CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. MENGOZZI van 22 december 2008 [1]

I — Inleiding

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzing wenst de Hoge Raad der Nederlanden in wezen van het Hof te vernemen of het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die als voorbelasting is voldaan, niet alleen van toepassing is op de aanschaf van investeringsgoederen, maar zich ook kan uitstrekken tot andere goederen en diensten die zowel voor in een later stadium verrichte beroepsactiviteiten als voor andere doeleinden worden gebruikt, dus voor de uitoefening, door de belastingplichtige, van activiteiten van niet-economische aard die door de verwijzende rechter als voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden beschouwd. Zo ja, dan vraagt de verwijzende rechter zich af hoe aan dit recht op aftrek uitvoering moet worden gegeven.

II — Gemeenschapsregelgeving

2. Ingevolge artikel 2, lid 1, 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], zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 [3] (hierna: „Zesde richtlijn"), is btw verschuldigd over „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht", dat wil zeggen wanneer een dergelijke persoon handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit. [4]

3. Krachtens artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn worden met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld: „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".

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB L 145, blz. 1.

3 — PB L 102, blz. 18.

4 — Arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4. Ingevolge artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub b, van diezelfde richtlijn wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld: „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".

5. Volgens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, mag de belastingplichtige, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de btw, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten, van de door hem verschuldigde belasting aftrekken.

6. Volgens de bewoordingen van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn wordt voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3 van die bepaling, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen.

7. Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat.

De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

8. Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziet wat de investeringsgoederen betreft, in een herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. Deze

herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging van het goed. Deze bepaling preciseert voorts dat in afwijking van de eerste alinea, de lidstaten de herziening kunnen baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen. Daaraan is met name toegevoegd dat voor onroerende investeringsgoederen de periode op basis waarvan de herziening wordt berekend, tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd.

III — Aan het geding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen

9. De Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (hierna: „VNLTO"), verzoekster in het hoofdgeding, bevordert de belangen van de agrarische sector in de provincies Groningen, Friesland, Drenthe en Flevoland. Haar leden, dat wil zeggen ondernemers uit die sector, betalen haar contributies. Naast de algemene belangenbehartiging van haar leden, verricht VNLTO enkele individuele diensten ten voordele van zowel haar leden als van derden. Zij brengt hiervoor een afzonderlijke vergoeding in rekening.

10. Vaststaat dat VNLTO als een btw-plichtige moet worden gekwalificeerd voor de individuele diensten die zij tegen vergoeding verricht en dat het op de algemene belangenbehartiging betrekking hebbende deel van de contributies voor de btw niet als een vergoeding wordt aangemerkt.

11. In de loop van het jaar 2000 heeft VNLTO goederen en diensten verworven die zij heeft gebruikt voor zowel haar economische activiteiten die uit hoofde van artikel 2 van de Zesde richtlijn aan btw zijn onderworpen als voor haar activiteiten op het gebied van de algemene belangenbehartiging van haar leden, die geen verband houden met de eerste. VNLTO heeft verzocht om aftrek van de bedragen die in voorbelasting voor die goederen en diensten aan btw zijn betaald, waaronder die betreffende haar activiteiten op het gebied van de algemene belangenbehartiging van haar leden.

12. De belastinginspecteur heeft geweigerd de gevraagde aftrek toe te kennen en heeft VNLTO een naheffingsaanslag opgelegd. Bij deze naheffingsaanslag heeft een toerekening van voorbelasting aan haar activiteiten op het gebied van de algemene belangenbehartiging van de leden plaatsgevonden naar de verhouding waarin die activiteiten hebben geleid tot inkomsten voor VNLTO. Het tegen deze naheffingsaanslag ingestelde bezwaar van VNLTO is afgewezen, evenals het daaropvolgende beroep tegen de uitspraak op bezwaar. Het Gerechtshof Leeuwarden was in zijn arrest van oordeel dat de algemene belangenbehartiging geen rechtstreeks, duurzaam en

noodzakelijk verlengstuk vormde van de economische activiteiten van VNLTO, zodat zij de haar in rekening gebrachte btw niet kon aftrekken voor zover de betrokken goederen en diensten waren gebruikt in het kader van de algemene belangenbehartiging van haar leden.

13. De Hoge Raad der Nederlanden, die als hoogste rechter over het geschil oordeelt, verwijst naar het arrest Charles en Charles-Tijmens [5], volgens welk de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die een belastingplichtige niet toestaat een investeringsgoed dat gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor andere doeleinden wordt gebruikt, volledig voor zijn bedrijf te bestemmen en in voorkomend geval de ter zake van de aanschaf van dat goed verschuldigde btw volledig en onmiddellijk af te trekken. De verwijzende rechter preciseert dat er geen redelijke twijfel over kan bestaan dat het arrest Charles en Charles-Tijmens ook van toepassing is in het geval van een rechtspersoon die, zoals in casu, parallel aan zijn economische activiteiten, activiteiten uitoefent die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen. In dat geval en voor zover de verworven goederen investeringsgoederen zijn, geeft de verwijzende rechter aan dat VNLTO recht zou hebben op aftrek van alle btw die op de algemene kosten in rekening is gebracht. Uit het procesdossier in het hoofdgeding is echter niet op te maken welk deel van de afgetrokken btw betrekking heeft op investeringsgoederen. De Hoge Raad der Nederlanden daarentegen meent dat betwijfeld kan worden of het dispositief van het arrest Charles en Charles-Tijmens zich ook uitstrekt tot het geval van andere goederen dan investeringsgoederen en dat van diensten. De verwijzende rechter vraagt zich ook af of de belastingplichtige het recht heeft om voor zijn bedrijfsvermogen andere goederen dan investeringsgoederen en diensten te bestemmen, zodat hij onmiddellijk de volledige btw die ter zake van de aanschaf van die goederen en die diensten is betaald, kan aftrekken, zelfs als zij gedeeltelijk worden gebruikt in het kader van activiteiten die geen verband houden met de verrichtingen die op basis van artikel 2 van de Zesde richtlijn worden belast.

14. In die omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1. Dienen de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 1, 2 en 6, van de Zesde richtlijn zo te worden uitgelegd dat het een belastingplichtige is toegestaan niet alleen investeringsgoederen, maar alle goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel bedrijfsdoeleinden

5 — Arrest van 14 juli 2005 (C-434/03, Jurispr. blz. I-7037).

als voor andere dan bedrijfsdoeleinden, volledig voor zijn bedrijf te bestemmen en ter zake van de aanschaf van die goederen en diensten in rekening gebrachte btw onmiddellijk en volledig af te trekken?

2. Indien de hiervoor onder 1 omschreven vraag bevestigend wordt beantwoord, brengt de toepassing van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn met betrekking tot diensten en goederen, andere dan investeringsgoederen, met zich dat de heffing van btw eenmalig plaatsvindt in het belastingtijdvak waarover de aftrek voor deze diensten en goederen wordt genoten of moet ook in daaropvolgende tijdvakken heffing plaatsvinden en, zo dit laatste het geval is, hoe moet dan voor de goederen en diensten waarop door de belastingplichtige niet wordt afgeschreven, de maatstaf van heffing worden bepaald?"

IV — Procesverloop voor het Hof

15. Overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Nederlandse regering, de Duitse regering, de Portugese regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsook de Commissie. Met uitzondering van de Bondsrepubliek Duitsland en de Portugese Republiek, die daar niet waren vertegenwoordigd, zijn deze partijen eveneens gehoord ter terechtzitting van 16 oktober 2008.

V — Analyse

16. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een belastingplichtige onder toepassing van de artikelen 6, lid 2, en 17 van de Zesde richtlijn niet alleen investeringsgoederen voor zijn bedrijf mag bestemmen, maar ook alle goederen en diensten die zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, zodat het die belastingplichtige wordt toegestaan om volledig en onmiddellijk de btw in aftrek te brengen die ter zake van de aanschaf van die goederen en die diensten is voldaan.

