder voorbehoud van de in vraag 4 bedoelde voorwaarden inzake de factuur)?

4) Moet voor de uitoefening van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 18 van de Zesde richtlijn een factuur worden overgelegd als bedoeld in artikel 22, lid 3, van deze richtlijn, die enkel op naam van deze echtgenoot en deelgenoot is gesteld, met vermelding van de naar evenredigheid door hem verschuldigde bedragen en belasting, of volstaat een op naam van de echtgenoten en deelgenoten gestelde factuur zonder een dergelijke vermelding?"

24. In de aldus voor het Hof ingeleide procedure hebben HE, het Finanzamt en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. HE en de Commissie zijn vervolgens door het Hof gehoord ter terechtzitting van 23 september 2004.

III — Juridische beoordeling

25. De nationale rechter heeft dus vier vragen voorgelegd betreffende de aankoop of bouw door twee echtgenoten van een woonhuis, waarvan een deel door een van hen als werkkamer voor de uitoefening van zijn beroepsbezigheden wordt gebruikt.

Argumenten van partijen

26. Wat het antwoord op deze vragen betreft, is het Finanzamt, dat zich vooral op de nationale fiscale regelingen baseert, van mening dat bij de verwerving of bouw van een gebouw door verschillende personen die in gemeenschap zijn verbonden, maar geen zelfstandige rechtspersoon vormen, één deelgenoot recht heeft op aftrek van de voorbelasting, indien hij i) bij het sluiten van de koopovereenkomst of bij het verstrekken van de opdracht het deel van het goed, waarvan hij het gebruik voor zijn eigen onderneming bestemt, nauwkeurig heeft omschreven en ii) voor de desbetreffende transactie een factuur heeft laten opstellen waarop zijn aandeel in de prijs en de belasting vermeld staan. Pas dan is duidelijk of, en zo ja in hoeverre, de afzonderlijke deelgenoot ontvanger van de belastbare prestatie is.

27. HE en de Commissie zijn daarentegen een andere mening toegedaan. Zij komen, op

gronden die ik in de loop van mijn beoordeling nog zal aangeven, tot de volgende conclusies:

— Degene die een gebouw voor bewoning verwerft of bouwt, handelt als belastingplichtige, wanneer hij een vertrek in dit gebouw als werkkamer voor zijn beroepsbezigheden gebruikt en deze werkkamer toevoegt aan het vermogen van zijn onderneming.

— Indien verschillende personen, die weliswaar in gemeenschap zijn verbonden, maar geen rechtspersoon vormen die zelf als ondernemer optreedt, een investeringsgoed verwerven, dan zijn alle afzonderlijke deelgenoten als prestatieontvangers te beschouwen.

— Indien twee echtgenoten een investeringsgoed verwerven dat slechts door een van hen voor beroepswerkzaamheden wordt gebruikt, dan heeft deze laatste recht op aftrek van de als voorbelasting voldane BTW op het deel van het goed dat hij voor zijn onderneming gebruikt.

28. Wat deze laatste conclusie betreft, wijken de opvattingen van HE en de Commissie gedeeltelijk van elkaar af. Volgens de Commissie hangt het recht op aftrek van de voorbelasting, die als BTW is voldaan op het gedeelte van het investeringsgoed dat voor beroepsbezigheden wordt gebruikt, immers af van de omstandigheid dat de echtgenoot die de BTW-plichtige werkzaamheden uitoefent, volgens nationaal recht over het gehele goed als eigenaar kan beschikken. Indien het nationale recht anders luidt, heeft de echtgenoot daarentegen enkel recht op aftrek van de voorbelasting voor het bedrag dat met zijn aandeel in de mede-eigendom overeenkomt.

29. HE en de Commissie zijn het er echter wél over eens dat het recht op aftrek van de voorbelasting niet aan de echtgenoot die de met BTW belaste werkzaamheden verricht, kan worden ontzegd met het argument, dat hij maar één factuur heeft die aan beide echtgenoten is gericht en geen gegevens bevat over de prijs en de belasting die met zijn aandeel in de gemeenschap overeenkomen.

