CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 2 maart 1989 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In de onderhavige zaak is het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn (Zesde richtlijn — 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag; PB 1977, L 145, blz. 1). Het gaat om de fiscale behandeling van een bedrijfsvoertuig, voor zover het door de eigenaar van de onderneming voor privédoeleinden werd gebruikt. De moeilijkheid bestaat hierin, dat de auto tweedehands was gekocht van een particulier die geen BTW-plichtige was.

2. Artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

2. de invoer van goederen."

Artikel 6 van de richtlijn bepaalt onder meer:

„1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

...

2. Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

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

b) ...

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

3. Wat de omschrijving van de maatstaf van heffing betreft, heet het in artikel 11 A, lid 1, sub c, van de richtlijn: „De maatstaf

* Oorspronkelijke taal: Engels.

van heffing is: ... voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven."

4. In de Bondsrepubliek Duitsland, moest de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer zijn gelegd (artikel 1, zoals gewijzigd bij richtlijn 78/583; PB 1978, L 194, blz. 16).

5. Paragraaf 1, lid 1, 2, sub b, van het Duitse Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG, wet op de omzetbelasting) bepaalt onder het opschrift „Belastbare handelingen": „Aan de omzetbelasting zijn onderworpen de volgende handelingen: ... het eigen gebruik in het belastinggebied. Van eigen gebruik is sprake, wanneer een ondernemer in het kader van zijn onderneming andere prestaties als bedoeld in paragraaf 3, lid 9, verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden." In artikel 3, lid 9, heet het onder het opschrift „Levering, andere prestaties": „Andere prestaties zijn prestaties die geen leveringen zijn".

6. De bepalingen van paragraaf 1, lid 1, 2, sub b, van de Duitse wet zijn in wezen gelijk aan die van artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn met één uitzondering: de richtlijn maakt de belastingheffing afhankelijk van de voorwaarde, dat de BTW over de betrokken goederen aftrekbaar moet zijn, terwijl de Duitse wet een dergelijke voorwaarde niet stelt.

7. Kühne, verzoeker in het hoofdgeding, is advocaat. Hij heeft een tweedehands auto gekocht van een particulier die niet BTW-plichtig was. Die auto gebruikte hij gedeeltelijk voor beroeps- en gedeeltelijk voor privédoeleinden. In de aanslag omzetbelasting 1981 voor zijn advocatenpraktijk belastte het Finanzamt München III, verweerder in het hoofdgeding, ook het privégebruik van zijn bedrijfsauto. Kühnes bezwaar tegen deze aanslag had in zoverre succes, dat het Finanzamt voor het privégebruik van de bedrijfsauto niet meer uitging van 40, doch van 25% van de totale kosten, en de omzetbelasting dienovereenkomstig verlaagde. Aangezien het bezwaar voor het overige werd afgewezen, stelde verzoeker beroep in. Hij stelde, dat de belasting ter zake van privégebruik enkel over de exploitatiekosten van de auto mocht worden geheven en niet over de afschrijving, aangezien hij de auto had gekocht van een particulier, van wie hij geen factuur kon krijgen op grond waarvan hij de belasting had kunnen aftrekken. Zou het aan het privégebruik toe te rekenen gedeelte van de afschrijving door het belasten van het eigen gebruik andermaal aan omzetbelasting worden onderworpen, dan zou de omzetbelasting tweemaal worden geheven, wat in strijd met het systeem zou zijn.

8. Met het oog op de oplossing van dit geschil heeft het Finanzgericht München bij beschikking van 9 december 1987, ingeschreven ter griffie van het Hof op 16 februari 1988, het Hof een aantal prejudiciële vragen voorgelegd. Deze vragen luiden:

„I — Hoe moet artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn worden uitgelegd ?