17. Met zijn tweede vraag, die enkel in geval van een bevestigend antwoord op de vorige wordt gesteld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, ingeval de andere goederen dan investeringsgoederen alsook de diensten kunnen profiteren van het in artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn voorziene mechanisme, over welk later tijdvak de heffing dient plaats te vinden, dat wil zeggen, aldus deze rechter, eenmalig of verspreid over meerdere aangifteperiodes, en ook hoe de maatstaf van heffing moet worden bepaald voor de goederen en de diensten waarop door de belastingplichtige niet wordt afgeschreven.

18. Uit het verwijzingsarrest volgt dus duidelijk dat die vragen op de juridische premisse berusten dat een belastingplichtige die een investeringsgoed verwerft zich op de bepalingen van artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn mag beroepen, wanneer een

dergelijk goed voor niet-economische activiteiten van die belastingplichtige wordt gebruikt. Zij berusten ook op de gedachte dat onder het begrip „andere dan bedrijfsdoeleinden", in de zin van datzelfde artikel, de door de belastingplichtige uitgeoefende niet-economische activiteiten vallen.

19. De hierna volgende uiteenzettingen zullen primair aantonen dat bedoelde premisse ten aanzien van de uitlegging van de Zesde richtlijn onjuist is, zoals ook sommige van de lidstaten die bij het Hof schriftelijke opmerkingen hebben ingediend opmerken, en derhalve dat de gestelde vragen niet hoeven te worden beantwoord daar zij niet relevant zijn voor de beslechting van het geschil in het hoofdgeding. Subsidiair, zal ik de door de twee prejudiciële vragen opgeworpen specifieke aspecten onderzoeken voor het geval het Hof zich niet kan scharen achter mijn primaire voorstel.

A — *Algemene overwegingen en relevantie van de juridische premisse waarop de prejudiciële vragen berusten*

20. De btw is een algemene verbruiksbelasting waarvan de last volledig op de eindverbruiker rust. Tot aan het stadium van de eindverbruiker betalen de belastingplichtigen die aan het productie- en handelsproces deelnemen, aan de belastingdienst de bedragen aan btw die zij bij hun klanten in rekening hebben gebracht (in een later stadium geheven btw), onder aftrek van de bedragen aan btw die zijn aan hun leveranciers hebben betaald (voorbelasting). [6] Wanneer een belastingplichtige dus goederen of diensten verwerft voor de verwezenlijking van operaties die in een later stadium zijn belast, is hem het recht toegekend de btw die bij de verwerving van die goederen of diensten is geheven, in aftrek te brengen. [7]

21. De btw wordt erdoor gekenmerkt dat deze neutraal is in alle stadia van het productie- en handelsproces. Krachtens het neutraliteitsbeginsel moet de btw enkel voor rekening van de betrokkene komen indien deze betrekking heeft op goederen of diensten die deze persoon voor privéverbruik gebruikt en niet voor zijn belastbare beroepsactiviteiten. [8] Als een goed derhalve niet met het oog op de economische activiteiten van een belastingplichtige wordt gebruikt, maar voor

6 — Zie in algemene zin artikel 2 van de Eerste richtlijn van de Raad (67/227/EEG) van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), waarvan de inhoud is overgenomen in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), die richtlijn 62/227 heeft ingetrokken alsook de Zesde richtlijn. Zie ook arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, Jurispr. blz. I-8463, punt 29).

7 — Zie artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Heffing van btw in een later stadium zonder dat voorbelasting kan worden afgetrokken, zou hebben geleid tot een stelsel van opeenvolgende belastingheffing, terwijl de afschaffing daarvan juist een van de doelstellingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel is, zoals is aangegeven in de achtste overweging van de considerans van de reeds aangehaalde richtlijn 62/227. Zie ook arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24).

8 — Zie met name arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 43).

zijn privéverbruik, kan er geen recht op aftrek ontstaan. [9] A fortiori kan er geen voorbelasting in aftrek worden gebracht nu deze betrekking heeft op de activiteiten van een belastingplichtige die niet-economisch van aard zijn en die derhalve aan de werkingssfeer van de Zesde richtlijn ontsnappen. [10]

22. Er kunnen zich moeilijkheden voordoen in gevallen van zogenoemd „gemengd" gebruik, dat wil zeggen wanneer een belastingplichtige die goederen of diensten die hij in het kader van zijn economische activiteit heeft verworven, gedeeltelijk voor belaste handelingen en gedeeltelijk voor andere doeleinden gebruikt.

23. De Zesde richtlijn kent twee categorieën van „gemengd" gebruik. [11]

24. Tot de eerste van deze categorieën behoort artikel 6, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn — dat in het verwijzingsarrest uitdrukkelijk is vermeld —, dat met diensten verricht onder bezwarende titel sub a gelijkstelt 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 bestaat en daarnaast, sub 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. [12]

25. Zoals het Hof reeds heeft kunnen bevestigen, heeft artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn tot doel een gelijke behandeling tussen de belastingplichtige en de eindverbruiker te verzekeren. [13] Immers, door om niet gedane handelingen gelijk te stellen met onder bezwarende titel gedane handelingen, beoogt deze bepaling sub a te verhinderen dat een belastingplichtige die de btw op de aanschaf van een voor zijn bedrijf bestemd goed in aftrek heeft kunnen brengen, aan de betaling van btw kan ontsnappen wanneer hij dit goed voor privédoeleinden (of andere dan bedrijfsdoeleinden) aan het vermogen van zijn bedrijf onttrekt en derhalve ongerechtvaardigd voordelen zou kunnen genieten ten opzichte van de gewone eindverbruiker die bij de aanschaf van het goed btw betaalt. [14] Hetzelfde geldt voor artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub b, van de Zesde richtlijn dat tot doel heeft te verhinderen dat een belasting-

9 — Zie arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punten 8 en 9), alsook de reeds aangehaalde arresten HE (punt 43) en Uudenkaupungin kaupunki (punt 24).

10 — Zie arrest van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, Jurispr. blz. I-1597, punt 30). Zie in die zin ook arrest van 14 september 2006, Wollny (C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 20).

11 — Zie punt 11 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs bij de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Charles en Charles-Tijmens van 14 juli 2005 (aangehaald in voetnoot 5).

12 — Merk op dat artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt om af te wijken van het bepaalde in de eerste alinea ervan, op voorwaarde dat deze afwijking niet leidt tot verstoring van de mededinging. Gezien de elementen in het dossier, heeft het verwijzingsarrest geen betrekking op artikel 6, lid 2, tweede alinea.

13 — Zie met name arresten van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 35), en 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Jurispr. blz. I-743, punt 23), alsook 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punt 46).

14 — Zie in die zin de reeds eerder aangehaalde arresten Enkler (punt 33), Hotel Scandic Gåsabäck (punt 23) en Danfoss en AstraZeneca (punt 47).

plichtige (of een van zijn personeelsleden) belastingvrij door die belastingplichtige verrichte diensten verkrijgt waarvoor een privépersoon btw zou hebben betaald. [15]

26. De aan artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn ten grondslag liggende gelijkschakeling leidt ertoe dat een privépersoon die een goed ten dele voor zijn belaste beroepshandelingen en ten dele voor privédoeleinden gebruikt en die op het ogenblik van de verkrijging van het goed de betaalde voorbelasting geheel of gedeeltelijk heeft teruggekregen, geacht wordt het goed volledig te gebruiken voor zijn belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2, van deze richtlijn. Bijgevolg heeft een dergelijke belastingplichtige in beginsel recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de bij de aanschaf van dat goed verschuldigde voorbelasting. [16]

27. Aangezien er in dat geval geen transactie met een derde is of een door deze geleverde tegenprestatie die als maatstaf voor de btw-heffing kan dienen — aangezien de belastingplichtige een dienst voor zichzelf verricht —, is volgens artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing „de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven".

