ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

18 juli 2013 *

„Verzoek om prejudiciële beslissing — Zesde btw-richtlijn — Artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b — Recht op aftrek — Investeringsgoederen die aan rechtspersonen toebehoren en gedeeltelijk voor privédoeleinden ter beschikking van beheerders ervan worden gesteld — Geen in geld betaalbare huurprijs, maar inaanmerkingneming van wat in inkomstenbelasting als voordeel in natura wordt gekwalificeerd”

In de gevoegde zaken C-210/11 en C-211/11,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Cassatie (België) bij beslissingen van 7 april 2011, ingekomen bij het Hof op 9 mei 2011, in de procedures

Belgische Staat

tegen

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

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

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

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

— de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door K. Szíjjártó, M. Fehér en G. Koós als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en W. Roels als gemachtigden,

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

* Procestaal: Frans.

het navolgende

Arrest

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

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen de Belgische Staat en Medicom SPRL (hierna: „Medicom") (zaak C-210/11) respectievelijk Maison Patrice Alard SPRL (hierna: „MPA") (zaak C-211/11), beide vennootschappen naar Belgisch recht, over de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die als voorbelasting is voldaan voor gedeeltelijk voor privédoeleinden van de beheerders van deze vennootschappen gebruikte onroerende goederen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

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

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

4 Artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De belastinggrondslag is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

b) voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd;

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

[...]"

5 Overeenkomstig artikel 13, B, eerste alinea, sub b, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „verpachting en verhuur van onroerende goederen”.

6 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies ervan, 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 in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]”

Belgisch recht

7 Artikel 19, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de op de hoofdgedingen toepasselijke versie (hierna: „btw-wetboek”), luidt:

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

8 Volgens artikel 44, § 3, 2°, van dat wetboek zijn van btw vrijgesteld „de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen, alsook het gebruik van dergelijke goederen onder de voorwaarden van artikel 19, § 1”.

9 Artikel 1 van Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 12 december 1969, blz. 9) bepaalt:

„§ 1. Onder voorbehoud van de toepassing van artikel 45, §§ 1 bis, 2 en 3, van het [btw-wetboek], brengt de belastingplichtige, onder de voorwaarden gesteld bij de artikelen 2 tot 4 van dit besluit, de belasting in aftrek geheven van de goederen en diensten die hij bestemt voor het verrichten van in artikel 45, § 1, 1° tot 5°, van het wetboek bedoelde handelingen.

Indien de belastingplichtige in de uitoefening van zijn economische activiteit andere handelingen verricht waarvoor geen aanspraak op aftrek bestaat, gedraagt hij zich, voor het vaststellen van de te verrichten aftrek, naar het bepaalde in de artikelen 46 en 48 van het [btw-wetboek] en 12 tot 21 van dit besluit.

§ 2. Voor aftrek komt in geen geval in aanmerking de belasting geheven van de goederen en diensten die een belastingplichtige bestemt voor privédoeleinden of voor andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit.

Wanneer een goed of een dienst bestemd is om gedeeltelijk voor zulke doeleinden te worden gebruikt, is het recht op aftrek naar verhouding van dat gebruik uitgesloten. Die verhouding dient door de belastingplichtige te worden bepaald onder controle van de administratie.”

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-210/11

10 Medicom is blijkens de verwijzingsbeslissing een btw-plichtige vennootschap met rechtspersoonlijkheid met als activiteiten onderzoek, organisatie en advisering op het gebied van dactylografie, vertaling en uitgave van medische rapporten voor farmaceutische bedrijven alsook exploitatie van een paardenpension. Deze vennootschap heeft een gebouw doen optrekken waar zij haar activiteiten uitoefent en voorts haar beheerders en hun familie wonen zonder huurprijs te betalen. In haar btw-aangiften heeft Medicom de btw over de vervaardigingskosten van dit gebouw volledig afgetrokken.

11 De bevoegde belastingadministratie heeft bij proces-verbaal van 3 september 1997 vastgesteld dat 50 % van dat gebouw door de beheerders van Medicom voor privédoeleinden werd gebruikt en voor dit gebruik van hen „een voordeel in natura [werd] geëist". Van oordeel dat slechts de helft van de btw over de vervaardigingskosten van dit gebouw kon worden afgetrokken, heeft de belastingadministratie aan Medicom een dwangbevel tot betaling van de in de aangifte over het tweede kwartaal van 1997 ten onrechte afgetrokken btw betekend.

