

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
F. G. JACOBS  
van 16 mei 2002<sup>1</sup>

1. In de onderhavige zaak verzoekt het Bundesfinanzhof (Duitsland) het Hof om een prejudiciële beslissing over de vraag of een lidstaat het gebruik van een woning voor eigen bewoning in een volledig tot het bedrijf behorend bedrijfsgebouw overeenkomstig artikel 13, B, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn<sup>2</sup> als belastingvrij kan behandelen met het gevolg dat de BTW die als voorbelasting bij de oprichting van het gebouw is voldaan, niet kan worden afgetrokken.

**Toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn**

2. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn aan BTW onderworpen:

„de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als

zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

3. Volgens artikel 6, lid 2, sub a, worden 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”.

4. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub c, 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”.

5. Artikel 13, B, voorziet in een aantal dwingende vrijstellingen. Volgens artikel 13, B, sub b, zijn, onverminderd enkele

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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).

hier niet relevante uitzonderingen, van de belasting vrijgesteld:

„verpachting en verhuur van onroerende goederen”.

6. Artikel 13, C, bepaalt:

„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 handelingen bedoeld in B, sub d), g) en h).

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

7. Artikel 17 betreft het recht van de belastingplichtige om van de BTW die hij

over zijn belaste handelingen verschuldigd is, de voorbelasting af te trekken voor de goederen en diensten die hij gebruikt voor die belaste handelingen. De aftrekregeling zorgt ervoor dat de ondernemers uiteindelijk niet zelf de belasting dragen die zij innen door middel van doorberekening in hun verkoopprijs: de BTW drukt uitsluitend op de eindconsument die als niet-belastingplichtige geen recht op aftrek heeft.

8. Artikel 17, lid 2, 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. Soms dient de oorspronkelijke aftrek evenwel te worden herzien. Artikel 20, leden 2<sup>3</sup> en 3, bepaalt hoe de herziening in zijn werk gaat in het geval van investe-

<sup>3</sup> — Zoals gewijzigd door richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18).

ringsgoederen die in de loop van de tijd in meer of mindere mate voor belaste handelingen worden gebruikt:

„2. 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.

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te

worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.

[...]”

#### Toepasselijke nationale wetgeving

10. § 1 van het Umsatzsteuergesetz 1993 (wet inzake de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de redactie die van kracht was in het litigieuze jaar 1995<sup>4</sup>, draagt het opschrift „Belastbare handelingen” en somt de aan BTW onderworpen handelingen op. § 1, lid 2, sub b, rekent daartoe eveneens „eigen gebruik”. Er is onder meer sprake van eigen gebruik wanneer een ondernemer in het kader van zijn bedrijf andere handelingen dan leveringen verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

11. § 4 UStG draagt het opschrift „Vrijgestelde leveringen van goederen en diensten en eigen gebruik”. Krachtens § 4,

<sup>4</sup> — BGBl. I, blz. 565.

punt 12, sub a, zijn verpachting en verhuur van onroerend goed vrijgesteld.

12. Volgens § 9, lid 1, UStG kan de belastingplichtige afzien van de vrijstelling van § 4, punt 12, wanneer de handeling voor de doeleinden van het bedrijf van een andere ondernemer wordt verricht. Volgens § 9, lid 2,<sup>5</sup> kan bij verhuur en verpachting van onroerend goed van deze vrijstelling slechts worden afgezien wanneer de huurder het onroerend goed uitsluitend gebruikt of voornemens is te gebruiken voor handelingen waarvoor aftrek van voorbelasting niet is uitgesloten.

13. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof is het eigen gebruik van een tot het bedrijf behorend onroerend goed vrijgesteld krachtens § 4, punt 12, sub a, UStG. Afzien van de belastingvrijstelling overeenkomstig § 9 UStG is derhalve niet geoorloofd, omdat die bepaling een handeling ten behoeve van het bedrijf van een andere ondernemer vooronderstelt.

14. § 15, lid 2, punt 1, UStG sluit aftrek van BTW uit voor leveringen die voor het verrichten van vrijgestelde handelingen worden gebruikt.

