CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 10 november 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In deze zaak verzoekt het Bundesfinanzhof het Hof om uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388/EEG van de Raad; PB 1977, L 145, blz. 1), en in het bijzonder van artikel 6, lid 2, van deze richtlijn. Centraal staat de vraag, of een ondernemer die een bedrijfsvoertuig gebruikt voor privédoeleinden, ter zake van dit privégebruik belasting dient te betalen over diverse posten voor niet-belaste of belastingvrije kosten die zijn gemaakt in verband met het onderhoud of het gebruik van de auto (in het bijzonder garagehuur, heffingen en belastingen, verzekering en parkeergelden).

De relevante gemeenschapsbepalingen

2. Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

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

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

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

3. Artikel 11, deel A, lid 1, bepaalt:

„De maatstaf van heffing is:

a) (...)

b) (...)

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

* Oorspronkelijke taal: Engels.

(...)"

4. Wanneer derhalve een belastingplichtige (dat wil zeggen een persoon die een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de richtlijn verricht) voor privédoeleinden gebruik maakt van een bedrijfsgoed of voor privédoeleinden diensten uit zijn bedrijf ontvangt, wordt hij volgens deze bepalingen geacht voor zichzelf een dienst onder bezwarende titel te verrichten. Hierbij is de maatstaf van heffing het bedrag van de kosten voor het verrichten van de diensten. Het doel van artikel 6, lid 2, sub a, is te voorkomen, dat een belastingplichtige kan genieten van het belastingvrij gebruik van een goed door een bedrijfsgoed waarvoor hij overeenkomstig artikel 17 van de richtlijn de BTW heeft afgetrokken, voor privédoeleinden te gebruiken (dat wil zeggen voor een bedrijfsgoed waarvan de belastingplichtige van de fiscus de door de leverancier in rekening gebrachte BTW heeft teruggekregen door deze af te trekken van de BTW die hijzelf over zijn eigen diensten aan klanten moest betalen). Deze bepaling is dus enkel van toepassing wanneer de belastingplichtige ten minste een deel van de BTW die hij over het goed heeft betaald, in aftrek heeft gebracht. Artikel 6, lid 2, sub b, is dus meer in het algemeen bedoeld om te voorkomen dat een belastingplichtige belastingvrije diensten van zijn bedrijf verkrijgt.

De feiten en de vragen van de nationale rechter

5. Mohsche, die in de Bondsrepubliek Duitsland gereedschappen produceert, maakt voor privédoeleinden gebruik van een wagen van zijn bedrijf. Bij de vaststelling van de BTW die Mohsche over 1983 was verschuldigd wegens het privégebruik van het voertuig, nam de Duitse belastingdienst in de maatstaf van heffing een bedrag op met betrekking tot de afschrijving op het voertuig en een bepaald percentage van diverse kosten die waren gemaakt voor het gebruik en het onderhoud ervan. Mohsche ging bij het Finanzgericht in beroep tegen de beschikking van de belastingdienst. Het Finanzgericht oordeelde, dat de belastingdienst terecht de afschrijving op het voertuig had opgenomen in de belastinggrondslag (het Bundesfinanzhof merkt op, dat dit kennelijk is gebaseerd op het feit — zonder dat dit uitdrukkelijk door het Finanzgericht wordt vermeld — dat Mohsche bij de aanschaf van de auto de BTW had afgetrokken). Het Finanzgericht besliste echter, dat krachtens § 1, lid 1, sub 2 b, van het Duitse Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG), uitgelegd overeenkomstig de gemeenschapsbepalingen, een aantal kosten voor onderhoud of gebruik van het voertuig (in het bijzonder garagehuur, motorrijtuigenbelasting, verzekering en parkeergelden) niet hadden mogen worden opgenomen in de belastinggrondslag. Mohsche was immers niet aangeslagen voor deze diensten en hij had ook geen BTW afgetrokken. De belastingdienst stelde daartegen beroep tot „Revision" in bij het Bundesfinanzhof, dat in zijn verwijzingsbeschikking concludeert, dat het Finanzgericht de Duitse wet verkeerd heeft uitgelegd. Het Bundesfinanzhof spreekt echter enige twijfel uit met betrekking tot de vraag, of de Duitse wetgever artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn juist in nationaal recht heeft omgezet, en verzoekt daarom het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verbiedt artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG belasting te heffen

over het gebruik voor privédoeleinden van een tot het bedrijf behorend goed, bij de levering waarvan de belastingplichtige de omzetbelasting heeft kunnen aftrekken, voor zover dit gebruik gepaard gaat met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken?