De hoedanigheid van prestatieontvanger bij de bouw of de verwerving van een investeringsgoed door een gemeenschap van deelgenoten (tweede vraag)

30. Mijns inziens dient bij de beantwoording van de vragen van de verwijzende rechter te worden uitgegaan van de tweede vraag en

moet dus om te beginnen worden onderzocht of, ingeval verschillende personen zijn verbonden in een gemeenschap van deelgenoten of echtgenoten die zelf niet als ondernemer optreedt, een investeringsgoed bestellen, de gemeenschap als zodanig dan wel de afzonderlijke deelgenoten ontvanger van de bestelde prestatie zijn.

31. Zoals gezegd, heeft het Bundesfinanzhof duidelijk aangegeven dat volgens zijn rechtspraak in een dergelijk geval iedere deelgenoot naar evenredigheid als prestatieontvanger moet worden beschouwd (zie boven punt 22).

32. Deze oplossing is naar mijn mening niet in strijd met de Zesde richtlijn en het daardoor ingevoerde gemeenschappelijk BTW-stelsel.

33. Zoals bekend, houdt dit stelsel in dat de BTW op alle belastbare handelingen enkel is verschuldigd na aftrek van het bedrag aan BTW waarmee de kosten van de verschillende onderdelen van de goederen en diensten rechtstreeks zijn belast. Het systeem van de aftrek van de voorbelasting is zo opgezet, dat enkel belastingplichtigen van de door hen verschuldigde BTW de BTW mogen aftrekken waarmee de goederen en diensten reeds voordien waren belast.

34. In deze context moet worden gekeken naar artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat als belastingplichtige definieert degene die „ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit".

35. Krachtens artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn geldt bovendien dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt", en dat de belastingplichtige, „[v]oorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen [...] van de door hem verschuldigde belasting [...] de belasting over de toegevoegde waarde [mag aftrekken] 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".

36. Uit de voornoemde kenmerken kan worden afgeleid 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 gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt „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". [11]

37. Het komt mij voor, dat de Commissie op grond van bovenstaande overwegingen terecht tot de slotsom is gekomen, dat de door de echtgenoten HE gevormde gemeenschap niet kan worden beschouwd als belastingplichtige ontvanger van de bouwprestaties voor het gebouw.

38. Deze gemeenschap is — zoals de verwijzende rechter ook heeft gepreciseerd — namelijk geen rechtspersoon en, aangezien zij als zodanig geen zelfstandige economische activiteit verricht, geen belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1. Dientengevolge heeft deze gemeenschap uit het oogpunt van de BTW geen zelfstandige betekenis en vormt zij geen schakel tussen degenen die de bouwprestaties leveren en de beide echtgenoten, die derhalve als de echte ontvangers van deze prestaties moeten worden beschouwd.

39. Deze oplossing spoort, zoals verweerder terecht betoogt, ook met het hierboven genoemde beginsel van de neutraliteit van de BTW. Indien men er namelijk van uitgaat dat de prestatieontvanger de gemeenschap is, die geen rechtspersoonlijkheid heeft, niet belastingplichtig is en derhalve geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting, dan zou dit tot gevolg hebben dat aan de deelgenoot die een economische activiteit verricht, iedere mogelijkheid tot legitieme aftrek van de betaalde BTW wordt ontnomen, zodat hij met de in het kader van zijn werkzaamheden betaalde BTW belast blijft.

40. Op grond van het bovenstaande ben ik van mening dat, wanneer verschillende personen, die een gemeenschap van deelgenoten of echtgenoten vormen die geen rechtspersoon is en die zelf niet als ondernemer werkzaam is, een goed bestellen, de afzonderlijke deelgenoten en niet de gemeenschap als zodanig de ontvangers van het goed of de dienst zijn.

