ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

8 mei 2003 *

In zaak C-269/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen

Wolfgang Seeling

en

Finanzamt Starnberg,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, 13, B, sub b, en 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet, kamerpresident, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann en S. von Bahr (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— W. Seeling, vertegenwoordigd door H. G. Zaisch, Steuerberater,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en T. Jürgensen als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van W. Seeling, vertegenwoordigd door H. G. Zaisch; de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Muttelsee-Schön als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, bijgestaan door A. Böhlke, ter terechtzitting van 7 februari 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 mei 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 25 mei 2000, ingekomen bij het Hof op 3 juli daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, 13, B, sub b, en 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen W. Seeling en het Finanzamt Starnberg (hierna: „Finanzamt") betreffende Seelings recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die als voorbelasting is voldaan voor de oprichting van een gebouw dat hij volledig voor zijn bedrijf heeft bestemd, maar waarvan hij een gedeelte voor privé-doeleinden gebruikt.

Het rechtskader

De communautaire regeling

3 Volgens artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de BTW onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld „het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden 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".

5 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing „voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven".

6 Artikel 13, B, sub b, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt dat lidstaten vrijstelling verlenen voor

„verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiekampen of op kampeerterreinen;

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

4. verhuur van safeloketten".

7 Artikel 13, C, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

b) [...]

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

8 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten."

9 Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, betreffende de herziening van de aftrek, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18), luidt als volgt:

„Voor investeringsgoederen wordt de 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. De 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 der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd."

De nationale wetgeving

10 Uit § 1, lid 1, punt 2, sub b, van het Umsatzsteuergesetz (wet inzake de omzetbelasting, BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG"), in de versie die gold in het litigieuze jaar 1995, volgt dat eigen gebruik aan de BTW is onderworpen. Er is sprake van eigen gebruik wanneer een ondernemer in het kader van zijn bedrijf andere handelingen dan leveringen verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

11 Krachtens § 4, punt 12, eerste zin, sub a, UStG zijn verpachting en verhuur van onroerende goederen vrijgesteld.

12 § 9, lid 1, UStG bepaalt dat de ondernemer kan afzien van de vrijstelling van § 4, punt 12, UStG wanneer de handeling voor de doeleinden van het bedrijf van

een andere ondernemer wordt verricht. § 9, lid 2, UStG bepaalt dat van deze vrijstelling slechts kan worden afgezien wanneer de huurder het onroerend goed uitsluitend gebruikt of voornemens is te gebruiken voor handelingen waarvoor de aftrek van voorbelasting niet is uitgesloten.

13 § 15, lid 2, punt 1, UStG sluit de aftrek van de BTW uit voor leveringen en diensten die voor het verrichten van vrijgestelde handelingen worden gebruikt.

14 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof het gebruik van een tot het bedrijf behorend onroerend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden belastingvrij is, en dat derhalve overeenkomstig § 15, lid 2, punt 1, UStG aftrek van voorbelasting is uitgesloten, wanneer het in het geval van afstand van het gebruik onder bezwarende titel aan een derde om verhuur van een onroerend goed in de zin van § 4, sub 12, eerste zin, sub a, UStG gaat. Afzien van de belastingvrijstelling overeenkomstig § 9 UStG is bij eigen gebruik niet geoorloofd, omdat die bepaling een handeling ten behoeve van het bedrijf van een andere ondernemer vooronderstelt.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

15 Seeling is eigenaar van een boomkwekerij- en tuinbouwbedrijf dat aan de normale belastingregeling is onderworpen. In 1995 richtte hij een gebouw op dat hij volledig voor zijn bedrijf bestemde. Sinds de voltooiing van het gebouw gebruikt hij het ten dele voor beroepsdoeleinden en ten dele als privé-woning.

16 In zijn BTW-aangifte over het jaar 1995 verzocht Seeling om volledige aftrek van BTW die als voorbelasting voor het optrekken van het gebouw was voldaan. Het gebruik van een woning in het gebouw voor privé-doeleinden gaf hij aan als belastbaar eigen gebruik.

17 Het Finanzamt kwalificeerde het gebruik van een gedeelte van het gebouw voor privé-doeleinden echter als belastingvrij eigen gebruik en weigerde de desbetreffende aftrek.

18 Het Finanzgericht (Duitsland) bevestigde de beslissing van het Finanzamt en verwierp Seelings beroep.

19 Seeling stelde hiertegen „Revision" in bij het Bundesfinanzhof. Hij betoogt dat uit het gemeenschapsrecht volgt dat zijn privé-gebruik van een gedeelte van het gebouw belastbaar is en dat de aftrek van het deel van de voorbelasting dat voor dit gedeelte van het gebouw is betaald, derhalve niet is uitgesloten.