1) Wordt door de conditionele bijzin ‚wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan':

a) de belasting van eigen gebruik enkel uitgesloten in gevallen waarin de voorbelasting vanwege een belastingvrij gebruik van het goed in de onderneming (paragraaf 15, lid 2, UStG) respectievelijk vanwege gebruik van het goed voor andere doeleinden dan voor belaste handelingen van de ondernemer (artikel 17, lid 2, Zesde richtlijn) niet aftrekbaar is, of

b) is zij ook dan uitgesloten, indien de voorbelasting om andere redenen niet kon worden afgetrokken, bij voorbeeld wegens verkrijging van een niet-ondernemer ?

Bij bevestigende beantwoording van vraag 1 b:

2) Is voor een goed een recht op gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde ontstaan in de zin van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, indien de belastingplichtige voor de levering van het goed aan hem geen BTW heeft kunnen aftrekken, maar wel voor de leveringen en diensten die hij voor het behoud (reparatie, onderhoud, enz.) of voor het gebruik (brandstof, smeermiddelen, enz.) van het goed van andere ondernemers heeft ontvangen respectievelijk door deze heeft laten verrichten ?

3) Bij ontkennende beantwoording van vraag 2:

a) Staat artikel 6, lid 2, tweede alinea, de Lid-Staten enkel toe afwijkingen vast te stellen, waarbij geheel of gedeeltelijk wordt afgezien van de belasting van het gebruik van goederen in de zin van de eerste alinea, sub a, of

b) zijn zij ook bevoegd dit gebruik te belasten, ongeacht of voor het gebruikte goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan ?

II — Bij bevestigende beantwoording van vraag I, 3 a:

1) Heeft de Duitse wetgever de Zesde richtlijn niet naar behoren in nationaal recht omgezet doordat hij in paragraaf 1, lid 1, sub 2, b, UStG 1980 het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed ook dan aan BTW onderwerpt, wanneer voor dit goed geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan ?

Bij bevestigende beantwoording van vraag 1:

2) Kan een belastingplichtige zich voor de in belastingzaken bevoegde Duitse rechter beroepen op artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, Zesde richtlijn en de daar-

aan door het Hof van Justitie gegeven uitlegging ?

III — Zo vraag I, 1 a, 2 of 3 b, bevestigend of vraag II, 1 of 2, ontkennend moet worden beantwoord:

Hoe moet artikel 11 A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn worden uitgelegd ? Omvatten de uitgaven alle voor het verrichten van de dienst gemaakte kosten van de belastingplichtige of enkel — in voorkomend geval pro rata — de door hem betaalde tegenprestaties voor leveringen en diensten, voor zover hiervoor recht op aftrek van BTW is ontstaan ?"

9. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Commissie, die de zijde kiest van de belastingbetaler, en door de Portugese regering, die het standpunt van de fiscus deelt. In wezen komen de argumenten van de Commissie hierop neer, dat het belasten van een handeling waarop een nog niet afgetrokken belastingrestant uit een eerdere handelsfase drukt, een dubbele belastingheffing is die onverenigbaar is met het systeem van de BTW-regeling. Een dergelijke dubbele belastingheffing kan voorkomen wanneer, zoals in casu, goederen bij aankoop van een niet-belastingplichtige het handelscircuit hebben verlaten en later opnieuw in dat circuit worden gebracht, doordat ze tweedehands worden gekocht door een belastingplichtige die omzetbelasting moet betalen zonder de op de levering drukkende voorbelasting te kunnen terugvorderen. Volgens de Commissie is een nationale wettelijke regeling die zulk een dubbele belastingheffing mogelijk maakt, in strijd met de Zesde richtlijn.