15. De onderhavige zaak is niet de eerste waarin het Hof zich moet uitspreken over de Duitse regeling van het eigen gebruik van bedrijfsgoederen in het kader van de BTW. Ik heb de systematiek en de werking van deze regels reeds toegelicht in mijn conclusie in de zaak *Armbrecht*<sup>6</sup>, en het kan dienstig zijn deze toelichting hier te herhalen:

„[...] aan de Duitse uitvoeringsbepalingen [ligt] het beginsel ten grondslag [...], dat een belastingplichtige die goederen of diensten als privé-persoon gebruikt, voor de BTW gelijk moet worden gesteld met zijn klanten, teneinde de belastingneutraliteit tussen belastingplichtigen en privé-personen te garanderen. Om die reden verlangt de Duitse regeling van belastingplichtigen, dat zij goederen die zij deels voor bedrijfsdoeleinden en deels voor privé-gebruik verwerven, in de onderneming integreren. De belastingplichtige geniet alsdan voor die goederen een volledig recht op aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de richtlijn, doch moet voor het privé-gebruik van de goederen overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, een jaarlijkse belasting betalen die overeenkomt met de afschrijving van de goederen.

[...]

<sup>5</sup> — Zoals gewijzigd bij de wet van 21 december 1993, BGBl. I, blz. 2310.

<sup>6</sup> — Conclusie van 6 april 1995 (arrest van 4 oktober 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punten 22 en 25).

In de logica van de Duitse regeling is het privé-gebruik van een onroerend goed gelijkgesteld met een van de belasting vrijgestelde verhuur van een woning door een onderneming. Anders gezegd, het privé-gebruik geldt als een levering door een belastingplichtige in de zin van artikel 6, lid 2, sub a, doch is ingevolge artikel 13, B, sub b, vrijgesteld van belasting. Het gevolg daarvan is, dat de belastingplichtige, anders dan bij andere goederen het geval is, bij de verwerving van een onroerend goed de BTW over het voor privé-doeleinden gebruikte gedeelte niet mag aftrekken, daar dit gedeelte een van de belasting vrijgestelde levering betreft. Hij is echter evenmin verplicht, voor het privé-gebruik belasting overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, te betalen.”

#### Het hoofdgeding en de aan het Hof gestelde vraag

16. 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 bedrijfsdoeleinden en ten dele als privé-woning.

17. In zijn BTW-aangifte over het jaar 1995 trok Seeling de op het gehele gebouw drukkende voorbelasting af. Het gebruik van de woning in het gebouw voor privé-

doeleinden gaf hij aan als belastbaar eigen gebruik. Het Finanzamt beschouwde het eigen gebruik van het gebouw evenwel als vrijgesteld eigen gebruik en weigerde de aftrek.

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

19. Seeling stelde hiertegen Revision in bij het Bundesfinanzhof. Hij betoogt dat volgens het gemeenschapsrecht het eigen gebruik van de woning belastbaar is en dat aftrek van de op dit gedeelte van het gebouw drukkende voorbelasting, derhalve niet is uitgesloten.

20. In zijn verwijzingsbeschikking stelt het Bundesfinanzhof vast dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn volgens de rechtspraak van het Hof de gelijke behandeling van de belastingplichtige en van de eindverbruiker beoogt te verzekeren door te voorkomen dat voor privé-doeleinden gebruikte bedrijfsgoederen niet worden belast: Kühne<sup>7</sup>, Mohsche<sup>8</sup> en Fillibeck<sup>9</sup>.

7 — Arrest van 27 juni 1989 (50/88, Jurispr. blz. 1925, punt 8).

8 — Arrest van 25 mei 1993 (C-193/91, Jurispr. blz. I-2615, punt 8).

9 — Arrest van 16 oktober 1997 (C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 25).

21. Het vraagt zich evenwel af of de gelijke behandeling zover gaat dat het (gedeeltelijk) gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige kan worden aangemerkt als vrijgestelde „verpachting” of „verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn.

22. Volgens het Bundesfinanzhof is deze vraag ook na het arrest van het Hof in de zaak *Armbrecht*<sup>10</sup> niet definitief beantwoord. Het wijst erop dat ik in mijn conclusie in die zaak heb opgemerkt dat de Duitse regeling, die een belastingplichtige die een tot een onderneming behorend onroerend goed voor privé-doeleinden gebruikt, gelijkstelt met een huurder met een vrijgesteld huurcontract, gebaseerd is op een andere uitlegging van het begrip belastingneutraliteit dan die welke het Hof in zijn rechtspraak<sup>11</sup> heeft gegeven. Op deze overwegingen is het Hof in zijn arrest evenwel niet ingegaan.