28. De toepassing van artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn levert de belastingplichtige een aantal voordelen op, zoals onder meer de mogelijkheid van spreiding van de belasting over de gehele periode van privégebruik van het aangeschafte bedrijfsgoed, terwijl de aftrek van de voorbelasting op de aanschaf volledig en onmiddellijk is. Hieruit volgt dus een liquiditeitsvoordeel voor de belastingplichtige. [17] Hoewel de verwijzende rechter niet expliciet de inzet van het hoofdgeding heeft uiteengezet, is het niet uitgesloten dat, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk tijdens de terechtzitting heeft aangegeven, een dergelijk belasting-

15 — Zie de reeds aangehaalde arresten Hotel Scandic Gåsabäck (punt 23) en Danfoss en AstraZeneca (put 48).

16 — Zie in die zin de reeds aangehaalde arresten Lennartz (punt 26) en Charles en Charles-Tijmens (punt 24).

17 — Zie in dat opzicht arrest Wollny, reeds aangehaald (punt 38), alsook punt 74 van de conclusie bij de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Charles en Charles-Tijmens, reeds aangehaald. Een voorbeeld kan illustreren hoe deze bepaling werkt. Stel dat een belastingplichtige een nieuw voertuig aanschaft dat een levensduur van tien jaar kan hebben en bestemd is voor bedrijfsdoeleinden en privédoeleinden. De kosten ervan bedragen 10 000 EUR netto en de btw is vastgesteld op 17,5 %. Stel ook dat in het eerste jaar 40 % van het gebruik van dit voertuig bestemd is voor bedrijfsdoeleinden en derhalve 60 % voor privédoeleinden. Het stelsel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn staat toe dat onmiddellijk de gehele voorbelasting wordt afgetrokken, dus 1 750 EUR. De belasting op het privégebruik in het latere stadium wordt berekend door de aankoopprijs te delen door tien (overeenstemmend met de afschrijving op het voertuig) en het resultaat te vermenigvuldigen met evenredige deel aan jaarlijks privégebruik, hetgeen neerkomt op 10 000 / 10 = 1 000 x 17,5 % x 60 %, hetgeen leidt tot een belasting in het latere stadium voor het eerste jaar van 105 EUR. Als het privégebruik in de jaren twee tot en met tien daalt tot 30 % is de belasting in het latere stadium 52,5 EUR voor elk van deze jaren. De btw die over het privégebruik voor de levensduur van het voertuig moet worden voldaan is dus 105 + 52,5 x 9 = 577,5 EUR. Als dit bedrag in mindering wordt gebracht op de aftrek van voorbelasting, levert dit een btw-aftrek van 1 172,5 EUR netto op. In de veronderstelling dat een verdeling van de bij de aankoop van het voertuig verschuldigde voorbelasting heeft plaatsgevonden, kan de belastingplichtige enkel het deel betreffende het gebruik voor professionele doeleinden aftrekken, dus 40 % van de verschuldigde btw, te weten 700 EUR. Als het gebruik voor bedrijfsdoeleinden 70 % bereikt (in dezelfde verhouding als waarin het privégebruik in het vorige voorbeeld is afgenomen) in de jaren twee tot en met tien, is het totale gebruik voor privédoeleinden gedurende de levensduur van het voertuig gemiddeld 67 % over de levensduur (hetgeen overeenstemt met een btw-aftrek van 1 172,5 EUR netto) maar de aftrek van voorbelasting zal lager zijn geweest dan bedoeld gebruik. Er zal echter een herziening van de btw kunnen plaatsvinden om zo het daadwerkelijk gebruik van het voertuig weer te geven. Vastgesteld kan dus worden dat de toepassing van de in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziene methode een financieel voordeel oplevert voor de belastingplichtige die onmiddellijk en volledig de voorbelasting in aftrek kan brengen, terwijl de belasting in het latere stadium over de levensduur van het voertuig zal worden gespreid.

voordeel aan de basis ligt van VNLTO's poging om voor de nationale rechterlijke instanties een beroep te doen op artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

29. Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn behoort tot de tweede categorie van bepalingen over het gemengd gebruik. Overeenkomstig de eerste alinea van deze bepaling wordt voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (die dus worden gebruikt om belaste handelingen te verrichten), als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (dus vrijgestelde handelingen), aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen. [18]

30. Zoals het Hof recent heeft verduidelijkt in het reeds aangehaalde arrest Securenta, dat meerdere malen tijdens de terechtzitting is genoemd, heeft artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn betrekking op de voorbelasting die drukt op kosten die uitsluitend verband houden met economische activiteiten, waarbij deze activiteiten worden opgesplitst in belaste economische activiteiten, met recht op aftrek, en vrijgestelde economische activiteiten, zonder recht op aftrek. De Zesde richtlijn kent daarentegen geen mechanisme voor de verdeling van de aan voorbelasting betaalde bedragen ter zake van de door een belastingplichtige verrichte economische én niet-economische handelingen. Ofschoon het aan de lidstaten staat een dergelijke verdeling vast te stellen, heeft het Hof niettemin aangegeven dat, gelet op de doelstelling en de opzet van de Zesde richtlijn, zij hun beoordelingsbevoegdheid aldus moeten uitoefenen dat wordt gewaarborgd dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, dat wil zeggen dat de lidstaten erop moeten toezien dat de berekening van het proratadeel van economische en niet-economische activiteiten objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten objectief toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten. [19]

31. In de onderhavige zaak moet eraan worden herinnerd dat uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter volgt dat VNLTO zowel binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallende economische activiteiten verricht, als niet-economische activiteiten, namelijk de algemene belangenbehartiging van haar leden, die aan de werkingssfeer van die richtlijn ontsnappen. Volgens de toelichting van de verwijzende rechter heeft VNLTO investeringsgoederen verworven zonder dat evenwel kan worden vastgesteld welk deel van de btw door VNLTO in aftrek is gebracht ter

18 — Ingevolge artikel 17, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt het pro-ratadeel bepaald voor alle verrichtingen van de belastingplichtige, overeenkomstig artikel 19 van die richtlijn.

19 — Punten 33, 35 en 37 van bedoeld arrest.

zake van de aanschaf van dergelijke investeringsgoederen. Hiervoor zou de zaak moeten worden terugverwezen naar de feitenrechters. Uit het verwijzingsarrest volgt ook dat de aanschaf van deze goederen als algemene kosten van VNLTO zijn geboekt, zonder dat zij dus aan de door VNLTO in een later stadium verrichte economische activiteiten zijn toegerekend. De verwijzende rechter meent dat VNLTO niettemin een beroep kan doen op het bepaalde in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn zodat zij de voorbelasting die zij bij de aanschaf van de investeringsgoederen heeft betaald, volledig in aftrek zou kunnen brengen, waarbij volgens de verwijzende rechter de uitoefening van niet-economische activiteiten door de vereniging lijkt aan te knopen bij het in die bepaling bedoelde begrip „andere dan bedrijfsdoeleinden". De verwijzende rechter stoelt die uitlegging op de rechtspraak van het Hof en meer bepaald op het arrest Charles en Charles-Tijmens.