20 Na eraan te hebben herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof (arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 25) artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn de gelijke behandeling van de belastingplichtige en van de eindverbruiker beoogt te verzekeren, onderzoekt het Bundesfinanzhof de draagwijdte van deze gelijkstelling. Het vraagt zich met name af of een gedeeltelijk gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige kan worden aangemerkt als van belasting vrijgestelde „verpachting" of „verhuur van onroerende goederen" in de

zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn. Het arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775), heeft deze kwestie niet definitief beslecht.

21 Onder die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Mag een lidstaat het gebruik van een woning voor eigen bewoning in een volledig tot het bedrijf behorend bedrijfsgebouw, welk gebruik volgens artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van richtlijn 77/388/EEG wordt gelijkgesteld met een onder bezwarende titel verrichte dienst, als belastingvrij behandelen [overeenkomstig artikel 13, B, sub b, van richtlijn 77/388/EEG, maar zonder de mogelijkheid om van de belastingvrijstelling af te zien], met het gevolg dat de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die als voorbelasting voor de oprichting van het gebouw is voldaan voor dat deel, volgens artikel 17, lid 2, sub a, van richtlijn 77/388/EEG uitgesloten is?"

Over de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die het gebruik van een gedeelte van een volledig tot het bedrijf behorend gebouw voor privé-doeleinden van de belastingplichtige van belasting vrijstelt als zijnde een verpachting of verhuur van een onroerend goed in de zin van het genoemde artikel 13, B, sub b.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

23 Seeling betoogt dat de in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn bedoelde gelijkstelling niet betekent dat de belastingplichtige met een huurder dient te worden gelijkgesteld.

24 Artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn beoogt uitsluitend te vermijden dat het voordeel van een aftrek van de BTW die als voorbelasting voor het betrokken bedrijfsgoed is voldaan, definitief aan de belastingplichtige toekomt. Alleen de kosten waarover voorbelasting is betaald, behoren tot de maatstaf van heffing in de zin van deze bepaling (zie reeds aangehaald arrest Armbrecht). De aftrek van de betaalde voorbelasting dient niet te worden verhinderd, doch uitsluitend te worden gecompenseerd of, met andere woorden, geneutraliseerd.

25 Volgens Seeling kan de fiscale neutraliteit van het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden slechts worden bereikt wanneer de aftrek van voorbelasting eerst volledig wordt toegekend, aangezien het gebruik voor privé-doeleinden vervolgens tijdens de volledige duur van het gebruik wordt belast overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn.

26 De Duitse regering is van mening dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn de werkingssfeer van artikel 13 van deze richtlijn uitbreidt. Uit de gelijkstelling in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn volgt immers dat alle op diensten van toepassing zijnde bepalingen van deze richtlijn in beginsel tevens op gelijkgestelde situaties van toepassing zijn.

27 In de onderhavige zaak is voldaan aan de voorwaarden voor een gelijkstelling overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn. De belastingplichtige heeft het gebouw volledig in zijn bedrijfsvermogen opgenomen, hoewel hij het ten dele als privé-woning gebruikt. Bovendien is voor dit goed recht op evenredige aftrek van de voorbelasting ontstaan, in casu ten belope van het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte van het onroerend goed.

28 De Duitse regering betoogt dat de gelijkstelling meebrengt dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn van overeenkomstige toepassing is. Volgens deze regering is de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalde vrijstelling van toepassing aangezien artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van deze richtlijn het gebruik van een bedrijfsgoed voor privé-doeleinden met een dienst gelijkstelt en dit gebruik uit het oogpunt van het eindverbruik het meeste weg heeft van een verhuring.

29 De Duitse regering voegt hieraan toe dat de betekenis en het doel van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, te weten voorkomen dat een voor privé-doeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast blijft (zie arrest van 27 juni 1989, Kühne, 50/88, Jurispr. blz. 1925, punt 8), eveneens pleiten voor de toepassing van artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn op de hypothese van het eigen gebruik. Vanuit het oogpunt van het eindverbruik maakt het niets uit of de belastingplichtige de woning verhuurt dan wel zelf gebruikt. Het is in de onderhavige zaak dus passend, de twee gevallen fiscaal op dezelfde wijze te behandelen.

30 Onder verwijzing naar de punten 9 en 17 van het reeds aangehaalde arrest Kühne voert de Duitse regering tevens het beginsel van de fiscale neutraliteit aan ter staving van haar stelling dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn van toepassing is.

31 Dienaangaande merkt deze regering op dat wanneer in de jaren volgend op de verkrijging van het gebouw het in geringe mate voor privé-doeleinden wordt gebruikt, gedurende de in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde herzieningsperiode van tien jaar kan worden verzocht om aftrek van de voorbelasting a posteriori en pro rata temporis.