23. 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 bedrijfs-

gebouw, 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?”

24. Seeling, de Duitse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en waren vertegenwoordigd ter terechtzitting.

#### Analyse

25. Anders dan de Duitse regering zijn Seeling en de Commissie van mening dat de vraag ontkennend moet worden beantwoord. Ik ben het daarmee eens.

26. Uitgegaan moet worden van het in de rechtspraak van het Hof<sup>12</sup> ruim aanvaarde beginsel dat een belastingplichtige de keuze

<sup>10</sup> — Aangehaald in voetnoot 6.

<sup>11</sup> — Zie de punten 22 en volgende en 47 van de conclusie.

<sup>12</sup> — Zie in het bijzonder het arrest *Armbrecht*, aangehaald in voetnoot 6, punt 20.

biedt om het privé gebruikte gedeelte van een goed al dan niet te behandelen als bedrijfsgoed voor de toepassing van de richtlijn. Wanneer een belastingplichtige een zowel voor bedrijfs- als privé-doel-einden gebruikt goed behandelt als bedrijfs-goed, is de BTW op dit goed in beginsel volledig aftrekbaar<sup>13</sup>. Met „in beginsel” bedoelde het Hof duidelijk bij gebreke van een toepasselijke afwijking in de Zesde richtlijn: met dit voorbehoud beschouwt het Hof het aftrekrecht als van absolute aard, ook al worden de goederen slechts in beperkte mate voor bedrijfsdoeleinden gebruikt.<sup>14</sup>

27. Wanneer een belastingplichtige die keuze heeft gemaakt en de BTW volledig heeft afgetrokken, moet artikel 6, lid 2, sub a — dat het eigen gebruik van deze goederen gelijkstelt met een dienst — zorgen voor gelijke behandeling tussen belastingplichtigen en eindverbruikers door te voorkomen dat een voor privé-doel-einden gebruikt bedrijfsgoed onbelast blijft; ingevolge deze bepaling moet het eigen gebruik van een dergelijk goed worden belast, wanneer voor dit goed recht op aftrek van de bij de verkrijging erop drukkende belasting is ontstaan.<sup>15</sup>

28. Op het eerste gezicht kan het verbazen dat een ten dele privé gebruikt goed als

volledig tot het bedrijf behorend kan worden behandeld. In sommige omstandigheden kan dit evenwel de belastingneutraliteit bevorderen aangezien het aldus mogelijk is om naar behoren rekening te houden met veranderingen die zich in de loop van de nuttige levensduur van het goed voordoen in de mate van eigen gebruik door een belastingplichtige of in de verhouding tussen een belastingplichtige verkoper en een belastingplichtige koper.<sup>16</sup>

29. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn er dus in de BTW-sfeer twee alternatieve methoden voor de behandeling van deels privé gebruikte goederen: de belastingplichtige kan de goederen voor dat gedeelte volledig uitsluiten van het BTW-stelsel of ze als een tot zijn bedrijf behorend goed behandelen, de erop drukkende voorbelasting aftrekken en overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, belasting betalen voor het eigen gebruik. De Duitse regeling kent evenwel voor onroerende goederen nog een derde methode: de overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, fictief verrichte dienst wordt beschouwd als huur en vrijgesteld op basis van de vrijstelling die van toepassing<sup>17</sup> zou zijn in geval van echte huur in de zin van artikel 13, B, sub b, van de richtlijn. Daar huur is vrijgesteld, kan geen voorbelasting worden afgetrokken.

13 — Arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 26).

14 — Arrest Lennartz, aangehaald in voetnoot 13, punt 29.

15 — Arresten Kühne, aangehaald in voetnoot 7, punt 8, en Fillibeck, aangehaald in voetnoot 9, punt 25.

16 — Voor verdere bespreking aan de hand van een voorbeeld, zie mijn conclusie in de zaak Armbrrecht, aangehaald in voetnoot 6, punten 34 tot en met 36.

17 — Tenzij de verhuurder een belastingplichtige is en heeft gekozen voor belastingheffing overeenkomstig artikel 13, B, sub a.