2) Bij bevestigende beantwoording van de eerste vraag: Kan een belastingplichtige zich voor de nationale rechterlijke instanties beroepen op dit verbod?"

De eerste vraag

6. In hun schriftelijke opmerkingen stellen zowel de Duitse regering als de Commissie, dat artikel 6, lid 2, moet worden uitgelegd in het licht van het beginsel van belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel. Hun standpunten lopen echter uiteen ten aanzien van het precieze karakter van deze neutraliteit en de gevolgen voor de uitlegging van artikel 6, lid 2. De Duitse regering is van mening, dat een belastingplichtige die zich in de positie van Mohsche bevindt, moet worden gelijkgesteld met een normale klant die een voertuig huurt van een belastingplichtige autoverhuurder. In een dergelijk geval is BTW verschuldigd over alle huurbetalingen, ongeacht of de verhuurder recht had op aftrek van BTW over de verzekering of over andere posten. Daarom dient volgens de Duitse regering het privégebruik in de zin van artikel 6, lid 2, sub a, de kosten te omvatten die door de belastingplichtige met betrekking tot dit gebruik zijn gemaakt, ongeacht of daarvoor BTW is afgetrokken.

7. De Commissie stelt zich daarentegen op het standpunt, dat Mohsche eerder met een particuliere koper van een auto dan met een huurder dient te worden gelijkgesteld. Het feit dat belastingvrije en niet-belaste kosten die de verhuurder van een auto heeft gemaakt, zijn inbegrepen in het belastbare huurbedrag, is onverenigbaar met het BTW-stelsel. Hoewel artikel 6, lid 2, sub a, in beginsel diensten of andere uitgaven in verband met het gebruik van een personenauto betreft, dient dit artikel aldus te worden uitgelegd, dat het belastingvrije of niet-belaste kosten niet onderwerpt aan belasting wegens privégebruik, zelfs wanneer voor deze goederen een recht op aftrek van BTW is ontstaan.

8. Zowel de Duitse regering als de Commissie hebben verwezen naar het arrest van het Hof in de zaak Kühne (zaak 50/88, Jurispr. 1989, blz. 1925). Deze zaak had eveneens betrekking op de uitlegging van artikel 6, lid 2, sub a, en vertoonde zelfs wat de feiten betreft, zekere overeenkomsten met het onderhavige geval. Kühne, die advocaat was, was eveneens onderworpen aan BTW op grond van het privégebruik van een bedrijfsauto. De belastingheffing op het privégebruik was ook gedeeltelijk gebaseerd op de afschrijving op de bedrijfsauto en gedeeltelijk op de kosten voor het onderhoud en het gebruik ervan. Maar daar houdt de overeenkomst tussen beide zaken op. In de eerste

plaats had Kühne, anders dan Mohsche, de BTW niet afgetrokken bij de aanschaf van de auto, aangezien hij deze tweedehands had gekocht van een particulier. In de tweede plaats betroffen de uitgaven van Kühne voor het onderhoud en het gebruik van het voertuig, in tegenstelling tot de in het onderhavige geval bedoelde kosten, belastbare diensten (reparaties, onderhoudsbeurten, smeermiddelen, enz.) waarover hij BTW had afgetrokken. Daarom was de situatie in de zaak Kühne in feite tegenovergesteld aan die in deze zaak. De vraag was, of artikel 6, lid 2, sub a, de Duitse autoriteiten belette de afschrijving op het voertuig te belasten, hoewel voor de kosten voor het onderhoud en het gebruik ervan een recht op aftrek van BTW was ontstaan.

9. Het Hof kwam tot het oordeel, dat aangezien de belastingplichtige het belastingrestant dat op het tweedehands van een particulier gekocht goed drukt, niet in aftrek kan brengen, voor dit goed geen recht was ontstaan op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW in de zin van artikel 6, lid 2, sub a; dientengevolge verzette deze bepaling zich tegen het belasten van de afschrijving op het goed ter zake van het privégebruik dat ervan werd gemaakt. En dit ondanks het feit dat de belastingplichtige de BTW over de diverse voor het gebruik en het onderhoud van het goed ontvangen diensten had kunnen aftrekken.