10. De Portugese regering van haar kant stelt zich op het standpunt, dat de basisregel van de Zesde richtlijn is, dat geen aftrek mogelijk is zonder een belastbare handeling, zoals in het geval van goederen die van een niet-belastingplichtige worden gekocht. De kern van haar betoog is in feite, dat het begrip aftrekbaarheid in zulk een geval niet op zijn plaats is en dat die uitlegging in sommige gevallen in feite tot een „verkapte belasting" leidt, niettegenstaande dat dit in strijd met de geest van de BTW-regeling tot dubbele belasting leidt. Dit is het systeem dat in de Zesde richtlijn — vooral in artikel 17, lid 2, daarvan — is neergelegd, en de richtlijn heeft de verkapte belasting buiten beschouwing gelaten. Dat een afzonderlijke richtlijn noodzakelijk werd geacht om de situatie van gebruikte goederen te regelen, wijst erop, dat dit de basisregel is. De Duitse regering, die geen schriftelijke opmerkingen bij het Hof heeft ingediend, doch ter terechtzitting was vertegenwoordigd, sluit zich uitdrukkelijk aan bij de redenering van de Portugese regering en stelt dat, hoewel de onderhavige belasting inderdaad in strijd met het systeem van de BTW-regeling tot een dubbele belasting leidt, die dubbele belasting voorlopig moet worden gedoogd, omdat de BTW-regeling in de Gemeenschap nog niet volledig is geharmoniseerd.

11. Ik zou er primair op willen wijzen, dat de belastingheffing in de onderhavige zaak, ofschoon in verband staand met een auto, niet een levering van goederen betreft, maar het verrichten van een dienst, in de vorm van het gebruik van een bedrijfsauto voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Het gebruik van de auto is een eenvoudige manier om de aard van de prestatie te omschrijven: in arti-

kel 6, lid 2, sub a, gaat het uitdrukkelijk over „het gebruiken van goederen". In de tweede plaats is er in feite geen handeling waarover belasting kan worden geheven: de onderneming maakt geen winst, er vindt geen betaling plaats en er wordt geen factuur opgesteld. Zowel in het stelsel van de richtlijn als naar Duits recht bestaat er alleen een fictieve dienstverrichting. Zo bepaalt artikel 6, lid 2, van de richtlijn dat de betrokken handelingen „met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld". Deze gelijkstelling in de richtlijn is bedoeld om te voorkomen, dat een belastingplichtige die op een goed drukkende voorbelasting heeft afgetrokken, dat goed aldus belastingvrij aan de eindverbruiker zou kunnen verkopen. Volgens de toelichting bij het ontwerp voor een Zesde richtlijn (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, Supplement 11/73, blz. 11) wordt krachtens die bepaling „de belasting alleen geheven indien voor het gebruikte goed aanspraak werd gemaakt op aftrek van de bij de verwerving ervan geheven belasting, zulks ter vermijding dat in het geheel geen belasting wordt geheven". [1]

12. Artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn is alleen van toepassing „wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan". Wanneer een dienst, zoals het gebruik van een auto, wordt verricht door een belastingplichtige die de auto op de normale manier van een andere belastingplichtige heeft gekocht, wordt over de aankoop BTW betaald die door de koper kan worden afgetrokken, en is aan de voorwaarde van artikel 6, lid 2, sub a, voldaan. Het gebruik van de auto is dan aan belasting onderworpen. Het is evenwel de vraag, of aan die voorwaarde is voldaan wanneer geen voorbelasting kan worden afgetrokken, omdat de betrokken goederen tweedehands van een niet-belastingplichtige zijn gekocht. Daarover gaat het in de eerste prejudiciële vraag in deze zaak.