De hoedanigheid van belastingplichtige van iemand die een woonhuis voor bewoning bouwt of koopt en het gedeeltelijk voor beroepsbezigheden gebruikt (eerste vraag)

41. Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of iemand die een woonhuis voor bewoning bouwt of verwerft,

11 — Arrest van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19).

als belastingplichtige handelt, wanneer hij een vertrek in het huis als werkkamer voor een zelfstandig nevenberoep wil gebruiken.

42. In dit verband wijs ik er nogmaals op, dat krachtens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn als belastingplichtige geldt, „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit", en dat het systeem van de aftrek van de voorbelasting zo is opgezet dat alleen diegenen die de hoedanigheid van belastingplichtige bezitten „de reeds voordien op de goederen en diensten geheven BTW in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde BTW". [12]

43. Voorts herinner ik, evenals de Commissie, eraan dat volgens 's Hofs overwegingen in het arrest Lennartz „een particulier die goederen betrekt met het oog op een economische activiteit in de zin van artikel 4, optreedt als belastingplichtige" en dat ter beantwoording van de vraag of in een concreet geval de goederen voor deze doeleinden werden betrokken, „alle omstandigheden van het geval [in acht moeten worden genomen], waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige". [13]

44. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat HE in de betrokken jaren (1991 tot en met 1993) een bijkomende beroepsactiviteit als auteur van vakliteratuur uitoefende en dat hij voor de uitoefening van deze activiteit, die zonder meer een zelfstandige economische activiteit is, een deel van het samen met zijn echtgenote verworven gebouw vanaf de oplevering ervan alleen heeft gebruikt. [14] Gelet op deze door de verwijzende rechter vastgestelde feiten ben ik derhalve van mening dat HE bij de verwerving van het gebouw volgens de hierboven aangehaalde rechtspraak als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn heeft gehandeld.

45. Hiertegen kan overigens niet worden ingebracht dat de hoedanigheid van belastingplichtige ontbreekt omdat HE slechts een deel van het gebouw voor deze werkzaamheden gebruikte.

46. De Commissie en HE hebben er namelijk terecht op gewezen dat volgens 's Hofs rechtspraak een belastingplichtige die „een investeringsgoed betrekt dat zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden zal worden

12 — Arrest Rompelman, reeds aangehaald, punt 16.

13 — Arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punten 14 en 21).

14 — Zie verwijzingsbesluit, delen I en II, punt 2. sub a.

gebruikt", kan kiezen of hij i) het behandelt als een goed van de onderneming, dat in beginsel voor algehele aftrek van de BTW in aanmerking komt, ii) het geheel in zijn privévermogen behoudt en het aldus volledig van het BTW-stelsel uitsluit of iii) (zoals HE in de onderhavige zaak heeft gedaan) het gedeelte dat voor beroepsbezigheden bestemd is, in zijn onderneming opneemt. [15]

47. De beslissing om een goed enkel gedeeltelijk voor de eigen beroepsbezigheden te gebruiken, is dus geen criterium dat aan degene die het goed verwerft, de hoedanigheid van belastingplichtige kan ontnemen. Het gaat integendeel om een mogelijkheid die het stelsel van de Zesde richtlijn de belastingplichtige biedt om zeker te stellen dat deze, overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel, „de last van BTW slechts behoeft te dragen, wanneer zij betrekking heeft op goederen of diensten die hij voor privégebruik en niet voor belastbare bedrijfsactiviteiten aanwendt". [16]

48. Op bovenstaande gronden ben ik van mening dat iemand die als nevenberoep een zelfstandige economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn verricht, bij de bouw of de verwerving van een woonhuis als belastingplichtige handelt, wanneer hij een gedeelte van het huis voor die activiteit bestemt en gebruikt.