10. Naar mijn mening dient het verbod op het belasten van het privégebruik, waarmee het Hof in die zaak instemde, eveneens te gelden voor belastingvrije en niet-belaste kosten die de belastingplichtige heeft gemaakt voor het gebruik en het onderhoud van het goed. Een letterlijke interpretatie van de term „het gebruik van het goed" in artikel 6, lid 2, sub a, is inderdaad nauwelijks overtuigend. Deze woorden kunnen in strikte zin worden opgevat, zodat zij slechts op het eigenlijke gebruik van een goed betrekking hebben, of in een ruimere zin, zodat zij ook diensten en andere uitgaven voor dit gebruik behelzen; uit de laatste opvatting zou voortvloeien, dat dergelijke diensten moeten worden onderworpen aan belasting wegens privégebruik, ongeacht of daarvoor een recht op aftrek van BTW is ontstaan, aangezien in artikel 6, lid 2, sub a, slechts wordt geëist, dat voor het goed een recht op gehele of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan.

11. De ruimere opvatting, die door de Duitse regering wordt verdedigd, is echter onverenigbaar met de doelstelling van artikel 6, lid 2, sub a. Anders dan gewone diensten, die in beginsel belastbaar zijn, ongeacht of voor de goederen en diensten waarvan bij hun verrichting gebruik is gemaakt, een recht op aftrek van BTW is ontstaan, kan het privégebruik van een goed krachtens artikel 6, lid 2, sub a, slechts worden belast, als voor het goed een recht op aftrek van BTW is ontstaan. Hieruit volgt, dat deze bepaling tot doel heeft een belastingplichtige, voor zover deze een bedrijfsgoed voor privédoeleinden gebruikt, in dezelfde positie te plaatsen als waarin hij zich zou bevinden indien hij het goed had gekocht van een particulier zonder recht op aftrek te genieten.

12. Deze zienswijze is in overeenstemming met het arrest in de zaak Kühne, waarin het Hof overwoog (r. o. 8):

„Uit het systeem van de Zesde richtlijn volgt, dat voormelde bepaling wil voorkomen dat een voor privédoeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast zou blijven: ingevolge deze bepaling moet het privégebruik van een dergelijk goed derhalve alleen dan worden belast, wanneer voor dit goed recht op aftrek van de bij de verkrijging erop drukkende belasting is ontstaan."

13. Wanneer in het onderhavige geval Mohsche, die belastingplichtig is, de auto uitsluitend had gekocht voor privédoeleinden, zou hij zijn behandeld als een particuliere koper (zie arrest van 11 juli 1991, zaak C-97/70, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795, r. o. 8-11; zie ook arrest van 6 mei 1992, zaak C-20/91, De Jong, Jurispr. 1992, blz. I-2847, in het bijzonder r. o. 17). Een particuliere koper hoeft geen BTW te betalen over niet-belaste posten zoals de motorrijtuigenbelasting, en zijn belastinglast voor een belastingvrije uitgave zoals de autoverzekering is beperkt tot de BTW die de verzekeringsmaatschappij als leverancier van belastingvrije verzekeringsdiensten niet kon terugkrijgen voor haar aankopen krachtens artikel 17, lid 2, van de richtlijn en die zij dus aan hem heeft moeten doorberekenen in de verzekeringspremies. Het lijkt absurd dat Mohsche, wanneer hij gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden een auto aanschaft, zwaarder moet te worden belast op grond van het privégebruik van dit voertuig. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, heeft Mohsche de auto niet gehuurd van een autoverhuurbedrijf en ook geen taxi genomen. Evenmin is hij autoverhuurder van beroep. Hij is fabrikant van gereedschappen en hij heeft de auto deels als ondernemer en deels als particulier gekocht.