32 Wanneer daarentegen een gebruik voor privé-doeleinden aan de BTW is onderworpen — en de BTW over de volledige bouwprijs van het gebouw dus als voorbelasting kan worden afgetrokken — leidt dit tot niet-belaste eindverbruiken. Het gebouw zou dan immers op het einde van de herzieningsperiode van 10 jaar bedoeld in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn BTW-vrij kunnen worden verkocht aan een particulier, zonder dat a posteriori iets zou worden gewijzigd aan de aftrek van de bij de verkrijging van het gebouw voldane BTW. In dit geval geniet de belastingplichtige een voordeel, daar de gedurende tien jaar over het privé-gebruik van het gebouw betaalde belasting in de meeste gevallen de bij de verkrijging van het gebouw afgetrokken voorbelasting slechts zeer ten dele compenseert. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub c, van deze richtlijn is de maatstaf van heffing voor de krachtens artikel 6, lid 2, van deze richtlijn gelijkgestelde handelingen immers de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven. Aangezien een gebouw over het algemeen niet in tien jaar wordt afgeschreven, zal de belasting over het eigen gebruik gedurende tien jaar het per saldo niet mogelijk maken dat de breukdelen van de betaalde voorbelasting door de som der afschrijvingen worden gecompenseerd. Een dergelijk resultaat is in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit.

33 De Commissie preciseert dat uit artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn volgt dat een belastingplichtige die een tot zijn bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden gebruikt, wordt geacht ten behoeve van zichzelf een dienst

te verrichten tegen een vergoeding die overeenstemt met de overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c, van deze richtlijn berekende, op deze dienst betrekking hebbende uitgaven. Het gebruik van het tot het bedrijf behorende goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden is derhalve belastbaar wanneer voor het betrokken goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan.

34 Deze bepaling beoogt de gelijke behandeling van belastingplichtige en eindverbruiker inzake het gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden te verzekeren. Derhalve stelt deze bepaling de belastingplichtige die tot het bedrijf behorende goederen voor privé-doeleinden gebruikt, gelijk met een particulier die goederen heeft verkregen zonder recht op aftrek. In punt 8 van het reeds aangehaalde arrest Kühne heeft het Hof geoordeeld dat uit het systeem van de Zesde richtlijn volgt, dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, ervan wil voorkomen dat een voor privé-doeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast zou blijven; ingevolge deze bepaling moet het privé-gebruik 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.

35 Aangaande de Duitse opvatting dat het eigen gebruik neerkomt op een verhuur door de belastingplichtige aan zichzelf, is de Commissie van oordeel dat deze opvatting noch in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, noch in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn steun vindt.

36 Wat deze laatste bepaling betreft, herinnert de Commissie eraan dat de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen zijn (zie met name arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 11, en 5 juni 1997, SDC, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 21) en strikt moeten worden uitgelegd (zie met name arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald, punt 13; arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 12, en arresten van 12 september 2000, Commissie/Ierland, C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 52, en Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 64).

37 De Commissie wijst erop dat de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalde uitzondering op het algemene beginsel van belastingheffing slechts van toepassing is wanneer de concrete kenmerken van een huurovereenkomst, en met name het wezenlijke bestanddeel van de duur van het gebruik van het onroerend goed, daadwerkelijk aanwezig zijn (reeds aangehaalde arresten Commissie/Ierland, punt 56, en Commissie/Verenigd Koninkrijk, punt 68). Derhalve kan niet worden aanvaard dat een fictieve verhuur door de belastingplichtige aan zichzelf onder deze uitzondering valt.

38 Wat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn betreft, betoogt de Commissie dat ook deze bepaling, als uitzonderingsbepaling, strikt moet worden uitgelegd. Uit deze bepaling kan niet worden afgeleid dat de lidstaten, in strijd met de duidelijke bewoordingen ervan, naar eigen goeddunken een belastbare handeling door middel van gelijkstelling in een vrijgestelde handeling kunnen veranderen.

39 Ten slotte herinnert de Commissie eraan dat volgens de rechtspraak van het Hof de belastingplichtige kan kiezen om het gedeelte van een goed dat hij voor privé-doeleinden gebruikt, voor de toepassing van de Zesde richtlijn al dan niet in zijn onderneming op te nemen. Bijgevolg mogen investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden worden aangewend, niettemin worden behandeld als goederen van de onderneming, die in beginsel voor een algehele aftrek van de BTW in aanmerking komen (arrest Armbrecht, reeds aangehaald, punt 20).

Beoordeling door het Hof

40 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om, voor de toepassing van de Zesde richtlijn, ervoor te kiezen het gedeelte van een goed dat hij voor privé-doeleinden gebruikt, al dan niet in zijn onderneming op te nemen (zie arrest Armbrecht, reeds aangehaald, punt 20, en arrest van 8 maart 2001, Bakcsi, C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punt 25).