32. In hun schriftelijke opmerkingen hebben de Nederlandse regering en de Portugese regering de premisse waarop de prejudiciële vragen berusten, bestreden. De Nederlandse regering heeft dit bezwaar tijdens de terechtzitting herhaald, welk bezwaar ook de steun van de vertegenwoordiger van de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft gekregen. Zonder te betwisten dat een aan btw onderworpen rechtspersoon een beroep kan doen op het bepaalde in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, zoals ook onderworpen natuurlijke personen dat kunnen [20], betogen deze regeringen dat de aftrek van voorbelasting is uitgesloten wanneer de investeringsgoederen worden gebruikt in het kader van niet-economische activiteiten, in casu die betreffende de algemene belangenbehartiging van haar leden. De Nederlandse regering en de Portugese regering voegen toe dat de goederen die zijn aangeschaft door de aan btw onderworpen rechtspersoon, die vanaf het ogenblik van hun aanschaf worden gebruikt voor de verwezenlijking van de statutaire doelstelling van die persoon, niet kunnen worden beschouwd als gebruikt voor privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

33. In dat verband volgt uit het arrest Securenta — dat de situatie betrof van een bedrijf dat zowel economische activiteiten verrichtte, waarvoor het btw betaalde, als niet-economische, die aan de werkingssfeer van de btw ontsnapten, en dat verzocht de voorbelasting te mogen afrekken over gemaakte kosten die geen betrekking hadden op specifieke in een later stadium verrichte activi-

20 — Er moet aan worden herinnerd dat artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn het begrip belastingplichtige ruim definieert en dat bovendien artikel 6, lid 2, eerste alinea, ervan ook gericht is op het gebruik van een goed of dat van een dienst voor de doelstellingen van het personeel van de belastingplichtige, welke elementen er beide voor pleiten om aan te nemen dat dit laatste artikel ook van toepassing is op onderworpen rechtspersonen, anders dan de Nederlandse regering betoogt in haar schriftelijke opmerkingen, die zij oordeelkundig na vragen van het Hof ter terechtzitting heeft rechtgezet. Ten slotte verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verricht, op het gebied van de btw-heffing verschillend wordt behandeld; zie in die zin, naar analogie, het arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20).

teiten — dat „er […] geen recht op aftrek van de voorbelasting over de door een belastingplichtige gemaakte kosten [bestaat] wanneer deze belasting betrekking heeft op activiteiten die wegens de niet-economische aard ervan buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen" [21].

34. Bijgevolg kan voorbelasting enkel worden afgetrokken wanneer de gemaakte kosten kunnen worden toegerekend aan de in een later stadium verrichte economische activiteit van de belastingplichtige. [22]

35. In de onderhavige zaak lijkt de verwijzende rechter artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn evenwel aldus uit te leggen dat dit de mogelijkheid biedt om van voormelde algemene regel af te wijken. Hij lijkt dus het gebruik, door een belastingplichtige, van een investeringsgoed voor gedeeltelijk niet-economische activiteiten gelijk te stellen met het gebruik, door een dergelijke belastingplichtige, van een voor de onderneming bestemd investeringsgoed „voor andere dan bedrijfsdoeleinden", in de zin van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn.

36. Mijns inziens kan dit soort redenering maar gedeeltelijk worden gevolgd.

37. Het is waar dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn een bepaling is die in de opzet van de Zesde richtlijn naar haar aard een afwijking inhoudt, nu zij onder bezwarende titel verrichte diensten, die dus binnen de werkingssfeer van die richtlijn vallen, gelijkstelt met handelingen die in beginsel niet aan btw zijn onderworpen. Het Hof heeft dan ook in antwoord op een verzoek om uitlegging van het begrip „gebruik van een goed" in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, verduidelijkt dat „het privégebruik van een goed uitzonderlijk belastbaar [is]" en geconcludeerd dat de uitdrukking „gebruik van een goed" strikt dient te worden uitgelegd, zodat zij uitsluitend het gebruik van het goed zelf omvat. [23]

38. Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn is er dus niet op gericht als algemene regel te stellen dat handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, geacht moeten worden binnen de werkingssfeer ervan te vallen. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting op goede gronden heeft betoogd zou, als artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus zou worden uitgelegd dat het een dergelijke algemene regel vastlegt, aan artikel 2, lid 1, van die richtlijn elke zin worden ontnomen.

21 — Punt 30.
22 — Ibidem (punt 31).
23 — Arrest van 25 mei 1993, Mohsche (C-193/91, Jurispr. blz. I-2615, punten 13 en 14), evenals arrest Enkler, reeds aangehaald (punt 34).

39. In dit stadium moet worden nagegaan welke situaties onder artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn vallen.

40. In wezen is de toepassing van die bepaling aan drie cumulatieve voorwaarden onderworpen.

41. In de eerste plaats moet het goed zijn verworven door een als zodanig handelende belastingplichtige en deze moet dit voor het bedrijfsvermogen bestemmen. Deze voorwaarde impliceert dat een belastingplichtige die privé een handeling verricht, niet als belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn handelt. [24] Zij impliceert ook dat als dit goed volledig voor het privévermogen van de belastingplichtige wordt bestemd, hoewel het investeringsgoed zowel voor privé- als voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, aftrek van de bij de aanschaf van het goed betaalde voorbelasting is uitgesloten. [25]

42. Hoewel uit de bewoordingen van het verwijzingsarrest volgt dat er nog twijfels bestaan over de vraag of de investeringsgoederen waarvan het gewag maakt, voor het bedrijfsvermogen zijn bestemd, dat wil zeggen toegerekend aan de economische activiteiten van de belastingplichtige, lijkt de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om de feiten van de onderhavige zaak te beoordelen, ervan uit te gaan dat in het hoofdgeding aan deze voorwaarde is voldaan, hetgeen derhalve met het oog op de onderhavige analyse als vaststaand moet worden beschouwd. [26]

43. In de tweede plaats vereist artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn dat het betreffende goed recht moet hebben gegeven op volledige of gedeeltelijke btw-aftrek. Ook in het licht van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn gelezen, betekent deze voorwaarde met name dat een belastingplichtige, ofschoon hij als zodanig handelt, die een goed aanschaft ten behoeve van een van betaling van btw vrijgestelde activiteit, uit hoofde van de bepalingen van de Zesde richtlijn, niet voor de toepassing van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn in aanmerking kan komen, zelfs als hij dit goed gedeeltelijk ook voor privédoeleinden gebruikt.

44. In de derde plaats moet het betrokken bedrijfsgoed worden gebruikt voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of, „meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden”.

24 — Zie arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punten 17 en 18), en 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punt 24).

25 — Arrest Bakcsi (punt 27).

26 — Inderdaad, als het investeringsgoed enkel zou worden beschouwd als deels toebehorend aan het bedrijfsvermogen, zouden de prejudiciële vragen niet rijzen, aangezien overeenkomstig de rechtspraak de ondernemer enkel binnen de grenzen van het bedrijfsmatige gebruik als belastingplichtige zou handelen [zie met name arrest HE, reeds aangehaald (punten 46 en 47)]. De aftrek van de voorbelasting op de aankoop van een investeringsgoed is dus enkel mogelijk voor het deel dat met het bedrijfsmatige gebruik van dat goed overeenstemt.

45. Bij lezing van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn lijkt de uitdrukking „andere dan bedrijfsdoeleinden", die wordt voorafgegaan door het voegwoordelijk bijwoord „meer in het algemeen", een verruiming te bevatten van de eerste twee situaties waarin deze bepaling van toepassing is, namelijk, wat deze bepaling, sub a, betreft, wanneer het bedrijfsgoed wordt gebruikt „voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel".

46. Het lijkt in dat opzicht redelijk te denken dat, gelet op de doelstellingen en de opzet van de Zesde richtlijn, het in artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip „bedrijf" een materiële inhoud heeft, namelijk dat dit betrekking heeft op de economische activiteit van de belastingplichtige. Volgens mij kan worden volstaan met de opmerking dat de toepassing van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn is uitgesloten wanneer een belastingplichtige een investeringsgoed voor zowel belaste handelingen als voor vrijgestelde handelingen gebruikt in het kader van zijn economische activiteit. Hoewel het gaat om gemengd gebruik van eenzelfde goed, betreft het evenwel een situatie die onder artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn valt. Ik herinner eraan dat volgens deze bepaling de aftrek van voorbelasting slechts is toegestaan voor dat gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen. Het begrip andere dan bedrijfsdoeleinden kan dus hoogstens andere dan de doeleinden van de economische activiteit van de belastingplichtige omvatten.

47. Vervolgens rijst de vraag of die vaststelling ertoe moet leiden dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn moet worden geacht zich uit te strekken tot het gebruik van een bedrijfsgoed voor de doeleinden van al de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige, wat verder gaat dan gebruik voor privédoeleinden.