14. In de verwijzingsbeschikking wordt opgemerkt, dat artikel 6, lid 2, sub a, zou kunnen worden gelezen in samenhang met artikel 13, deel B, sub c, dat leveringen van goederen vrijstelt van belastingen, wanneer bij de aankoop van deze goederen om een aantal nader omschreven redenen geen recht op aftrek van belasting heeft bestaan. In het kader van een dergelijke uitlegging zou de belasting op het privégebruik krachtens artikel 6, lid 2, sub a, slechts verboden zijn ingeval de BTW om een van de in artikel 13, deel B, sub c, opgesomde redenen niet aftrekbaar is geweest. Deze opvatting lijkt nauwelijks houdbaar, aangezien de in artikel 13, deel B, sub c, bedoelde vrijstelling geen betrekking heeft op levering van goederen. Had men gewild dat artikel 6, lid 2, sub a, zou worden gelezen in samenhang met artikel 13, dan zou dit laatste artikel zeker hebben voorzien in een overeenkomstige vrijstelling voor diensten die bestaan in het gebruik van goederen. Bovendien mag dan redelijkerwijze worden aangenomen, dat artikel 6, lid 2, sub a, uitdrukkelijk naar artikel 13 zou hebben verwezen.

15. Dientengevolge sluit ik mij aan bij de conclusie van de Commissie, dat niet-belaste en belastingvrije kosten waarvoor geen recht op aftrek van BTW is ontstaan, niet binnen de werkingssfeer van artikel 6, lid 2, behoren te vallen. De zienswijze waarop de Commissie deze conclusie baseert, is echter in strijd met de formulering van artikel 6, lid 2, sub a. Als ik in navolging van de Commissie aanneem, dat de term „gebruik van een goed" diensten en andere kosten in het kader van dit gebruik omvat, dan eist artikel 6, lid 2, sub a, naar de letter, dat deze worden onderworpen aan belasting op privégebruik, omdat de toepassing van de bepaling enkel afhankelijk is van de voorwaarde, dat voor het goed een recht op aftrek van BTW is ontstaan.

16. Naar mijn mening kan men met recht tot de door de Commissie verdedigde conclusie komen door de term „gebruik van een goed" in strikte zin uit te leggen, zodat deze alleen het gebruik van het goed zelf omvat. Het privégebruik van bijkomende diensten in verband met dit gebruik maakt dan in dit geval geen deel uit van de belastbare dienst die wordt geacht te ontstaan krachtens artikel 6, lid 2, sub a. Het bedrag van de uitgaven voor deze dienst in de zin van artikel 11, deel A, lid 1, sub c, wordt dan slechts beperkt tot de kosten voor de overdracht van het goed. Daarom komt een belasting op de belastingvrije of niet-belaste kosten voor onderhoud en gebruik, zoals die bedoeld in het onderhavige geval, niet in aanmerking.

17. Men zou kunnen tegenwerpen, dat deze uitlegging kan leiden tot ontwijking van belasting over belastbare diensten en kosten. Aangezien een belastingplichtige echter krachtens artikel 17, lid 2, van de richtlijn de BTW over door hem ontvangen goederen en diensten slechts mag aftrekken voor zover hij deze gebruikt ten behoeve van door hem verrichte belastbare handelingen, kan hij de BTW over diensten die voor privédoeleinden zijn aangewend, niet in aftrek brengen. Wanneer een voertuig deels voor privédoeleinden wordt gebruikt, moet men de BTW over de kosten van onderhoud en gebruik uitsplitsen naar rato van het privégebruik. De BTW is dan slechts aftrekbaar voor zover het voertuig is gebruikt voor bedrijfsdoeleinden.

18. Deze opvatting is in overeenstemming met de tekst van artikel 6, lid 2, sub a, en met de ratio van deze bepaling. Ik heb de indruk, dat het gebruik van de constructie van een gelijkgestelde dienst om aanpassingen tot stand te brengen met betrekking tot het privégebruik van een goed, in plaats van de meer voor de hand liggende oplossing bestaande in de beperking van het recht op aftrek van de bij de verkrijging op het goed drukkende BTW, was bedoeld om rekening te kunnen houden met wijzigingen die zich van het ene jaar op het andere zouden kunnen voordoen in de omvang van het privégebruik. Dezelfde overweging geldt niet voor diensten die een bedrijf heeft ontvangen, aangezien hiervan in het algemeen direct of binnen een korte periode gebruik wordt gemaakt.

19. Bovendien leidt deze uitlegging van artikel 6, lid 2, sub a, en artikel 17, lid 2, tot een coherente behandeling van de verschillende categorieën van privégebruik. Meer in het bijzonder zullen diensten die een belastingplichtige heeft ontvangen van derden en die voor privédoeleinden worden aangewend, worden behandeld overeenkomstig de doelstellingen van de richtlijn, ongeacht of zij betrekking hebben op het gebruik van goederen en, zo ja, of voor deze goederen eventueel een recht op aftrek van BTW is ontstaan.