30. De Duitse regering zocht voor deze opvatting steun in de tekst van artikel 6, lid 2, sub a, waaruit zij afleidt dat alle op diensten toepasselijke bepalingen van de richtlijn in beginsel ook van toepassing zijn op eigen gebruik van bedrijfsgoederen. Indien in de onderhavige zaak het eigen gebruik van het onroerend goed krachtens artikel 6, lid 2, van de richtlijn wordt behandeld als een dienst verricht onder bezwarende titel, moet artikel 13, B, sub b, van overeenkomstige toepassing zijn. Dat er geen gebruik door een derde is, staat volgens de Duitse regering niet in de weg aan deze uitlegging: het feit dat artikel 6, lid 2, sub a, eigen gebruik als een dienst kwalificeert, toont aan dat een band met een derde niet beslissend is.

31. Mijns inziens alsook volgens Seeling en de Commissie vindt deze uitlegging geen steun in artikel 13, B, sub b.

32. Volgens vaste rechtspraak zijn de vrijstellingen van artikel 13 van de richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen zodat de grondslag voor de berekening van de BTW uniform en overeenkomstig gemeenschapsregels wordt bepaald.<sup>18</sup> Bovendien moeten de bewoordingen ter beschrijving van de vrijstellingen strikt worden uitgelegd, aangezien zij uitzonderingen op het algemene beginsel van artikel 2 van de richtlijn vormen, volgens hetwelk alle leveringen van goederen of diensten die een belastingplichtige onder

bezwarende titel verricht, aan BTW zijn onderworpen.<sup>19</sup> Ofschoon het vereiste van strikte uitlegging niet betekent dat de voor de beschrijving van de vrijstellingen gebruikte bewoordingen zo eng of restrictief moeten worden uitgelegd, dat de vrijstellingen hun doel missen,<sup>20</sup> is het niettemin duidelijk dat de vrijstellingen hoe dan ook niet naar analogie kunnen worden uitgebreid zoals het betoog van de Duitse regering lijkt mee te brengen.

33. Wat in het bijzonder de uitlegging van artikel 13, B, sub b, van de richtlijn betreft, heeft het Hof in een aantal recente zaken de draagwijdte van het begrip „verhuur en verpachting” nader verduidelijkt. In de eerste plaats heeft het verklaard dat onder dit begrip niet vallen overeenkomsten die als kenmerk hebben dat de duur van het gebruik van het onroerende goed — een wezenlijk bestanddeel van de huurovereenkomst — geen rol speelt bij de wilsovereenstemming van partijen.<sup>21</sup> In de tweede plaats heeft het verklaard dat de verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, in wezen inhoudt, dat de eigenaar van een onroerend goed de huurder tegen de betaling van huur voor een overeengekomen tijdsduur het recht

18 — Zie bijvoorbeeld arresten van 12 september 2000, Commissie/Ierland (C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 51), en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 63), en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

19 — Wat in het bijzonder de vrijstelling voor verhuur en verpachting van onroerend goed betreft, zie in het bijzonder arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, Jurispr. blz. I-6831, punt 46), en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

20 — Zie punt 19 van mijn conclusie van 13 december 2001 in zaak C-267/00, Zoological Society of London (arrest van 21 maart 2002, Jurispr. blz. I-3353).

21 — Arresten Hof Commissie/Ierland, punt 56, en Commissie/Verenigd Koninkrijk, punt 68, aangehaald in voetnoot 18.



verleent zijn goed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten.<sup>22</sup> De vrijstelling van artikel 13, B, sub b, kan mijns inziens dus niet worden toegepast op een fictieve verhuur door de belastingplichtige aan zichzelf waarbij per definitie geen sprake kan zijn van een echte overeenkomst over de tegenprestatie, de duur (of iets anders).

34. Bovendien, indien de wetgever had gewild dat artikel 6, lid 2, sub a, in samenhang met artikel 13, B, sub b, werd gelezen, had artikel 6, lid 2, sub a, normaal gesproken uitdrukkelijk naar artikel 13, B, sub b, moeten verwijzen:<sup>23</sup> een belastbare levering wordt dan immers een vrijgestelde levering.

35. Voorts leidt de opvatting van de Duitse regering tot een inconsistente uitlegging van artikel 6, lid 2, sub a. Dit artikel bepaalt uitdrukkelijk dat de daarin gestelde regels voor het eigen gebruik van goederen van toepassing zijn „wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan”. Volgens de Duitse omzettingbepalingen van artikel 6, lid 2, sub a, mag evenwel geen BTW worden afgetrokken wanneer het gaat om onroerende goederen.