Draagwijdte van het recht op aftrek van voorbelasting (derde vraag)

49. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of bij verwerving door echtgenoten als deelgenoten in een gemeenschap, van een goed waarvan een gedeelte door een van de deelgenoten voor de uitoefening van zijn zelfstandige beroepsactiviteit wordt gebruikt, deze recht heeft op aftrek van de voorbelasting, die i) overeenkomt met het bedrag aan belasting dat voor de bouw van het door hem gebruikte gedeelte van het goed werd voldaan (derde vraag, alternatieve oplossing b), of ii) overeenkomt met een deel — evenredig aan zijn aandeel in de mede-eigendom — van de belasting die voor de bouw van het gebruikte gedeelte van het goed werd voldaan (derde vraag, alternatieve oplossing a).

50. Het komt mij voor, dat het Bundesfinanzhof bij toepassing van zijn eigen rechtspraak laatstgenoemde oplossing zal kiezen en dus aan de deelgenoot het recht op aftrek van de voorbelasting naar rato van zijn aandeel in de gemeenschap zal toekennen. Zulks zou natuurlijk een bevestiging betekenen van de uitspraak in eerste aanleg, waarin het Finanzgericht het percentage van

15 — Arrest van 8 maart 2001 Bakcsi (C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punten 25 en 26). Zie ook arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 26, en arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 20).

16 — Arrest Armbrecht, reeds aangehaald, punt 20.

de aftrek van de voorbelasting niet op 12 % van de voor de bouw van het huis voldane BTW (zijnde de BTW die in totaal voor de bouw van de werkkamer werd voldaan), maar op een kwart van deze 12 % heeft vastgesteld.

51. In dit verband herinner ik er nogmaals aan, dat volgens 's Hofs rechtspraak een belastingplichtige die een investeringsgoed betrekt dat zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden zal worden gebruikt, drie keuzemogelijkheden heeft. Hij kan dit hetzij i) behandelen als een goed van de onderneming, dat in beginsel voor algehele aftrek van de BTW in aanmerking komt, hetzij ii) geheel in zijn privévermogen behouden en het aldus volledig van het BTW-stelsel uitsluiten, hetzij iii) zoals HE in de onderhavige zaak heeft gedaan, gedeeltelijk in zijn onderneming opnemen. In dit laatste geval acht ik de opvatting juist dat het recht op aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 17, lid 2, sub a, slechts het gedeelte van het goed betreft dat overeenkomt met het aandeel van het beroepshalve gebruik in verhouding tot het privé-gebruik van dit goed. [17]

52. Indien deze laatste oplossing — waarbij wordt aangenomen dat het voor twee doeleinden gebruikte goed uitsluitend eigendom is van de belastingplichtige — de juiste is, moet bij het onderzoek van de onderhavige, anders gestructureerde zaak, waarin de betrokkene slechts mede-eigenaar is, ervan worden uitgegaan dat deze overeenkomstig de overwegingen van het Bundesfinanzhof een recht op aftrek van de voorbelasting heeft dat overeenkomt met zijn aandeel in de mede-eigendom van het voor de onderneming gebruikte gedeelte van het goed.

53. Hiervoor zou ik twee redenen willen aanvoeren. Ten eerste lijkt mij deze oplossing met het meermalen genoemde beginsel van de fiscale neutraliteit te sporen. De deelgenoot zal de BTW voor de bouw of de verwerving van het beroepshalve gebruikte gedeelte van het goed vermoedelijk slechts *naar evenredigheid* hebben betaald. Hij dient derhalve, in het licht van dat beginsel, ook slechts *naar evenredigheid* met betrekking tot de voor dit gedeelte van het goed voldane BTW ontlast te worden.

54. In de onderhavige zaak heeft HE verklaard dat hij enkel voor een kwart medeeigenaar is van het gebouw en daarmee ook van het door hem beroepshalve gebruikte gedeelte (de werkkamer). Derhalve kan het vermoeden rijzen dat hij de BTW voor de bouw van de werkkamer eveneens naar evenredigheid, dus voor een kwart, heeft betaald en dat zijn echtgenote de overblijvende driekwart heeft betaald. Zo zal hij wellicht ook voor de bouw van het overige, voor bewoning gebruikte gedeelte van het huis de BTW slechts naar evenredigheid (voor een kwart) hebben voldaan.