12 De beheerders van Medicom hebben daarop erkend dat zij in de aanslagjaren 1997 en 1998 twee derde van het betrokken gebouw voor privédoeleinden hadden gebruikt. De bevoegde belastingadministratie heeft op 16 november 2000 het verzoek om btw-aftrek voor 1996 derhalve afgewezen en op 15 januari 2001 aan Medicom een nieuw dwangbevel betekend.

13 Aangezien het beroep van Medicom tegen deze dwangbevelen in eerste aanleg was verworpen, heeft zij de zaak bij het Hof van Beroep te Luik aanhangig gemaakt. Bij arrest van 24 maart 2006 heeft deze appelrechter tot nietigverklaring van de litigieuze dwangbevelen toepassing gemaakt van de uitlegging die het Hof in zijn arrest van 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101), van de Zesde richtlijn heeft gegeven.

Zaak C-211/11

14 MPA is blijkens de verwijzingsbeslissing een btw-plichtige vennootschap met rechtspersoonlijkheid met als activiteiten catering en organisatie van recepties. Zij heeft in 1991 een gebouw doen optrekken waar zij haar activiteiten uitoefent en voorts haar beheerder en zijn familie wonen zonder huurprijs te betalen. In haar btw-aangiften heeft MPA de btw over de vervaardigings- en inrichtingskosten van dit gebouw volledig afgetrokken.

15 De bevoegde belastingadministratie, die van oordeel was dat de btw slechts gedeeltelijk kon worden afgetrokken omdat een gedeelte van het gebouw was bestemd als woning voor de beheerder, heeft op 6 november 1995 aan MPA een dwangbevel betekend.

16 De rechter in eerste aanleg, bij wie MPA beroep tot nietigverklaring van dat dwangbevel had ingesteld, heeft dat beroep toegewezen. Het Hof van Beroep te Brussel heeft bij arrest van 4 januari 2006 het door de bevoegde belastingadministratie tegen het vonnis in eerste aanleg ingestelde hoger beroep verworpen met name op grond dat het gedeelte van het gebouw dat de beheerder als woning gebruikte, hoofdzakelijk in het belang van de door de btw-plichtige in dat gebouw uitgeoefende belastbare economische activiteit gratis ter beschikking was gesteld, zodat dit gedeelte van het gebouw kon worden beschouwd als een investeringsgoed waarvan de vervaardiging, het onderhoud, het herstel en de verbetering recht geven op btw-aftrek.

17 De bevoegde belastingadministratie heeft in de twee gedingen cassatieberoep ingesteld met name op grond dat, om te beginnen, het arrest Seeling, reeds aangehaald, niet kan worden toegepast op situaties als in de hoofdgedingen. Vervolgens geldt de terbeschikkingstelling aan de beheerder van een vennootschap van een gedeelte van een gebouw voor privédoeleinden in de inkomstenbelasting als een voordeel in natura, zodat niet kan worden gesproken van een situatie waarin een goed „gratis" of „zonder huurprijs" ter beschikking wordt gesteld. Ten slotte hangt het door artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn voor het ontstaan van het recht op aftrek vereiste rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen een handeling in een eerder stadium en een belastbare handeling in een later stadium niet af van het door de belastingplichtige nagestreefde doel en ontbreekt dat verband in casu. Overigens dient de belastingplichtige aan te tonen dat hij recht op aftrek heeft. Dat bewijs is evenwel niet geleverd.

18 Daarop heeft het Hof van Cassatie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende – in de twee zaken C-210/11 en C-211/11 gelijkluidende – prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 6, [lid 2, eerste alinea,] sub a, en 13, B, sub b, van de [Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat het volledige of gedeeltelijke gebruik – voor privédoeleinden van de beheerders, bestuurders of vennoten en hun familie van een belastingplichtige vennootschap met rechtspersoonlijkheid – van een tot het vermogen van die vennootschap behorend en dus in zijn geheel voor het bedrijf ervan bestemd gebouw wordt behandeld als een van belasting vrijgestelde dienstverrichting, namelijk als verpachting of verhuur van een onroerend goed in de zin van het genoemde artikel 13, B, sub b, wanneer als tegenprestatie voor dat gebruik geen betaling van een huurprijs in geld is bedongen, maar die tegenprestatie geldt als een voordeel in natura dat als zodanig wordt belast in de inkomstenbelasting waaraan de beheerders zijn onderworpen, zodat dat gebruik fiscaal geldt als de tegenprestatie voor een gedeelte van de arbeidsprestatie van de beheerders, bestuurders of vennoten?