48. Gelet op met name de rechtspraak komt het mij voor dat die vraag ontkennend moet worden beantwoord.

49. In de eerste plaats lijkt het Hof het gebruik van een goed „voor andere dan bedrijfsdoeleinden" in zijn rechtspraak geenszins te beschouwen als een geval van gebruik voor andere dan privédoeleinden. Zoals het Hof heeft geoordeeld „[volgt] uit het *systeem* van de Zesde richtlijn […], dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, ervan wil voorkomen dat een voor privédoeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast zou blijven" [27].

50. In de tweede plaats moet eraan worden herinnerd dat het Hof in het arrest Securenta heeft opgemerkt dat de Zesde richtlijn geen regeling bevat inzake de methoden of criteria die de lidstaten moeten toepassen bij de vaststelling van bepalingen voor de verdeling van de voldane voorbelasting naargelang de

27 — Zie arrest van 27 juni 1989, Kühne (50/88, Jurispr. blz. 1925, punt 8); arrest Mohsche, reeds aangehaald (punt 8); arresten van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 25), en 11 september 2003, Cookies World (C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 56), en arrest Wollny, reeds aangehaald (punt 31) (cursivering van mij). Zie ook punt 42 van de conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 23 oktober 2008 bij de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Danfoss en AstraZeneca, reeds aangehaald. Zie ook, aangaande artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub b, van de Zesde richtlijn, arrest Fillibeck, reeds aangehaald (punt 25).

overeenkomstige kosten verband houden met economische dan wel niet-economische activiteiten. [28] Het heeft evenwel geoordeeld dat de lidstaten, die bij de uitoefening van hun beoordelingsbevoegdheid rekening moeten houden met het neutraliteitsbeginsel waarop het gemeenschappelijk btw-stelsel berust, moeten waarborgen dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. [29] Het lijkt twijfelachtig dat het Hof, als het van oordeel was dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn moet worden geacht toe te staan dat met een onder bezwarende titel verrichte dienst kan worden gelijkgesteld het gebruik voor niet-economische doeleinden van een investeringsgoed dat voor het bedrijf is bestemd, zodat de belastingplichtige de bij de aanschaf van dat goed betaalde voorbelasting volledig kan aftrekken, zou hebben verklaard dat de lidstaten bevoegd zijn om de regels vast te stellen over de verdeling van de voorbelasting die drukt op uitgaven voor zowel economische als niet-economische activiteiten, en voorts van die lidstaten zou hebben *geëist* dat zij zich ervan vergewissen dat de btw-aftrek evenredig is aan het bedrag van uitsluitend de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

51. Als het Hof artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn als een algemene afwijking van het bepaalde in artikel 17 van de Zesde richtlijn zou uitleggen, dan zou de beoordeling in het arrest Securenta op zijn minst genuanceerder zijn geweest of aangevuld met bepaalde overwegingen betreffende artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn. Overeenkomstig de rechtspraak staat er immers niets aan in de weg dat het Hof deze bepaling uitlegde, ook al hadden de prejudiciële vragen in de zaak Securenta daar niet uitdrukkelijk betrekking op. [30]

52. De voorgaande overwegingen brengen mij er in de derde plaats toe mij aan te sluiten bij de conclusie van advocaat-generaal Sharpston bij de zaak Danfoss en AstraZeneca, volgens welke artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn betrekking heeft op wijzen van gebruik die geheel losstaan van de belaste ondernemingsactiviteiten [31], dat wil zeggen dat zij noch direct, noch indirect de belangen van de onderneming dienen.

53. Het gebruik van een goed voor de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige, tegelijk met dat ten behoeve van de belaste economische activiteiten, kan in een groot aantal gevallen direct of indirect de belangen van de onderneming dienen, anders dan, in beginsel althans, het privégebruik van dat goed. Als zou worden aanvaard dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn zich uitstrekt tot gebruik ten behoeve van de niet-

28 — Arrest Securenta, reeds aangehaald (punt 33).

29 — Ibidem (punten 36 en 37).

30 — Volgens de rechtspraak dient het Hof de nationale rechter immers alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of hij daar in zijn vragen naar heeft verwezen: zie op het gebied van de toepassing van de Zesde richtlijn, arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 25).

31 — Conclusie bij de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Danfoss en AstraZeneca, reeds aangehaald (punt 38).

economische activiteiten van de belastingplichtige, zou dit er ook toe leiden dat in elk concreet geval zou moeten worden afgebakend welk gebruik werkelijk losstaat van de doelstellingen van de onderneming en welk gebruik ten behoeve van de onderneming geschiedt. Daardoor zou het gemeenschappelijk btw-stelsel ingewikkelder worden, wat mijns inziens in het algemeen niet strookt met de geest van de Zesde richtlijn. [32]

54. Bijgevolg meen ik dat het gebruik „voor andere dan bedrijfsdoeleinden", bedoeld in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, niet elk gebruik ten behoeve van de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige kan omvatten. [33]

55. Deze beoordeling doet geen afbreuk aan het nuttig effect van de uitdrukking „andere dan bedrijfsdoeleinden", in die zin dat deze zich kan uitstrekken tot elk gebruik voor privédoeleinden door derden, niet zijnde de belastingplichtige of zijn personeel. Zoals de Portugese regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft betoogd, zou dit bijvoorbeeld het geval zijn bij een investeringsgoed dat VNLTO zou hebben gebruikt voor zowel haar belaste activiteiten als voor de privédoeleinden van één van haar leden of van een bestuurder daarvan. Zoals ik echter zojuist heb uiteengezet, lijkt dit niet de situatie te zijn waarvoor VNLTO een beroep op artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn tracht te doen.

56. Ik ben dus van oordeel dat de uitlegging van de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, en 17 van de Zesde richtlijn waarop de verwijzende rechter de premisse baseert die aan zijn prejudiciële vragen ten grondslag liggen, onjuist is. Deze vragen lijken mij derhalve irrelevant voor de oplossing van het geschil in het hoofdgeding.

57. Bijgevolg stel ik voor primair op het verwijzingsarrest in die zin te antwoorden dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is op het gebruik van een aan de onderneming toebehorend investeringsgoed voor de niet-economische doeleinden van de belastingplichtige.

58. Enkel voor het geval dat het Hof zich niet in deze beoordeling kan vinden moet op de met de eerste prejudiciële vraag opgeworpen specifieke aspecten worden ingegaan, en vervolgens, in voorkomend geval, op die van de tweede vraag. Subsidiair zal ik deze vragen hierna dus onderzoeken.

32 — Zie naar analogie arrest van 7 mei 1998, Lease Plan (C-390/96, Jurispr. blz. I-2553, punt 28), in een context waarin het Hof een criterium heeft verworpen aan de hand waarvan het bestaan van een vaste inrichting kon worden geïdentificeerd, daar dit niet kon worden beschouwd als „betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar in de geest van de Zesde richtlijn".

33 — Zie in die zin ook punt 59 van de conclusie bij de zaak Charles en Charles-Tijmens, reeds aangehaald.

B — *De met de eerste vraag opgeworpen specifieke aspecten*

59. Zoals reeds is aangegeven, wenst de verwijzende rechter te vernemen of een belastingplichtige met toepassing van de artikelen 6, lid 2, en 17 van de Zesde richtlijn, voor zijn onderneming andere goederen dan investeringsgoederen alsook diensten mag bestemmen die zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor andere doeleinden worden gebruikt, zodat hij de ter zake van de aanschaf van die goederen en diensten in rekening gebrachte btw onmiddellijk en volledig kan aftrekken.