36. Ten slotte heeft het Hof, zoals de Commissie opmerkt, verklaard dat een particulier zich voor de nationale rechter tegenover een lidstaat kan beroepen op artikel 6, lid 2, sub a, en artikel 13, B, sub b.<sup>24</sup> Het ware enigszins verrassend indien twee bepalingen die ieder voor zich als voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk worden beschouwd om rechtstreekse werking te hebben, zonder expliciete of impliciete verwijzing in die zin als onderling afhankelijk werden uitgelegd.

37. Daar ik het niet eens ben met het argument van de Duitse regering dat artikel 13, B, sub b, van overeenkomstige toepassing is op het eigen gebruik van een tot het bedrijf van de belastingplichtige behorend onroerend goed, hoef ik niet in te gaan op haar betoog over de relevantie en de werking van artikel 13, C, krachtens hetwelk de lidstaten aan de belastingplichtigen<sup>25</sup> het recht kunnen verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen.

38. Mijns inziens is de Duitse BTW-regeling op het punt van het eigen gebruik door een belastingplichtige van een tot het bedrijf behorend onroerend goed dus in strijd met de systematiek van de Zesde richtlijn. Seeling is dus gerechtigd de voorbelasting over het gehele gebouw volledig af te trekken en zal jaarlijks belasting

22 — Arresten van 9 oktober 2001, *Mirror Group* (C-409/98, Jurispr. blz. 7175, punt 31), en *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 21), en de aldaar aangehaalde arresten.

23 — Zie in een soortgelijke context mijn conclusie in de zaak *Mohsche*, aangehaald in voetnoot 6, punt 14.

24 — Zie de arresten *Kühne*, aangehaald in voetnoot 7, punt 27 en *Mohsche*, aangehaald in voetnoot 8, punt 19, en arrest van 18 januari 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Jurispr. blz. 493, punt 32.

25 — Ook al gebruikt de Engelse versie het woord „taxpayers” (belastingbetalers), wordt duidelijk „taxable persons” (belastingplichtigen) bedoeld: zie bijv. de Franse versie die „assujettis” gebruikt en de Duitse die „Steuerpflichtigen” gebruikt.

moeten betalen krachtens artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn.

39. Volgens de Duitse regering biedt die benadering een belastingplichtige in Seeling's situatie evenwel een fiscaal en cash-flowvoordeel waarin de Duitse regeling niet voorziet.

40. In de eerste plaats zou de belastingplichtige een cash-flowvoordeel krijgen doordat hij van meet af aan de volledige aftrek geniet, terwijl de belasting krachtens artikel 6, lid 2, sub a, die de aftrek moet compenseren, gespreid wordt over de duur van het eigen gebruik.

41. Mijns inziens, en zoals Seeling's raadsman ter terechtzitting stelde, is dat voordeel een uitvloeisel van de systematiek van artikel 6, lid 2, sub a, en blijkt het door het Hof — dat in zijn overvloedige rechtspraak over artikel 6, lid 2, sub a, nooit heeft gesproken van ongeldigheid ervan — te worden beschouwd als een aanvaardbare consequentie van het stelsel van het eigen gebruik. Met het eigen gebruik van de goederen zou ook rekening kunnen worden gehouden door de oorspronkelijke aftrek door de belastingplichtige te herzien. Blijkens de toelichting bij het voorstel voor de

Zesde richtlijn van de Commissie<sup>26</sup> werd evenwel aanvaard dat hetzelfde doel met andere middelen kon worden bereikt (meer in het bijzonder door herziening van de reeds toegepaste aftrek), maar „om redenen van belastingneutraliteit en eenvoud werd de voorkeur gegeven aan een gelijkstelling met een belastbare levering”.<sup>27</sup> De belasting met BTW krachtens artikel 6, lid 2, sub a, is dus juist gekozen als een alternatief voor beperking van het recht op aftrek van voorbelasting.<sup>28</sup>

42. In de tweede plaats heeft een belastingplichtige in Seeling's situatie volgens de Duitse regering een fiscaal voordeel wanneer hij het gebouw meer dan tien jaar na aankoop en volledige aftrek van de voorbelasting verkoopt. Voor de bespreking van dit argument moet ik kort ingaan op het stelsel van de herziening van de aftrek van de Zesde richtlijn.