2) Moeten die bepalingen aldus worden uitgelegd dat [die] vrijstelling in bovengenoemde situatie van toepassing is wanneer de vennootschap geen noodzakelijk verband tussen de exploitatie van het bedrijf en de gehele of gedeeltelijke terbeschikkingstelling van het gebouw aan de beheerders, bestuurders of vennoten aantoont en volstaat, in dat geval, een indirect verband?"

19 Bij beschikking van de president van het Hof van 28 juni 2011 zijn de zaken C-210/11 en C-211/11 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling alsook voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de terbeschikkingstelling van een gedeelte van een aan een rechtspersoon toebehorend onroerend goed voor de privédoeleinden van de beheerder ervan zonder dat de gebruikers voor het gebruik van dat onroerend goed een huurprijs in geld als tegenprestatie betalen, geldt als een van belasting vrijgestelde verhuur van onroerend goed in de zin van deze richtlijn, en of het dienaangaande verschil maakt dat de nationale inkomstenbelastingregeling deze terbeschikkingstelling beschouwt als een voordeel in natura dat ontstaat uit de uitvoering door de gebruikers van hun statutaire opdracht of hun arbeidsovereenkomst.

21 Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft een belastingplichtige de mogelijkheid om, voor de toepassing van de Zesde richtlijn, ervoor te kiezen het gedeelte van een goed dat hij voor privédoeleinden gebruikt, al dan niet in zijn onderneming op te nemen (zie met name arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 20, en arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 40).

22 Indien de belastingplichtige ervoor kiest, de investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor een algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking (zie met name arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 26, en arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 41).

23 Uit de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn volgt dat wanneer voor een voor het bedrijf bestemd goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan, het gebruik daarvan voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel en wordt belast op basis van de voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Lennartz, punt 26, en Seeling, punt 42).

24 Een belastingplichtige die ervoor kiest om een onroerend goed volledig voor zijn bedrijf te bestemmen en vervolgens een gedeelte van dat gebouw voor zijn privédoeleinden of die van zijn personeel gebruikt, heeft dus het recht om de over alle vervaardigingskosten van dat gebouw betaalde voorbelasting af te trekken en is dienovereenkomstig verplicht tot betaling van btw over het bedrag van de uitgaven voor dat privégebruik.

25 Met betrekking tot de toepassing van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, juncto artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bij gebruik voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel van een gedeelte van een volledig voor zijn bedrijf bestemd onroerend goed, heeft het Hof geoordeeld dat deze bepalingen zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke, ook al ontbreken de kenmerken van verpachting of verhuur van een onroerend goed in de zin van dat artikel 13, B, sub b, het gebruik voor privédoeleinden door het personeel van een belastingplichtige rechtspersoon van een gedeelte van een onroerend goed dat die belastingplichtige heeft gebouwd of krachtens een zakelijk recht op het goed in bezit heeft, behandelt als een op grond van deze laatste bepaling van btw vrijgestelde dienstverrichting, indien dat goed het recht op aftrek van voorbelasting heeft doen ontstaan (zie in die zin arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 56, en arrest van 29 maart 2012, BLM, C-436/10, punt 31).

26 Bijgevolg is slechts sprake van verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn wanneer is voldaan aan alle kenmerkende voorwaarden voor deze handeling: de eigenaar van een onroerend goed heeft de huurder, tegen betaling van huur en voor een overeengekomen duur, het recht verleend zijn goed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten (arresten van 9 oktober 2001, Mirror Group, C-409/98, Jurispr. blz. I-7175, punt 31, en Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 21, alsook arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 49).

27 Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn vormt immers een afwijking van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, en moet dus strikt worden uitgelegd. Deze bepaling kan, wanneer niet is voldaan aan een van de in het vorige punt vermelde voorwaarden, niet naar analogie worden toegepast omdat het privégebruik als woning van een voor een bedrijf bestemd onroerend goed, uit het oogpunt van het eindverbruik, het meest overeenkomt met verhuur in de zin van deze bepaling (zie in die zin arrest Seeling, reeds aangehaald, punten 44 en 45).