13. Waar in de zinsnede „wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan" sprake is van „belasting over de toegevoegde waarde", wordt daarmee mijns inziens bedoeld het totaal van de BTW die in de opeenvolgende handelsfasen op het goed is komen te rusten en in de prijs van het goed is begrepen. De uitdrukking „recht op aftrek" in dezelfde zinsnede moet worden gelezen in de context van de bepalingen van de Zesde richtlijn inzake aftrek (hoofdstuk XI, artikelen 17-20). Artikel 6, lid 2, sub a, moet dus worden gelezen als volgt: „Wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan overeenkomstig de artikelen 17 en 18 van deze richtlijn". Het Hof verklaarde in zijn arrest van 14 februari 1985 (zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655, r. o. 19), dat „de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen." Aan de zinsnede „wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan" in artikel 6, lid 2, sub a, moet dus het belang worden toegekend dat er aan toekomt, en zij moet worden uitgelegd in het licht van voormelde doelstelling, zodat ik mij niet kan aansluiten bij de opvatting van de Duitse regering, dat de belastingheffing niet afhangt van het al dan niet bestaan van een aftrek. Als ik het goed zie, betoogt de Portugese regering, dat wanneer goederen door een niet-belastingplichtige worden doorverkocht, de situatie volledig buiten de werkingssfeer van artikel 17 valt, omdat de handeling per definitie niet belastbaar is, zodat de voorwaarde van aftrekbaarheid in artikel 6, lid 2, sub a, niet ter zake dienend

1 — NvdV: De in het Bulletin afgedrukte Nederlandse tekst („zulks ter vermijding van *dubbele* belastingheffing") is kennelijk onjuist.

is. Ik kan het met dit betoog niet eens zijn, want die interpretatie zou een belangrijke beperking aanbrengen op artikel 6, waarvoor in de tekst geen steun is te vinden. De zinsnede „wanneer recht op volledige of gedeeltelijke aftrek is ontstaan" in artikel 6, lid 2, sub a, is ruim geformuleerd en sluit geen enkele categorie handelingen uit. Mijns inziens zijn de artikelen 17 en 18, wanneer zij juist worden uitgelegd, hier wel degelijk van toepassing en is de kernvraag, of voor de betrokken handeling (de aankoop van een tweedehands auto van een niet-belastingplichtige) krachtens die artikelen een recht op aftrek is ontstaan. Volgens artikel 17, lid 2, mag een belastingplichtige onder meer de BTW aftrekken die voldaan is „voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen". Er is evenwel geen aftrekregeling voor goederen die door een niet-belastingplichtige zijn geleverd, zoals een van een particulier gekochte tweedehands auto. Bovendien moet de belastingplichtige om de voorbelasting te kunnen aftrekken, krachtens artikel 18, lid 1, sub a, in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur. De nationale rechter heeft vastgesteld, dat de belastingbetaler in de onderhavige zaak voor het betrokken voertuig geen factuur kon krijgen. Bijgevolg is de BTW over een auto zoals die waarover het in casu gaat, niet aftrekbaar.

14. Mijns inziens volgt daaruit, dat aan de voorwaarde van aftrekbaarheid van artikel 6, lid 2, sub a, niet is voldaan, zodat in beginsel het privégebruik van een voertuig als het onderhavige niet op grond van artikel 6, lid 2, sub a, als een belastbare dienst kan worden beschouwd. Deze conclusie is in overeenstemming met het doel van artikel 6, lid 2, sub a — voorkomen dat een goed aan belasting ontsnapt — aangezien dat risico niet bestaat wanneer, zoals in casu, de in de eerdere handelsfasen geaccumuleerde BTW op de betrokken goederen drukt en de belastingplichtige de BTW niet kan aftrekken.

15. Anders dan eenvoudiger goederen kan een auto alleen te zamen met brandstof en smeermiddelen worden gebruikt; bovendien moet een auto regelmatig worden hersteld en onderhouden. Gesteld dat de BTW op brandstof, smeermiddelen, herstellingen, onderhoud, enzovoort, voor een auto aftrekbaar is, dan rijst de vraag, of dit inhoudt dat de BTW op de auto zelf „gedeeltelijk aftrekbaar" is in de zin van artikel 6, lid 2, sub a, zodat het gebruik van de auto zelf krachtens die bepaling belastbaar wordt (vraag I, 2).