17 — Arresten Bakcsi, reeds aangehaald, punten 25 en 26, alsmede aangehaalde arresten Lennartz, punt 26, en Armbrecht, punten 20 en 21.

55. Indien dit werkelijk zo is gebeurd, kan HE mijns inziens vanwege het beginsel van de fiscale neutraliteit niet de volledige BTW die *(door hemzelf en zijn echtgenote)* voor de bouw van de werkkamer is voldaan, maar slechts een kwart daarvan als voorbelasting aftrekken. Anders zou hij meer BTW aftrekken dan hij werkelijk voor de werkkamer had betaald en zou hij daarmee feitelijk worden vrijgesteld van een deel van de BTW die hij niet als iemand die zelfstandig economische activiteiten verricht, maar als particulier voor het voor bewoning bestemde overige gedeelte van het gebouw aan de fiscus heeft betaald.

56. In de tweede plaats lijkt de voorgestelde oplossing met het beginsel van gelijke behandeling in overeenstemming te zijn. Waar namelijk, volgens de hierboven aangehaalde rechtspraak, iemand die als enige eigenaar van een gemengd gebruikt investeringsgoed dit gedeeltelijk voor zijn onderneming bestemt, de voor de verwerving (of de bouw) van dit goed voldane BTW naar evenredigheid met het voor beroepsbezigheden gebruikte gedeelte van het goed als voorbelasting kan aftrekken, zou er van ongelijke behandeling sprake zijn indien deze oplossing ook zou gelden in het andere geval waarin, zoals in het hoofdgeding, de betrokkene slechts gedeeltelijk eigenaar van dit goed is.

57. Men kan ook, zoals de Commissie, de opvatting huldigen dat de omvang van het recht op aftrek afhangt van de interne regeling van de mede-eigendom of van het vermogensstelsel van de echtgenoten, zodat de voorgestelde oplossing zou moeten worden afgewezen indien volgens die regeling de afzonderlijke deelgenoot over het gehele gebruikte goed vrij kan beschikken. Ik vrees echter dat men dan dreigt in te gaan tegen het doel van de Zesde richtlijn, waarmee juist een „gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde" in het leven wordt geroepen. Zou men namelijk zo te werk gaan, dan zou de aftrek van voorbelasting, naargelang de toepasselijke nationale civielrechtelijke bepalingen, uiteindelijk van staat tot staat in omvang verschillen.

58. Ik stel derhalve voor om op de derde vraag te antwoorden dat een belastingplichtige die een goed met zijn echtgenoot in gemeenschap verwerft en als zelfstandige een gedeelte van dit goed voor beroepsbezigheden gebruikt, krachtens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn het recht heeft om van de door hem verschuldigde BTW een met zijn aandeel in de eigendom overeenkomend deel af te trekken van de BTW die hij bij de verwerving van het beroepshalve gebruikte gedeelte van het goed heeft voldaan.

De vereisten inzake de factuur (vierde vraag)

59. Met zijn vierde vraag wil de verwijzende rechter weten of ingevolge de artikelen 18 en 22 van de Zesde richtlijn een belastingplichtige die samen met zijn echtgenoot in gemeenschap een investeringsgoed bouwt of

verwerft en een gedeelte van dit goed als zelfstandige voor zijn eigen beroepsbezigheden gebruikt, om het recht op aftrek van voorbelasting te kunnen uitoefenen, in het bezit moet zijn van een op zijn naam gestelde factuur, waarop naar evenredigheid van zijn aandeel in de eigendom het gedeelte van de prijs en van de belasting vermeld staat, dan wel of een op naam van de echtgenoten/deelgenoten gestelde rekening waarop deze gegevens niet vermeld staan, voldoende is.