28 Aangaande meer bepaald de voorwaarde dat een huurprijs wordt betaald, volstaat het vast te stellen, zonder terug te komen op de rechtspraak volgens welke het begrip „diensten, welke [...] onder bezwarende titel worden verricht" in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde veronderstelt (zie met name arrest van 29 juli 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Jurispr. blz. I-7505, punt 27), dat voor het gegeven dat geen huurprijs wordt betaald, niet in de plaats kan worden gesteld dat dit privégebruik van een voor het bedrijf bestemd onroerend goed in de inkomstenbelasting geldt als een kwantificeerbaar voordeel in natura en dus enigszins als een deel van het loon waarvan de gebruiker heeft afgezien als tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van het onroerend goed.

29 Zoals het Hof in punt 45 van zijn arrest Seeling, reeds aangehaald, reeds heeft geoordeeld, kan – om te beginnen – artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn namelijk niet naar analogie worden toegepast door gelijkstelling, zoals de Belgische regering voorstelt, van het voor de berekening van de inkomstenbelasting geraamde voordeel in natura met een huurprijs.

30 Vervolgens kunnen situaties als in de hoofdgedingen, anders dan de Belgische regering stelt, niet worden vergeleken met de feiten in de zaak die heeft geleid tot het arrest Astra Zeneca UK, reeds aangehaald. Zoals blijkt uit de punten 29 tot en met 31 van dat arrest, stond in die zaak namelijk een rechtstreeks verband vast tussen de verstrekking van de betrokken aankoopbonnen door Astra Zeneca Ltd aan haar werknemers en het gedeelte van de bezoldiging in contanten waarvan deze werknemers als tegenprestatie voor die verstrekking uitdrukkelijk moesten afzien. In de hoofdgedingen blijkt noch te zijn aangetoond dat de bezoldiging van de beheerders is verminderd met een waarde die overeenkomt met de waarde van de terbeschikkingstelling van het betrokken onroerend goed, noch vast te staan dat de arbeidsprestatie van deze beheerders gedeeltelijk als een tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van het onroerend goed kan gelden (zie naar analogie arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punten 15 en 16).

31 Ten slotte wist het Hof blijkens punt 15 van het arrest BLM, reeds aangehaald, dat het privégebruik voor bewoning van een zonder huurprijs in geld ter beschikking van een bestuurder van de vennootschap BLM SA gesteld onroerend goed krachtens de nationale wetgeving in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, die overigens overeenkomt met de wetgeving in de hoofdgedingen, voor de belasting van natuurlijke personen werd gelijkgesteld met een op basis van een vast bedrag berekend voordeel in natura. Deze gelijkstelling, die niet is overgenomen in de punten 23 tot en met 30 van dat arrest, heeft voor de uitlegging door het Hof kennelijk geen verschil gemaakt.

32 Aan deze uitlegging kan niet worden afgedaan doordat het Hof in punt 32 van zijn arrest BLM, reeds aangehaald, heeft geoordeeld dat het aan de verwijzende rechter stond om te oordelen of, in een situatie als in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, ervan kon worden uitgegaan dat sprake was van verhuur van een onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn.

33 Het is immers de taak van de nationale rechterlijke instanties, die bij uitsluiting bevoegd zijn om de feiten te beoordelen, om gelet op de omstandigheden van elk concreet geval de wezenlijke kenmerken van de betrokken dienst vast te stellen teneinde deze dienst te kwalificeren uit het oogpunt van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 27 oktober 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, Jurispr. blz. I-10675, punt 32). Het Hof, dat het hoofdgeding dus niet hoefde te beslechten, heeft dat aan de verwijzende rechter overgelaten daar niet was uitgesloten dat ander bewijs dan in het bij het Hof ingediende dossier kon bestaan, waaruit kon blijken dat in casu alle kenmerken van een verhuur van onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aanwezig waren.