16. Hoewel dit in de verwijzingsbeschikking niet als feit wordt vermeld, is er wel uit af te leiden en is in ieder geval zeer waarschijnlijk, dat de diverse goederen en diensten die in verband met het gebruik van de auto werden geleverd en verricht, anders dan de auto zelf, afkomstig zijn van belastingplichtigen die daarvoor een factuur konden afgeven, zodat de voorbelasting kan worden afgetrokken. In dat geval zou voor die handelingen zijn voldaan aan de voorwaarde, dat de BTW volledig of gedeeltelijk aftrekbaar dient te zijn, zodat, ook al was over het gebruik van de auto zelf geen belasting verschuldigd, de in verband met dat gebruik geleverde goederen en verrichte diensten krachtens artikel 6, lid 2, sub a, aan belasting onderworpen zouden zijn, behoudens wanneer daarover belasting verschuldigd zou zijn krachtens artikel 5, lid 6, dat de belastbaarheid van leveringen

en diensten aan dezelfde voorwaarde van aftrekbaarheid bindt.

17. Voor zover deze leveringen en diensten krachtens de artikelen 5, lid 6, dan wel 6, lid 2, sub a, aan belasting onderworpen zijn, geldt voor de desbetreffende maatstaf van heffing de richtlijn, inzonderheid artikel 11. Gesteld nu dat zij aan belasting onderworpen zijn, dan staat deze belastbaarheid evenwel los van de fiscale behandeling van de auto zelf en is dat niet voldoende om het privégebruik van de auto onder artikel 6, lid 2, sub a, te brengen.

18. In deze redenering is dus het gebruik van de auto zelf volgens de richtlijn niet belastbaar, maar zijn dat alleen de leveringen en diensten die met het gebruik verband houden en waarvoor de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft; daarmee zou dan het probleem van de belasting van het privégebruik zijn opgelost, en wel zonder dat een cumulatieve heffing van BTW plaatsvindt en zonder dat het eindverbruik onbelast blijft. Dit resultaat zou dus volledig in overeenstemming zijn met het systeem.

19. Vervolgens rijst de vraag, welke de gevolgen zijn van de tweede volzin van artikel 6, lid 2, naar luid waarvan „de Lid-Staten... van het bepaalde in dit lid (kunnen) afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt" (het onderwerp van vraag I, 3). De verwijzende rechter betwijfelt, of de wetgever van de betrokken Lid-Staat op grond van deze bepaling alleen afwijkingen kan voorzien ten gunste van de belastingplichtige — door volledig of gedeeltelijk van het belasten van het gebruik van goederen in de zin van artikel 6, lid 2, sub a, af te zien —, dan wel of op grond van deze bepaling ook afwijkingen ten nadele van de belastingplichtige mogelijk zijn, in die zin dat dat gebruik zou mogen worden belast ongeacht of de BTW op die goederen volledig of gedeeltelijk aftrekbaar is.

20. De tweede volzin van artikel 6, lid 2, houdt een afwijking in, zodat hij mijns inziens eng moet worden uitgelegd, en aangezien de richtlijn strekt tot harmonisatie van de wetgevingen, moet de bevoegdheid van de Lid-Staten om afwijkingen te voorzien, beperkt worden opgevat (zie het arrest van 3 oktober 1985, zaak 249/84, Profant, Jurispr. 1985, blz. 3237, inzonderheid r. o. 25). De voorkeur dient dan ook uit te gaan naar de meest strikte van de twee door de nationale rechter gesuggereerde oplossingen, namelijk dat de Lid-Staten alleen mogen derogeren, voor zover zij van het belasten van het gebruik van goederen overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, afzien.