60. Voor alles moet eraan worden herinnerd dat volgens de rechtspraak de belanghebbende, wanneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden wordt gebruikt, voor de btw de keuze heeft om dit goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privévermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel wordt gehouden, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn bedrijf te bestemmen. [34]

61. Indien de belastingplichtige ervoor kiest, investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt, zoals reeds gezegd, de bij de verkrijging of de bouw van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking. [35]

62. Daar echter het gebruik voor privédoeleinden door de belastingplichtige of zijn personeel, of voor andere dan bedrijfsdoeleinden met toepassing van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, gelijk wordt gesteld aan een belaste handeling, is de belastingplichtige die ervoor kiest het investeringsgoed geheel voor zijn bedrijf te bestemmen en die dit goed gedeeltelijk voor zijn privédoeleinden gebruikt, verplicht om de btw over de voor dat gebruik gemaakte uitgaven te betalen, welke verplichting samengaat met het recht om de over de totale aankoop- of bouwkosten van het betrokken investeringsgoed voldane voorbelasting af te trekken. [36]

63. Dit in aanmerking genomen, moet worden nagegaan of het zuiver toeval is dat deze rechtspraak van het Hof is ontwikkeld in de context van gemengd gebruik van investeringsgoederen, dan wel of er integendeel een ratio is die uit het bepaalde in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn zelf voortvloeit.

34 — Zie met name de reeds aangehaalde arresten HE (punt 46) en Charles en Charles-Tijmens (punt 23), evenals Wollny (punt 21).

35 — Reeds aangehaalde arresten Charles en Charles-Tijmens (punt 24) en Wollny (punt 22).

36 — Zie in die zin arrest Wollny, reeds aangehaald (punten 23 en 24 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

64. Om te beginnen volgt na lezing van deze laatste bepaling dat deze zich niet beperkt tot het gebruik van een investeringsgoed, maar ruimer op „het gebruik van een goed" doelt.

65. Vervolgens moet worden opgemerkt dat het Hof in het kader van de rechtspraak over de uitlegging van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, het begrip „investeringsgoed", waarnaar het herhaaldelijk heeft verwezen, nog nooit heeft omschreven.

66. In het arrest Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], aangaande de uitlegging van artikel 17 van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [38], heeft het Hof overwogen dat zowel *in de zin van de gewone betekenis van het woord* als uit de functie ervan in de context van de richtlijn 67/228, onder „investeringsgoederen" moet worden verstaan: goederen, die, gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, zich onderscheiden door hun duurzame aard en hun waarde, en waarvan de aanschafkosten normaliter dan ook niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven. [39]

67. De wezenlijke elementen van die definitie, namelijk de duurzaamheid van die goederen en de dienovereenkomstige afschrijving op de aanschafkosten, zijn door het Hof overgenomen in het kader van de uitlegging van artikel 20 van de Zesde richtlijn, betreffende met name de periode gedurende welke de aftrek met betrekking tot investeringsgoederen kan worden herzien [40], ondanks het feit dat deze bepaling de lidstaten de mogelijkheid biedt het begrip investeringsgoed te omschrijven. [41]

68. Ofschoon artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 20 van diezelfde richtlijn ieder een materiële werkingssfeer hebben die elkaar niet overlappen [42], streven zij, zoals het Hof heeft geoordeeld, niettemin eenzelfde doelstelling na [43], hetgeen mijns inziens kan rechtvaardigen dat de wezenlijke elementen van de definitie van een „investeringsgoed" in de zin van artikel 20 van die richtlijn, te weten het duurzame gebruik en de dienovereenkomstige afschrijving op de aanschafkosten ervan — elementen die overigens ook deel uitmaken van de gewone betekenis van dat begrip —, ook relevant zijn voor gebruik dat de rechtspraak van het Hof van dit begrip heeft gemaakt in het kader van de uitlegging van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

37 — Arrest van 1 februari 1977 (51/76, Jurispr. blz. 113).
38 — PB 1967, L 71, blz. 1303.
39 — Zie punt 12 van bedoeld arrest.
40 — Arrest van 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 55).
41 — Zie, artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn. Zie in dat opzicht arrest van 6 maart 2008, Nordania Finans en BG Factoring (C-98/07, Jurispr. blz. I-1281, punt 32).
42 — Zie in dat opzicht arrest Uudenkaupungin kaupunki, reeds aangehaald (punten 30-34).
43 — Arrest Wollny, reeds aangehaald (punten 35-37).

69. Zoals impliciet, maar noodzakelijkerwijs uit de in punt 62 van de onderhavige conclusie genoemde rechtspraak volgt, wordt uit hoofde van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, de btw over het privégebruik gaandeweg geheven naarmate het goed, waarvan de voorbelasting is afgetrokken, wordt verbruikt. Immers, de omstandigheid dat het gebruik, door de belastingplichtige, van een bedrijfsgoed voor privédoeleinden gelijkgesteld wordt met een onder bezwarende titel verrichte dienst, dat wil zeggen met een handeling die zich over een bepaalde tijd uitstrekt, wijst er logischerwijs op dat de inning van de btw over de kosten die moeten worden gemaakt om de (fictieve) diensten te leveren, over een bepaalde tijd moet worden gespreid. [44] In geval van eventuele wijzigingen in het deel van het goed dat de belastingplichtige voor privédoeleinden inzet, is de herziening van de door de belastingplichtige verschuldigde btw over het bedrag aan kosten die voor het gebruik van dat goed zijn gemaakt, in zekere zin automatisch [45], nu zij juist afhangt van het daadwerkelijke gebruik dat voor privédoeleinden van het goed is gemaakt [46] gedurende de gehele levensduur ervan, of gedurende een kortere periode, berekend op basis van die welke is bedoeld in artikel 20, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn, zoals het Hof lijkt te bevestigen. [47]

70. Zoals de Nederlandse regering, de Portugese regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en ook de Commissie in wezen hebben betoogd, daarbij verwijzend naar onder meer punt 88 van de conclusie in de zaak Charles en Charles-Tijmens, heeft het bij artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn ingestelde mechanisme dus enkel betekenis als het verbruik van dat goed wordt gespreid in de tijd, dat wil zeggen als dit betrekking heeft op een investeringsgoed en niet op andere goederen die in beginsel meteen worden verbruikt.

71. Voor andere goederen dan investeringsgoederen moet de oplossing mijns inziens worden gevonden in het bepaalde in artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, namelijk dat de belastingplichtige een verdeling moet maken aan de hand van het beroepsmatige dan wel andere gebruik van de betrokken goederen en het bedrag aan btw moet aftrekken dat overeenstemt met het daadwerkelijke gebruik voor bedrijfsdoeleinden op het moment waarop de btw verschuldigd is.

72. Datzelfde geldt volgens mij ook voor goederen die hun onderscheidend vermogen verliezen doordat zij wordt vermengd met het investeringsgoed na de aanschaf van dit laatste en bedoeld zijn om de waarde ervan in stand te houden. [48] Immers, artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn ziet

44 — Zie in die zin punt 70 van de conclusie van advocaat-generaal Léger bij de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Wollny, reeds aangehaald.

45 — Zie in die zin punt 61 van de conclusie bij de zaak Charles en Charles-Tijmens, reeds aangehaald.

46 — Zie in dat opzicht arrest Enkler, reeds aangehaald (punten 36 en 37).

47 — Arrest Wollny, reeds aangehaald (punten 37 en 53).