41 Indien de belastingplichtige ervoor kiest, de investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor een algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking (zie met name arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 26, en arrest Bakcsi, reeds aangehaald, punt 25).

42 Uit de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn volgt dat wanneer voor een voor het bedrijf bestemd goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan, het gebruik daarvan voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel en wordt belast op basis van de voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven (zie reeds aangehaalde arresten Lennartz, punt 26, en Bakcsi, punt 30).

43 Derhalve heeft een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig in zijn onderneming op te nemen en vervolgens een gedeelte van dat gebouw voor privé-doeleinden gebruikt, 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.

44 Wat vervolgens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn betreft, heeft het Hof er herhaaldelijk aan herinnerd dat de bewoordingen waarin de vrijstellingen van artikel 13 van die richtlijn zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald, punt 13, en arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 43).

45 Derhalve kan artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, anders dan de Duitse regering stelt, niet mutatis mutandis worden toegepast.

46 Bovendien zijn volgens vaste rechtspraak de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie met name arrest van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 15, en arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 44).

47 Dienaangaande zij vastgesteld dat de formulering van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn de draagwijdte van de termen „verpachting" of „verhuur van onroerende goederen" niet verduidelijkt.

48 Naast de bijzondere gevallen die in deze bepaling uitdrukkelijk worden genoemd, dienen de begrippen „verpachting" en „verhuur van onroerende goederen", die volgens punt 44 van het onderhavige arrest een uitzondering op de in de Zesde richtlijn neergelegde algemene BTW-regeling vormen, evenwel strikt te worden uitgelegd (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Ierland, punt 55, en Commissie/Verenigd Koninkrijk, punt 67).

49 De verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn houdt in wezen in dat de eigenaar van een onroerend goed de huurder tegen betaling van huur voor een overeengekomen tijdsduur het recht

verleent zijn goed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten (zie arrest van 9 oktober 2001, Mirror Group, C-409/98, Jurispr. blz. I-7175, punt 31, en arrest Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 21).

50 Het gebruik voor privé-doeleinden van de belastingplichtige van een woning in een gebouw dat hij volledig in zijn bedrijf heeft opgenomen, voldoet niet aan deze voorwaarden.

51 Dit gebruik wordt immers gekenmerkt door het gebrek aan zowel de betaling van een huurprijs als een werkelijke wilsovereenstemming inzake de duur van het genot en het recht om de woning te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten.

52 Hieruit volgt dat het gebruik voor privé-doeleinden van de belastingplichtige van een woning in een gebouw dat hij volledig in zijn bedrijf heeft opgenomen, niet onder artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn valt.

53 Het argument dat de Duitse regering put uit het beginsel van de fiscale neutraliteit en uit de herziening van de aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn verandert hier niets aan.

54 Indien, zoals de Duitse regering betoogt, door toe te laten dat een belastingplichtige een gebouw volledig in zijn bedrijf opneemt en bijgevolg de als voorbelasting over de volledige bouwprijs verschuldigde BTW aftrekt, en tegelijkertijd het gebruik van een woning in dat gebouw voor privé-doeleinden van de belastingplichtige te belasten, bepaalde eindverbruiken niet worden belast

doordat de in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalde herzieningsperiode slechts de mogelijkheid biedt de ten tijde van de oprichting van het gebouw afgetrokken voorbelasting gedeeltelijk te compenseren, is dit immers het resultaat van een bewuste keuze van de gemeenschapswetgever dat niet tot een ruime uitlegging van een ander artikel van deze richtlijn kan dwingen.

55 Overigens dient te worden opgemerkt dat sinds de inwerkingtreding van richtlijn 95/7, in mei 1995, de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd, in plaats van de vroegere tien jaar. Uit de vijfde overweging van de considerans van deze richtlijn blijkt dat deze wijziging juist werd aangebracht om rekening te houden met de economische levensduur van deze goederen.

56 Mitsdien moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die het gebruik van een gedeelte van een volledig tot het bedrijf behorend gebouw voor privé-doeleinden van de belastingplichtige van belasting vrijstelt als zijnde een verpachting of verhuur van een onroerend goed in de zin van het genoemde artikel 13, B, sub b.

Kosten

57 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 25 mei 2000 gestelde vraag, verklaart voor recht:

De artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die het gebruik van een gedeelte van een volledig tot het bedrijf behorend gebouw voor privé-doeleinden van de belastingplichtige van belasting vrijstelt als zijnde een verpachting of verhuur van een onroerend goed in de zin van het genoemde artikel 13, B, sub b.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 mei 2003.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

M. Wathelet