21. Ook wanneer de tweede volzin van artikel 6, lid 2, aldus werd gelezen, dat de Lid-Staten krachtens artikel 6, lid 2, sub a, belasting mogen heffen ongeacht of de BTW op de betrokken goederen volledig dan wel gedeeltelijk aftrekbaar is, blijft aan deze machtiging de voorwaarde verbonden, dat een dergelijke belasting niet tot „concurrentievervalsing" mag leiden. In dat verband heeft het Hof (in zijn arresten van

10 juli 1985, zaken 16/84, Commissie/Nederland, Jurispr. 1985, blz. 2355, r. o. 18, en 17/84, Commissie/Ierland, ibid., blz. 2375, r. o. 14) verklaard: „Over gebruikte goederen die opnieuw in het handelscircuit worden gebracht, wordt... andermaal belasting geheven, terwijl op gebruikte goederen die rechtstreeks van de ene gebruiker naar een andere overgaan, enkel de belasting blijft drukken die bij de eerste verkoop aan een niet-belastingplichtige verbruiker is geheven. Met name bij een hoog BTW-tarief leidt dit verschil in behandeling tot een vervalsing van de mededinging tussen enerzijds rechtstreekse verkopen tussen verbruikers en anderzijds transacties via de normale handelskanalen; daardoor worden sectoren van de handel, waarin veel transacties in gebruikte goederen plaatsvinden, zoals met name de autohandel, benadeeld." Zo gezien, zou een Lid-Staat de mededinging vervalsen, wanneer hij van de voorwaarde van aftrekbaarheid van artikel 6, lid 2, sub a, afwijkt door gebruikte goederen waarvoor geen recht op aftrek van BTW is ontstaan, te belasten. Ik ben dan ook van mening, dat de tweede volzin van artikel 6, lid 2, eraan in de weg staat, dat de Lid-Staten BTW heffen over het gebruik van goederen in de zin van artikel 6, lid 2, sub a, wanneer die goederen tweedehands van een niet-belastingplichtige zijn gekocht.

22. In verband met gebruikte goederen moet ook aandacht worden besteed aan de gevolgen van artikel 32, hoewel de nationale rechter daarover geen vragen heeft gesteld. Blijkbaar kon de Raad ten tijde van de vaststelling van de Zesde richtlijn niet tot overeenstemming komen over een belastingregeling voor gebruikte goederen. Het voorstel van de Commissie voor zulk een regeling is uiteengezet en toegelicht in het *Bulletin van de Europese Gemeenschappen* (Supplement 11/73, blz. 23-24 en 50). Over gebruikte goederen bepaalt artikel 32 van de richtlijn:

„De Raad zal vóór 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, de communautaire belastingregeling vaststellen die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen.

De Lid-Staten die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn op bovengenoemd gebied een bijzondere regeling toepassen, kunnen deze regeling handhaven totdat de bovengenoemde communautaire regeling van toepassing wordt."

23. De Raad heeft evenwel geen richtlijn voor gebruikte goederen vastgesteld, hoewel de Commissie in januari 1978 een voorstel heeft ingediend (PB 1978, C 26, blz. 2) dat in 1979 werd gewijzigd (PB 1979, C 136, blz. 8) en blijkbaar in november 1987 werd ingetrokken. Naar het schijnt heeft de Commissie een nieuw voorstel voor een richtlijn ter zake voorbereid (PB 1989, C 76, blz. 10). De thans geldende communautaire BTW-regeling voor gebruikte goederen blijft dus onvolledig.

24. Wat de eventuele gevolgen van artikel 32 betreft, zou ik drie punten willen bespreken. In de eerste plaats kan worden

aangevoerd, dat gebruikte goederen een aparte materie vormen, die zonder meer buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt. Dit staat echter niet met zoveel woorden in artikel 32. Daarin wordt de gemeenschapswetgever alleen opgedragen, voor deze goederen een gemeenschapsregeling vast te stellen. Daaruit af te leiden, dat de richtlijn niet geldt voor gebruikte goederen zolang die regeling niet is vastgesteld, zou het gevaar inhouden dat de richtlijn voor een deel een dode letter blijft, in het bijzonder wanneer, zoals in casu, de gemeenschapswetgever ook lang na het verstrijken van de termijn nog niets heeft ondernomen. Juister, en beter overeen te brengen met het nuttig effect van de richtlijn is, dat met uitzondering van alleen artikel 32, tweede alinea, waarover ik het later nog zal hebben, de richtlijn van toepassing is op gebruikte goederen, voor zover de bepalingen ervan zulks toelaten, totdat de gemeenschapswetgever een communautaire belastingregeling voor gebruikte goederen vaststelt. In deze visie is artikel 32, eerste alinea, in gevallen betreffende gebruikte goederen niet ter zake dienend.