20. In rechtsoverweging 29 van het arrest Kühne heeft het Hof weliswaar met betrekking tot de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, deel A, lid 1, sub c, te kennen gegeven, dat de kosten van onderhoud en gebruik waarvoor een recht op aftrek van BTW is ontstaan, dienen te worden belast, maar in de zaak Kühne ging het niet om de belasting op de kosten van onderhoud en gebruik, maar om de belasting op de afschrijving op het voertuig zelf. Het Hof heeft duidelijk willen maken, dat het in overeenstemming met de doelstellingen van het gemeenschappelijke BTW-stelsel was, geen belasting op de afschrijving te heffen, ook al

werden de kosten van onderhoud en gebruik wel belast. Om de hierboven uiteengezette redenen ben ik van mening, dat het meer in overeenstemming met de formulering en het systeem van de richtlijn is, de kosten van onderhoud en gebruik te belasten door een belastingplichtige het recht op aftrek te ontzeggen voor zover het voertuig wordt gebruikt voor privédoeleinden. Hieraan voeg ik echter toe, dat hetzelfde resultaat kan worden bereikt door middel van de Duitse methode, volgens welke deze kosten volledig mogen worden afgetrokken, waarna het gedeelte dat betrekking heeft op het privégebruik, wordt belast. Daarom lijkt mij geen enkel bezwaar te bestaan tegen toepassing van deze methode, mits zij wordt beperkt tot de kosten van onderhoud en gebruik waarop BTW in aftrek is gebracht.

21. Ten slotte zal ik twee bijzondere kwesties die aan de orde zijn gesteld, behandelen. In de eerste plaats heeft de Duitse regering opgemerkt, dat om praktische redenen de mogelijkheid om het gebruik van een goed naar rato van de aftrek van voorbelasting gedeeltelijk te belasten, is verworpen tijdens de beraadslagingen die aan de invoering van de Zesde richtlijn zijn voorafgegaan. Deze opmerking mag dan wel terecht zijn ingeval slechts voor het goed zelf een gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, maar ik zie niet in, waarom het in de praktijk moeilijk zou zijn te onderscheiden tussen goederen en de kosten in verband met het gebruik en het onderhoud ervan.

22. In de tweede plaats hebben de partijen die opmerkingen hebben gemaakt, terecht naar voren gebracht, dat artikel 6, lid 2, sub b, in het onderhavige geval niet van toepassing is. Deze bepaling lijkt te gelden voor diensten die door de onderneming van de belastingplichtige voor privédoeleinden zijn verricht. Het feit dat er geen enkele voorwaarde wordt gesteld met betrekking tot de aftrek van belasting, bevestigt deze zienswijze. In tegenstelling tot artikel 6, lid 2, sub a, is sub b van dit artikel niet enkel bedoeld om het relevante gedeelte van de voorbelasting die in aftrek is gebracht op voor privédoeleinden gebruikte goederen, te laten wegvallen. Het doel ervan is te voorkomen, dat een belastingplichtige belastingvrij commerciële diensten van zijn onderneming ontvangt, waarover een particulier BTW zou hebben moeten betalen.

De tweede vraag

23. Met zijn tweede vraag wenst het Bundesfinanzhof te vernemen, of een belastingplichtige zich voor de nationale rechterlijke instanties op artikel 6, lid 2, kan beroepen.

24. In het arrest Kühne (r. o. 26) overwoog het Hof, dat het verbod om BTW te heffen over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, rechtstreekse werking kan hebben in de rechtsbetrekkingen tussen de Lid-Staten en hun justitiabelen. Naar mijn mening voldoet het verbod om belasting te heffen over diensten en belastingvrije of niet-belaste kosten die zijn gemaakt voor het onderhoud en het gebruik van een bedrijfsgoed, eveneens aan de criteria voor rechtstreekse werking.

25. Dientengevolge ben ik van oordeel, dat de door het Bundesfinanzhof gestelde vragen moeten worden beantwoord als volgt:

1) Artikel 6, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn (77/388/EEG) verbiedt belasting te heffen over het gebruik voor privédoeleinden van diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van een voor privédoeleinden aangewend goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken.

2) Een belastingplichtige kan zich voor de nationale rechterlijke instanties op dit verbod beroepen.