48 — Zie naar analogie arrest van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049, punt 67), aangaande de uitlegging van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn dat met een levering onder bezwarende titel gelijk stelt: het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

enkel op het gebruik van het goed zelf dat is verworven wanneer dit goed recht op aftrek geeft, en niet op de uitgaven ten behoeve van het beheer en het onderhoud ervan. [49]

73. Naast het feit dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn slechts ziet op het investeringsgoed wanneer dit is aangeschaft, lijkt het me wat de goederen betreft die met het investeringsgoed worden vermengd nadat dit is aangeschaft maar de waarde ervan doen stijgen, ook de voorkeur te genieten dat, om redenen die verband houden met de eenvoud van het gemeenschappelijk btw-stelsel, de voorbelasting die is betaald voor de aanschaf van dergelijke goederen wordt verdeeld overeenkomstig de regel van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn. Immers, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen gedetailleerd heeft uiteengezet, zou de toepassing van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn er, gelet op de verschillen die verband houden met de datum van aanschaf van die goederen en hun verwachte levensduur, toe leiden dat de belastingplichtige elk jaar de btw in het latere stadium moet berekenen voor elk goed dat geheel met het investeringsgoed is vermengd, hetgeen mij een bijzonder complexe taak lijkt. [50]

74. Wat de diensten betreft, meent de verwijzende rechter dat de uitbreiding van het stelsel voor gemengd gebruik van investeringsgoederen eventueel ook zou kunnen gelden voor diensten die worden afgeschreven (dat wil zeggen „investeringsdiensten"), aangezien er uit een oogpunt van bedrijfsbeheer geen verschil is tussen deze diensten en investeringsgoederen. De Commissie deelt dit standpunt om redenen die verband houden met de eerbiediging van het beginsel van gelijke behandeling [51], een beoordeling waar ook de regering van het Verenigd Koninkrijk zich ter terechtzitting bij heeft aangesloten. De Nederlandse regering, de Duitse regering en de Portugese regering verwerpen daarentegen de door de verwijzende rechter overwogen uitbreiding. Deze regeringen verwijzen met name naar de bewoordingen van artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. De Nederlandse en de Duitse regering lijken niettemin te erkennen dat de diensten die na de aanschaf ervan met het investeringsgoed worden vermengd, mogelijk binnen de werkingssfeer van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn vallen.

75. Ik ben meteen al van mening dat deze laatste benadering moet worden verworpen om dezelfde redenen als hiervóór in de punten 72 en 73 van de onderhavige conclusie

49 — Arrest Kühne, reeds aangehaald (punt 13).

50 — Overeenkomstig de hiervóór in voetnoot 17 van de onderhavige conclusie omschreven methode. De regering van het Verenigd Koninkrijk geeft het voorbeeld van een zeiljacht (investeringsgoed) dat in 2000 is verworven, dat vrijwel uitsluitend voor de verhuur is bestemd maar ook voor 20 % op jaarbasis voor privégebruik en waarvan de belastingplichtige in 2001 de mast vervangt (die een levensduur van 15 jaar zou hebben, dus tot in 2016), in 2002 het houten dek vernieuwt (dat een levensduur van 10 jaar zou moeten hebben, dus tot in 2012), in 2003 het anker vernieuwt (dat een levensduur van 8 jaar zou moeten hebben, dus tot in 2011) enz. In die hypothese zou de belastingplichtige elk jaar de nettokosten van die goederen door hun geschatte levensduur moeten delen en het verkregen cijfer vermenigvuldigen met het relevante nationale btw-tarief en het evenredige deel aan privégebruik in het betrokken jaar.

51 — De Commissie vergelijkt in haar opmerkingen de verwerving door een onderneming van de volledige eigendom over voertuigen die ook voor de privédoeleinden van de belastingplichtige worden gebruikt en die van de toepassing van het bepaalde in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn kan profiteren met de verwerving door diezelfde onderneming van voertuigen in lease-vorm, die ook voor de privédoeleinden van de belastingplichtige worden gebruikt.

uiteengezet aangaande de goederen die na de aanschaf van het investeringsgoed daarmee zijn vermengd. [52]

76. Wat de uitbreiding van het stelsel van gemengd gebruik van investeringsgoederen tot investeringsdiensten betreft, moet om te beginnen worden opgemerkt dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn een regeling bevat voor het gebruik, door een belastingplichtige, van een voor zijn onderneming bestemde investeringsdienst voor privédoeleinden. Zoals immers hiervóór reeds naar voren is gebracht, heeft artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn uitsluitend betrekking op goederen. Daarnaast stelt artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub b, van die richtlijn met onder bezwarende titel verrichte diensten alleen gelijk diensten die om niet zijn verricht *door de belastingplichtige* voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, en niet diensten die *door derden* zijn verricht. [53]

77. De uitsluiting van het gebruik van diensten van de werkingssfeer van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn en gelijktijdig de beperking van de werkingssfeer van de eerste alinea, sub b, van diezelfde bepaling tot de door de belastingplichtige geleverde diensten, kunnen op twee licht verschillende manieren worden uitgelegd.

78. Enerzijds zou kunnen worden gesteld dat de gemeenschapswetgever heeft gemeend dat het privégebruik van diensten die door derden ten behoeve van de belastingplichtige worden verricht, moet worden behandeld langs de weg van de verdeling van de bedragen die aan voorbelasting zijn verschuldigd bij de aanschaf van de investeringsdiensten tussen beroepsmatig en privégebruik, en niet langs die van het in een later stadium belasten van het privégebruik dat samengaat met het recht op onmiddellijke en volledige aftrek van de voorbelasting, overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn.

79. Aangezien in dat geval het privégebruik van investeringsdiensten niet gelijk is gesteld met het onder bezwarende titel verrichten van een dienst, ontsnapt dit dus aan de werkingssfeer van de Zesde richtlijn en derhalve aan de regels vervat in artikel 17, lid 5, van die richtlijn, dat, zoals het Hof in herinnering heeft gebracht, enkel betrekking heeft op de verdeling van de voorbelasting die drukt op uitgaven die uitsluitend verband houden met

52 — Zie ook arrest Mohsche, reeds aangehaald (punt 14). Dit betreft dus niet de diensten die worden gebruikt voor de verwerving of bouw van een investeringsgoed, zoals een gebouw, die voorafgaand aan of tegelijk met die verwerving plaatsvinden: zie in dat opzicht het arrest van 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101, punt 43), en arrest Wollny, reeds aangehaald (punt 24): „een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig in zijn bedrijf op te nemen en een gedeelte van dat gebouw voor privédoeleinden gebruikt, [heeft] zowel het recht om de over *de totale bouwprijs* van het gebouw voldane voorbelasting af te trekken, als de daar tegenoverstaande plicht om de btw over de voor dat gebruik gemaakte uitgaven te betalen" (cursivering van mij). Zie ook arrest Wollny (punten 27 en 50).

53 — Zie in dat opzicht de reeds aangehaalde arresten Hotel Scandic Gåsabäck (punt 23) en Danfoss en AstraZeneca (punt 48) volgens welke „artikel 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn verhindert dat een belastingplichtige, of diens personeelsleden, een belastingvrijstelling krijgt voor diensten *van de belastingplichtige* waarover een privé-persoon btw zou hebben moeten betalen" (cursivering van mij). Zie ook punt 22 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Mohsche, reeds aangehaald.

economische activiteiten. [54] In die hypothese rijst dan wel het probleem van de herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw wanneer er wijzigingen optreden die gedurende de afschrijvingsperiode van de investeringsdienst van invloed zijn op het evenredige deel van de investeringsdienst dat voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt (en dus tegelijkertijd het deel dat voor privédoeleinden wordt gebruikt), aangezien artikel 20, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn enkel geldt voor de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen.

80. Bijgevolg en anderzijds zou kunnen worden gesteld dat bij gebreke van communautaire bepalingen over gemengd gebruik van investeringsdiensten, de gemeenschapswetgever de lidstaten de keuze heeft willen laten tussen de weg van de verdeling van de voorbelasting tussen gebruik van een investeringsdienst voor bedrijfsdoeleinden en voor privédoeleinden, in welk geval enkel het evenredige deel dat betrekking heeft op de bedrijfsdoeleinden aftrekbaar is, en de weg van de gelijkstelling van privégebruik met een onder bezwarende titel verrichte dienst zodat de betaling van btw in een later stadium wordt opgesplitst aan de hand van de uitgaven verbonden aan het beroepsmatig en het privégebruik van een investeringsdienst.

81. In dat geval lijkt het duidelijk te zijn dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheid niettemin rekening moeten houden met de doelstelling en de opzet van de Zesde richtlijn, meer in het bijzonder de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit waarop het gemeenschappelijk btw-stelsel berust. [55]

82. Ongeacht de algemene vraag of een lidstaat gerechtigd is het stelsel dat van toepassing is op gemengd gebruik van een investeringsgoed, zoals dit volgt uit artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, uit te breiden tot gemengd gebruik van een investeringsdienst, zonder daarbij verstoringen teweeg te brengen van de mededinging en verschillen in de hoogte van de belastingdruk in de lidstaten, lijkt uit de elementen in het dossier geenszins te volgen dat dit de optie is die in de in Nederland geldende regelgeving is gekozen. De verwijzende rechter vermeldt in dit geval enkel het geval waarin de lidstaten *krachtens gemeenschapsrecht* verplicht zouden zijn het in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziene stelsel voor investeringsgoederen uit te breiden tot diensten, investeringsdiensten daaronder begrepen. Zoals reeds gezegd, meen ik dat deze hypothese moet worden afgewezen.