60. Hoewel het Bundesfinanzhof van mening is dat volgens zijn rechtspraak een op naam van „de heer en mevrouw HE" gestelde factuur niet aan aftrek van de voorbelasting door verzoeker in de weg staat, vraagt het zich toch af de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn geen beletsel voor deze aftrek vormen. [18]

61. In dit verband herinner ik eraan dat krachtens artikel 18, lid 1, „[de belastingplichtige] om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen [...] in het bezit [moet] zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur". Artikel 22, lid 3, bepaalt dat „in de factuur [...] afzonderlijk [moeten] zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook in voorkomend geval, de vrijstelling" (sub b) en dat „[d]e lidstaten [...] de criteria vast[stellen] volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur" (sub c). [19]

62. Deze bepalingen stellen — zoals ook de Commissie terecht heeft opgemerkt — slechts drie minimumeisen vast (vermelding van de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief en eventueel de vrijstelling), waaraan de factuur steeds moet voldoen om het recht op aftrek te doen ontstaan. Voor het geval dat een goed in gemeenschap wordt verworven, wordt echter geen bijkomende eis gesteld en met name niet dat op de factuur het gedeelte van de prijs en de belasting wordt vermeld dat overeenkomt met de eigendomsaandelen van de kopers.

63. Ik ben derhalve van mening dat, indien in een dergelijk geval de nationale bepalingen, zoals door de verwijzende rechter uiteengezet, niet zulk een vermelding vereisen, er ook geen reden is om een factuur die aan de bovengenoemde criteria voldoet, als ontoereikend te beschouwen en dus aan een belastingplichtige die een gedeelte van het verworven goed beroepshalve gebruikt, het hem door artikel 17, lid 2, sub a, toegekende recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen.

18 — Verwijzingsbeschikking (deel II, 3).

19 — Zie voetnoot 3.

64. Op grond van bovenstaande overwegingen stel ik derhalve voor, op de vierde vraag te antwoorden dat voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 17, lid 2, sub a, de artikelen 18, lid 1, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn niet vereisen dat de belastingplichtige die samen met zijn echtgenoot een goed bouwt of verwerft en een gedeelte van dit goed als zelfstandige voor beroepsbezigheden gebruikt, in het bezit is van een op zijn naam gestelde factuur waarop het gedeelte van de prijs en de belasting wordt aangegeven dat overeenkomt met zijn aandeel in de eigendom.

IV — Conclusie

65. Op grond van een en ander stel ik het Hof voor, op de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof als volgt te antwoorden:

„1) Wie als nevenberoep een zelfstandige economische activiteit in de zin van artikel 4 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, verricht, handelt bij de bouw of de verwerving van een woonhuis als belastingplichtige, wanneer hij een gedeelte van het huis voor die activiteit bestemt en gebruikt.

2) Wanneer verschillende personen, die een gemeenschap van deelgenoten of echtgenoten vormen die geen rechtspersoon is en die zelf niet als ondernemer werkzaam is, een goed bestellen, zijn de deelgenoten afzonderlijk en niet de gemeenschap als zodanig de ontvangers van het goed of de dienst.

3) Een belastingplichtige die een goed met zijn echtgenoot in gemeenschap verwerft en als zelfstandige een gedeelte van dit goed voor beroepsbezigheden gebruikt, heeft krachtens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn het recht om van de door hem verschuldigde BTW een met zijn aandeel in de eigendom overeenkomend deel af te trekken van de BTW die hij bij de verwerving van het beroepshalve gebruikte gedeelte van het goed heeft voldaan.

4) De artikelen 18, lid 1, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn vereisen niet dat voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de belastingplichtige die samen met zijn echtgenoot een goed bouwt of verwerft en een gedeelte van dit goed als zelfstandige voor beroepsbezigheden gebruikt, in het bezit is van een op zijn naam gestelde factuur waarop het gedeelte van de prijs en de belasting wordt aangegeven dat overeenkomt met zijn aandeel in de eigendom."