34 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de terbeschikkingstelling van een gedeelte van een aan een rechtspersoon toebehorend onroerend goed voor de privédoeleinden van de beheerder ervan zonder dat de gebruikers voor het gebruik van dat onroerend goed een huurprijs in geld als tegenprestatie betalen, geldt als een van

belasting vrijgestelde verhuur van onroerend goed in de zin van deze richtlijn, en dat het dienaangaande geen verschil maakt dat de nationale inkomstenbelastingregeling deze terbeschikkingstelling beschouwt als een voordeel in natura dat ontstaat uit de uitvoering door de gebruikers van hun statutaire opdracht of hun arbeidsovereenkomst.

Tweede vraag

35 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de gehele of gedeeltelijke terbeschikkingstelling van een volledig aan het bedrijf toebehorend onroerend goed aan de beheerders, bestuurders of vennoten ervan, wel of niet rechtstreeks verband met de exploitatie van het bedrijf houdt, in situaties als in de hoofdgedingen relevant is om uit te maken of deze terbeschikkingstelling onder de vrijstelling van laatstgenoemde bepaling valt.

36 Volgens de rechtspraak van het Hof is de toepassing van het btw-stelsel en derhalve van de aftrekregeling afhankelijk van de vraag of de goederen zijn gekocht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 kan aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes (arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 15). Een belastingplichtige die een goed uitsluitend voor eigen privédoeleinden verwerft, handelt evenwel als particulier en niet als belastingplichtige in de zin van deze richtlijn (arrest van 6 mei 1992, De Jong, C-20/91, Jurispr. blz. I-2847, punt 17).

37 Een belastingplichtige die ervoor kiest om een onroerend goed volledig voor zijn bedrijf te bestemmen en vervolgens een deel van dat onroerend goed voor privédoeleinden gebruikt, heeft bovendien, zoals volgt uit de in de punten 21 tot en met 24 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, het recht om de over alle vervaardigingskosten van dat onroerend goed betaalde bedragen aan voorbelasting af te trekken en is dienovereenkomstig verplicht tot betaling van btw over het bedrag van de uitgaven voor dat gebruik.

38 Anders dan de Belgische regering lijkt te stellen, is de belastingplichtige in een dergelijke situatie niet gehouden aan te tonen dat het onroerend goed dat volledig tot het bedrijf behoort, geheel of gedeeltelijk ter beschikking van de beheerders, bestuurders of vennoten wordt gesteld „voor belaste handelingen” in de zin van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

39 Een belastingplichtige die ervoor heeft gekozen het onroerend goed volledig voor zijn bedrijf te bestemmen, kan het namelijk, zoals blijkt uit artikel 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, gebruiken voor andere dan bedrijfsdoeleinden en van hem kan niet worden verlangd dat hij aantoont dat het daarbij gaat om een gebruik voor belaste handelingen. De belastingplichtige hoeft dus geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen het gebruik voor privédoeleinden van het betrokken onroerend goed en zijn belastbare economische activiteiten aan te tonen.

40 Derhalve dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de gehele of gedeeltelijke terbeschikkingstelling van het volledig aan het bedrijf toebehorende onroerend goed aan de beheerders, bestuurders of vennoten ervan, wel of niet rechtstreeks verband met de exploitatie van het bedrijf houdt, in situaties als in de hoofdgedingen irrelevant is om uit te maken of deze terbeschikkingstelling onder de vrijstelling van laatstgenoemde bepaling valt.

Kosten

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

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de terbeschikkingstelling van een gedeelte van een aan een rechtspersoon toebehorend onroerend goed voor de privédoeleinden van de beheerder ervan zonder dat de gebruikers voor het gebruik van dat onroerend goed een huurprijs in geld als tegenprestatie betalen, geldt als een van belasting vrijgestelde verhuur van onroerend goed in de zin van deze richtlijn, en dat het dienaangaande geen verschil maakt dat de nationale inkomstenbelastingregeling deze terbeschikkingstelling beschouwt als een voordeel in natura dat ontstaat uit de uitvoering door de gebruikers van hun statutaire opdracht of hun arbeidsovereenkomst.**

2) **De artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moeten aldus worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de gehele of gedeeltelijke terbeschikkingstelling van het volledig aan het bedrijf toebehorende onroerend goed aan de beheerders, bestuurders of vennoten ervan, wel of niet rechtstreeks verband met de exploitatie van het bedrijf houdt, in situaties als in de hoofdgedingen irrelevant is om uit te maken of deze terbeschikkingstelling onder de vrijstelling van laatstgenoemde bepaling valt.**

ondertekeningen