83. Anders dan de Commissie in haar opmerkingen uiteenzet, lijkt het me in elk geval niet zo dat door de weigering artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn op gemengd gebruik van investeringsdiensten toe te passen, op de belastingplichtige een belastingdruk ter zake van zijn beroepsmatige gebruik zou komen te rusten die in strijd is met het

54 — Zie arrest Securenta, reeds aangehaald (punt 33).

55 — Zie in dat opzicht arrest Securenta, reeds aangehaald (punten 35 en 36).

neutraliteitsbeginsel. Voor zover immers enkel het voor privédoeleinden gebruikte gedeelte zou worden beschouwd als een om niet verrichte handeling, zou de aftrek van voorbelasting ter zake van het beroepsmatige gebruik voor de belastingplichtige volstrekt mogelijk zijn.

84. Om al deze redenen en indien het Hof zou moeten antwoorden op de specifieke aspecten die met de eerste vraag van de verwijzende rechter aan de orde zijn gesteld, geef ik in overweging daarop te antwoorden dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet ook geldt voor het gemengd gebruik van andere goederen dan investeringsgoederen, en evenmin voor het gemengd gebruik van diensten.

C — *De met de tweede vraag opgeworpen specifieke aspecten*

85. Enkel voor het geval dat het Hof zich niet zou kunnen scharen achter mijn primaire voorstel of achter het antwoord dat ik subsidiair voorstel voor de eerste vraag, moet de tweede vraag van de verwijzende rechter worden onderzocht.

86. Zoals ik immers reeds naar voren heb gebracht, wenst de verwijzende rechter met die laatste vraag in wezen te vernemen, *voor het geval dat de andere goederen dan investeringsgoederen en de diensten voor toepassing van het stelsel van artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn in aanmerking komen,* over welk belastingtijdvak de belasting in het latere stadium moet worden geheven, dat wil zeggen of zij eenmalig plaatsvindt of opgesplitst over verschillende belastingtijdvakken, en vervolgens hoe de maatstaf van heffing moet worden bepaald voor de goederen en de diensten waarop geen afschrijving plaatsvindt.

87. Aangaande het deel van de vraag over de verschuldigdheid van de btw, zijn, zoals de Nederlandse en de Portugese regering in hun schriftelijke opmerkingen hebben betoogd, gelet op het feit dat de in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn bedoelde dienstverrichtingen gelijk worden gesteld met onder bezwarende titel verrichte diensten, de regels over de verschuldigdheid van btw dus identiek. Overeenkomstig artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vindt het belastbare feit dus plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de diensten worden verricht. [56] In geval van gebruik van een bedrijfsgoed voor gedeeltelijk privédoeleinden, wordt de btw verschuldigd op het moment waarop dat gebruik plaatsvindt. Voor de goederen (en de diensten) die onmiddellijk worden verbruikt, lijkt het redelijk dat de btw in één keer wordt vastgesteld, namelijk in de aangifte van de belastingplichtige over het betrokken belastingtijdvak, waarbij de

56 — Hierbij zij aangetekend dat artikel 10, lid 2, derde volzin, van bedoelde richtlijn de lidstaten ook de mogelijkheid biedt erin te voorzien dat in sommige gevallen de diensten die doorlopend gedurende een bepaalde periode zijn verricht, geacht worden te zijn geleverd bij minstens het verstrijken van een periode van een jaar. Deze mogelijkheid, waarnaar ook de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen verwijst met betrekking tot de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, is pas in de Zesde richtlijn opgenomen bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 tot wijziging van richtlijn 77/388 (PB L 269, blz. 44), waarvan de bepalingen uiterlijk op 31 december 2001 door de lidstaten moesten zijn omgezet in nationaal recht. Artikel 10, lid 2, derde volzin, van de Zesde richtlijn is dus ratione temporis niet van toepassing op de feiten van het hoofdgeding die, zoals gezegd, enkel betrekking hebben op het belastingjaar 2000 van VNLTO.

lidstaten ingevolge artikel 22, lid 4, van de Zesde richtlijn over de bevoegdheid beschikken dat tijdvak vast te stellen. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen heeft uiteengezet, heeft die aanpak niet alleen het voordeel van de eenvoud, maar kan deze ook een gelijke behandeling in vergelijking met de eindgebruiker verzekeren, die de uitwerking van de btw niet over een langere periode kan uitspreiden dan die betreffende het daadwerkelijke gebruik van een goed of een onmiddellijk verbruikte dienst.

88. Wat investeringsdiensten betreft, lijkt me, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft betoogd, dat niets zich ertegen verzet dat een lidstaat de belasting in het latere stadium over de afschrijvingsperiode van de betrokken dienst spreidt of, zoals het Hof heeft toegestaan voor een investeringsgoed, over een kortere periode die bijvoorbeeld overeenstemt met de periode van herziening van de in aftrek gebrachte bedragen als voorzien in artikel 20 van de Zesde richtlijn. [57]

89. Aangaande, ten slotte, het deel van de prejudiciële vraag betreffende de bepaling van de maatstaf van btw-heffing voor de goederen en de diensten waarop niet wordt afgeschreven, moet eraan worden herinnerd dat krachtens artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, deze wat de in artikel 6, lid 2, van die richtlijn bedoelde diensten betreft, wordt gevormd door het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gedane uitgaven. Dit begrip stemt overeen met de uitgaven die met het goed zelf verband houden [58], maar ook met de uitgaven voor de aankoop van dit goed, zonder welke het goed niet voor privédoeleinden had kunnen worden gebruikt. [59] Niettemin heeft het Hof geoordeeld dat de Zesde richtlijn niet de nodige aanwijzingen bevat voor een uniforme en nauwkeurige omschrijving van de regels ter bepaling van het bedrag van de betrokken uitgaven, zodat de lidstaten ter zake van deze regels een bepaalde beoordelingsmarge hebben, mits zij niet voorbijgaan aan het doel van de betrokken bepaling en de plaats ervan in de systematiek van de Zesde richtlijn. [60]

90. In dat verband volgt uit de schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse regering, zakelijk weergegeven, dat de Nederlandse regelgeving voor de bepaling van alle elementen die in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van de maatstaf van heffing van de in artikel 6, lid 2, van die richtlijn bedoelde diensten, aanknoopt bij die welke gelden voor „normale" onder bezwarende titel verrichte diensten. Het zou mijn inziens aan de verwijzende rechter moeten staan om deze stelling in het hoofdgeding te verifiëren en om in het licht van de beginselen die in het voorgaande punt van de onderhavige conclusie in herinnering zijn gebracht, na te gaan of een dergelijke gelijkstelling voor zover betrekking hebbend op de bepaling van de maatstaf voor btw-heffing, strookt met met name het beginsel van fiscale neutraliteit.

57 — Zie in die zin arrest Wollny, reeds aangehaald (punten 42 en 48).

58 — Reeds aangehaalde arresten Enkler (punt 36) en Wollny (punt 27).

59 — Zie in die zin arrest Wollny (punt 27).

60 — Ibidem (punt 28).

VI — Conclusie

91. Gelet op het voorgaande, geef ik in overweging op het verzoek om een prejudiciële beslissing van de Hoge Raad der Nederlanden als volgt te antwoorden:

„Artikel 6, lid 2, eerste alinea, 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, moet aldus worden uitgelegd dat het niet kan worden toegepast op het gebruik van een voor de onderneming bestemd investeringsgoed voor niet-economische activiteiten van de belastingplichtige die niet aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."