25. In de tweede plaats zou men kunnen stellen, dat artikel 32 geldt voor de levering van gebruikte goederen, doch niet voor gevallen waarin het gaat om diensten, zodat het in casu niet van toepassing is. Dit is de opvatting van de Commissie en van de regering van de Bondsrepubliek Duitsland. In dezelfde richting wijst de omstandigheid, dat het voorstel van 1978 en de wijziging daarvan in 1979 alsook het meest recente voorstel van de Commissie voor een richtlijn inzake de belasting over gebruikte goederen, alleen betrekking hebben op levering van goederen en niet op diensten. Een definitieve standpuntbepaling in deze discussie lijkt mij echter niet noodzakelijk.

26. In de derde plaats heeft de Raad, zoals gezegd, de door artikel 32, eerste alinea, op hem gelegde verplichting om een communautaire belastingregeling voor gebruikte goederen vast te stellen, tot op heden niet vervuld. Bijgevolg blijft de regel van de tweede alinea van dat artikel van toepassing, dat „de Lid-Staten die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn een bijzondere regeling toepassen, deze regeling kunnen handhaven"; de vraag is nu, of regels als de onderhavige Duitse als een „bijzondere regeling" als bedoeld in de tweede alinea zijn toegestaan. In de tekst van paragraaf 1, leden 1 en 2, sub b, of van paragraaf 3, lid 9, van het Umsatzsteuergesetz wordt nergens specifiek verwezen naar gebruikte goederen. Bedoelde bepalingen zijn in volstrekt algemene termen gesteld. Zelfs bij de ruimst mogelijke uitlegging lijkt het mij onmogelijk, in een in volstrekt algemene termen gestelde bepaling van nationaal recht een „bijzondere regeling" voor gebruikte goederen te zien, wanneer daarin niet specifiek naar gebruikte goederen wordt verwezen. Dergelijke bepalingen zijn mijns inziens derhalve niet toegestaan als een „bijzondere regeling" in de zin van artikel 32. Zo gezien, behoeft niet te worden onderzocht, of de Duitse regels „bij de inwerkingtreding" van de Zesde richtlijn van toepassing waren.

27. Elk van deze drie argumenten leidt dus tot de conclusie, dat artikel 32 voor de beslechting van het onderhavige geschil niet ter zake dienend is.

28. Gelet op de antwoorden die ik voor vraag I heb gesuggereerd, wordt het nodig om op vraag II in te gaan. Vraag II, 1, betreffende de verenigbaarheid van de Duitse wetgeving met het gemeenschapsrecht, kan niet worden beantwoord in de vorm zoals zij in de verwijzingsbeschikking is geformuleerd. Dit soort vragen kunnen het onderwerp van een niet-nakomingsprocedure krachtens artikel 169 EEG-Verdrag zijn, doch onder artikel 177 kan het Hof zich alleen uitspreken over de uitlegging of de geldigheid van de betrokken gemeenschapsmaatregel.

29. Wanneer de nationale rechter bij de toepassing van de prejudiciële beslissing vaststelt, dat de betrokken nationale bepaling onverenigbaar is met de gemeenschapsbepaling zoals zij in de prejudiciële beslissing is uitgelegd, moet hij de nationale bepaling buiten toepassing laten ten gunste van de gemeenschapsbepaling, wanneer deze rechtstreekse werking heeft (arrest van 9 maart 1978, zaak 106/77, Simmenthal, Jurispr. 1978, blz. 629). In dit verband moet worden nagegaan, of artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn rechtstreekse werking heeft; daarover gaat vraag II, 2.