43. Artikel 20 van de richtlijn schept de mogelijkheid van een herziening achteraf van de oorspronkelijke aftrek bij aankoop van investeringsgoederen, om rekening te kunnen houden met latere wijzigingen in het gebruik. Artikel 20, lid 2, voorziet in een herziening gespreid over een periode van vijf jaar; voor onroerend goed kan deze

26 — *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, toelichting ad artikel 5, lid 3, thans artikel 5, lid 6, van de richtlijn, dat in artikel 5 („levering van goederen”) overeenkomt met artikel 6, lid 2, sub a.

27 — Zie verder P. Farmer en R. Lyal, *EC Tax Law* (1994), blz. 102.

28 — Zie ook mijn conclusie in de zaak Lennartz, aangehaald in voetnoot 3, punt 59.

worden verlengd tot twintig jaar (oorspronkelijk<sup>29</sup> tien jaar). Artikel 20, lid 3, regelt de situatie waarin investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode worden verkocht: wanneer de belastingplichtige in die periode de goederen levert, zullen de investeringsgoederen tot de afloop van de herzieningsperiode worden geacht voor een volledig belastbare of vrijgestelde economische activiteit van de belastingplichtige te zijn gebruikt (naargelang de levering belastbaar of vrijgesteld is). Duitsland blijkt de periode van vijf jaar van artikel 20, lid 2, onder het oorspronkelijke systeem voor onroerend goed tot tien jaar te hebben verlengd.

44. De Duitse regering merkt op dat de maatstaf van heffing krachtens artikel 11, A, lid 1, sub c, voor diensten in de zin van artikel 6, lid 2, het totaalbedrag van de uitgaven van de belastingplichtige voor de dienst is. Wanneer deze dienst bestaat in het eigen gebruik van onroerend goed, bestaan deze kosten hoofdzakelijk uit de afschrijving van het goed of van het gedeelte dat dient voor eigen gebruik. Het is onwaarschijnlijk dat het onroerend goed binnen tien jaar na aankoop volledig is afgeschreven en dat de aftrek van de voorbelasting door de jaarlijkse belastingbetaling volledig zou zijn gecompenseerd. Wanneer dus een belastingplichtige het onroerend goed na deze periode van tien jaar verkoopt zonder dat BTW verschuldigd is over deze levering,<sup>30</sup> zou hij dus de voor-

belasting volledig hebben kunnen aftrekken zonder dat deze aftrek nog kan worden herzien. Volgens de Duitse regering is dit resultaat in strijd met het beginsel van belastingneutraliteit.

45. Daarvoor is weliswaar iets te zeggen, maar dit kan thans althans gedeeltelijk worden opgelost door te kiezen voor herziening gedurende een periode van 20 jaar. Voorts brengt de Duitse regeling inzake het eigen gebruik van onroerend goed volgens Seeling nog een anomalie mee. Bij volledige aftrek van de voorbelasting op het tot het bedrijf behorend onroerend goed dat gedurende de tien jaar na aankoop volledig voor bedrijfsdoeleinden is gebruikt, is er geen mogelijkheid om deze aftrek te herzien en rekening te houden met het latere eigen gebruik van het goed wanneer dit eigen gebruik tien jaar na aankoop begint. Ook wanneer het eigen gebruik, zoals in het onderhavige geval, bij de aankoop van het terrein is begonnen, bestaat geen mogelijkheid van herziening van het aandeel van de voorbelasting waarvan de aftrek toegestaan is geweest, om rekening te houden met wijzigingen in de verhouding privé- en bedrijfsgebruik na afloop van de periode van tien jaar. De belastingneutraliteit kan alleen worden bereikt wanneer volledige aftrek van meet af aan is toegestaan, aangezien in dit geval het eigen gebruik over de volledige periode overeenkomstig artikel 6, lid 2, sub a, wordt belast.

29 — Vóór de wijziging door richtlijn 95/7, aangehaald in voetnoot 3, die op 25 mei 1995 in werking is getreden.

30 — Vermoedelijk omdat de levering krachtens artikel 13, B, sub g, belastingvrij zou zijn. Bij verkoop aan een andere belastingplichtige kan de koper evenwel kiezen voor belastingheffing overeenkomstig de Duitse regeling tot omzetting van artikel 13, C, sub b.

## Conclusie

46. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Een lidstaat mag het gebruik van een woning voor eigen bewoning in een volledig tot een bedrijf behorend bedrijfsgebouw niet als belastingvrij behandelen op de voet van artikel 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.”