30. De Portugese regering heeft hierover geen opmerkingen gemaakt. Volgens de Duitse regering heeft de bepaling geen rechtstreekse werking, maar volgens de Commissie wel, en zij beroepen zich allebei op de rechtspraak van het Hof ter zake.

31. De voorwaarden voor rechtstreekse werking zijn, dat de betrokken bepaling voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk is (arrest van 19 januari 1982, zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, inzonderheid r. o. 25). Het criterium van aftrekbaarheid in artikel 6, lid 2, sub a, is volgens mij helder en eenvoudig genoeg om aan de eerste voorwaarde te kunnen voldoen: de nationale rechter kan deze voorwaarde zonder moeilijkheden toepassen. Wat het tweede criterium betreft, moet op twee punten worden gelet. In de eerste plaats kan men zich afvragen, of artikel 32 de toepassing van artikel 6, lid 2, sub a, op gebruikte goederen schorst. Het bevat geen algemene aanwijzing in die zin, doch alleen een specifieke afwijking, en zoals gezegd ben ik van mening, dat die afwijking in casu niet van toepassing is. Mijns inziens verbindt artikel 32 dus aan artikel 6, lid 2, sub a, geen voorwaarde die een beletsel zou kunnen vormen voor de rechtstreekse werking ervan. In de tweede plaats kunnen de Lid-Staten krachtens de tweede volzin van artikel 6, lid 2, naar eigen goeddunken van de eerste volzin van artikel 6, lid 2, afwijken en men zou zich kunnen afvragen, of dit aan artikel 6, lid 2, sub a, een voorwaarde verbindt die de rechtstreekse werking ervan uitsluit. Zoals gezegd, geldt de afwijking in de tweede volzin van artikel 6, lid 2, mijns inziens niet voor de voorwaarde van aftrekbaarheid in artikel 6, lid 2, sub a; die afwijking staat de Lid-Staten alleen toe, gebruikte goederen niet krachtens artikel 6, lid 2, sub a, te belasten. Zo gezien, stelt de tweede volzin van artikel 6, lid 2, geen enkele voorwaarde waaraan moet zijn voldaan, voordat het vereiste van aftrekbaarheid kan gelden. Ik ben dan ook van mening, dat artikel 6, lid 2,

sub a, van de richtlijn rechtstreekse werking kan hebben.

32. Gezien het voorgaande, behoeft vraag III niet te worden beantwoord. Voor het geval dat het Hof hierover anders zou oordelen, wil ik eraan toevoegen, dat om de hierboven gegeven redenen het gebruik van de auto enerzijds en de levering van de voor het gebruik van de auto noodzakelijke goederen en diensten zoals brandstof, smeermiddelen, herstellingen en onderhoud anderzijds, fiscaal afzonderlijk moeten worden behandeld en niet te zamen onder artikel 11 van de richtlijn kunnen worden gebracht.

33. Mitsdien geef ik in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn sluit de heffing van belasting over het privégebruik van bedrijfsgoederen uit, wanneer de voorbelasting over die goederen niet aftrekbaar is omdat zij van een niet-belastingplichtige zijn verkregen.

2) Wanneer een belastingplichtige over de levering van goederen aan hem geen BTW heeft kunnen aftrekken, doch wel over de levering van andere goederen of diensten die hij van andere belastingplichtigen heeft verkregen met het oog op het onderhoud of het gebruik van de goederen, brengt dit niet mee, dat voor eerstbedoelde goederen de BTW gedeeltelijk zou kunnen worden afgetrokken overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

3) De in artikel 6, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn voor de Lid-Staten voorziene afwijkingsmogelijkheid van artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn houdt alleen in, dat zij gedeeltelijk of geheel kunnen afzien van het belasten van het gebruik van goederen overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a.

4) Een belastingplichtige kan zich voor de nationale rechter op artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn beroepen".