

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

27 juni 1989 *

In zaak 50/88,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Finanzgericht München, in het aldaar aanhangig geding tussen

H. Kühne, te München,

en

Finanzamt München III,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 6, lid 2, eerste volzin, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: T. Koopmans, kamerpresident, T. F. O'Higgins, G. F. Mancini, C. N. Kakouris en F. A. Schockweiler, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: D. Louterman, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door:

— de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, ter terechtzitting vertegenwoordigd door R. Morawitz, Ministerialdirigent bij het Bondsministerie van Economische Zaken, als gemachtigde,

* Procestaal: Duits.

- de regering van de Portugese Republiek, voor de schriftelijke behandeling vertegenwoordigd door L. Fernandez en A. Correia als gemachtigden, en
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur H. Étienne als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 25 januari 1989,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 maart 1989,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 9 december 1987, ingekomen ten Hove op 16 februari 1988, heeft het Finanzgericht München krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een aantal prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de Zesde richtlijn).
- 2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een beroep van H. Kühne, advocaat te München, tegen een aanslag in de omzetbelasting van het Finanzamt München III.
- 3 Volgens het Duitse Umsatzsteuergesetz (UStG 1980, wet op de omzetbelasting) is het privégebruik van een bedrijfsgoed aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen. Bovendien kan een belastingplichtige bij een gebruikt goed dat hem door een niet BTW-plichtige particulier is verkocht, het restant-BTW op dit goed niet in aftrek brengen, ook niet wanneer het goed tot zijn bedrijf behoort.

- 4 Verzoeker in het hoofdgeding, in zijn hoedanigheid van advocaat BTW-plichtig, kocht van een als zodanig niet-belastingplichtige particulier een gebruikt bedrijfsvoertuig, dat hij ook privé gebruikt. Het Finanzamt München III onderwierp de afschrijving op de auto naar evenredigheid van verzoekers privégebruik aan de BTW. Verzoeker in het hoofdgeding kwam tegen de desbetreffende aanslag op bij het Finanzgericht München. Hij voerde aan, dat hij de BTW op het voertuig niet had kunnen aftrekken, zodat in strijd met het BTW-systeem de omzetbelasting tweemaal zou worden geheven, wanneer de afschrijving op de auto werd belast naar rato van het privégebruik. Zijns inziens mogen bij de belastingheffing over het privégebruik alleen de zuivere exploitatiekosten van het voertuig, doch niet de afschrijving in aanmerking worden genomen.
- 5 Naar het oordeel van het Finanzgericht roept een letterlijke toepassing van het UStG 1980 twijfels op, in verband met artikel 6, lid 2, eerste volzin, sub a, van de Zesde richtlijn. Ingevolge deze bepaling is voor het belasten van het privégebruik van een bedrijfsgoed vereist, dat voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Het Finanzgericht besloot derhalve de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

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

- 1) Wordt door de conditionele bijzin „wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan”:
 - a) de belasting van eigen gebruik enkel uitgesloten in gevallen waarin de voorbelasting vanwege een belastingvrij gebruik van het goed in de onderneming (paragraaf 15, lid 2 UStG) respectievelijk vanwege gebruik van het goed voor andere doeleinden dan voor belaste handelingen van de ondernemer (artikel 17, lid 2, Zesde richtlijn) niet aftrekbaar is, of
 - b) is zij ook dan uitgesloten, indien de voorbelasting om andere redenen niet kon worden afgetrokken, bij voorbeeld wegens verkrijging van een niet-ondernemer ?

Bij bevestigende beantwoording van vraag 1 b:

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

3) Bij ontkennende beantwoording van vraag 2:

- a) Staat artikel 6, lid 2, tweede alinea, de Lid-Staten enkel toe afwijkingen vast te stellen, waarbij geheel of gedeeltelijk wordt afgezien van de belasting van het gebruik van goederen in de zin van de eerste alinea, sub a, of
- b) zijn zij ook bevoegd dit gebruik te belasten, ongeacht of voor het gebruikte goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan ?

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

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

Bij bevestigende beantwoording van vraag 1:

- 2) Kan een belastingplichtige zich voor de in belastingzaken bevoegde Duitse rechter beroepen op artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, Zesde richtlijn en de daaraan door het Hof van Justitie gegeven uitlegging ?

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

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

- 6 Voor een nadere uiteenzetting van de juridische context, de feiten van de zaak, het verloop van de procedure en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

De vraag betreffende de belastingheffing over het privégebruik van een bedrijfsgoed (vraag I, 1)

- 7 Deze vraag strekt er in wezen toe te vernemen, of artikel 6, lid 2, eerste volzin, sub a, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet, dat de afschrijving op een bedrijfsgoed ter zake van privégebruik wordt belast, wanneer voor het goed geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan, omdat het tweedehands van een niet-belastingplichtige is gekocht.
- 8 Uit het systeem van de Zesde richtlijn volgt, dat voormelde bepaling wil voorkomen dat een voor privédoeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast zou blijven; ingevolge deze bepaling moet het privégebruik van een dergelijk goed derhalve alleen dan worden belast, wanneer voor dit goed recht op aftrek van de bij de verkrijging erop drukkende belasting is ontstaan.
- 9 Voor zover de belastingplichtige het restant-BTW dat op het tweedehands van een niet-belastingplichtige gekochte bedrijfsgoed drukt, niet mag aftrekken, dient ervan te worden uitgegaan, dat voor dit goed geen recht op aftrek van BTW is ontstaan in de zin van artikel 6, lid 2, eerste volzin, sub a, van de Zesde richtlijn, zodat de afschrijving op het goed wegens het privégebruik ervan niet op grond van deze bepaling mag worden belast.

- 10 Zou een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van het restant-BTW is ontstaan, wel aldus worden belast, dan zou dit tot dubbele belastingheffing leiden, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarvan de Zesde richtlijn deel uitmaakt.
- 11 Mitsdien moet het antwoord luiden, dat artikel 6, lid 2, eerste volzin, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen het belasten van de afschrijving op een bedrijfsgoed ter zake van privégebruik, wanneer voor het goed geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan omdat het gekocht is van een niet-belastingplichtige.

De vraag betreffende het recht op „gedeeltelijke” aftrek van voorbelasting (vraag I, 2)

- 12 Deze vraag houdt in, of het antwoord op de eerste vraag anders luidt, wanneer de belastingplichtige weliswaar niet de BTW over de door hem ontvangen levering van het goed heeft kunnen aftrekken, doch wel de BTW over de diverse goederen en diensten die andere belastingplichtigen hem met het oog op het gebruik en het onderhoud ervan hebben geleverd respectievelijk te zijnen behoefte hebben ver-richt.
- 13 Volgens artikel 6, lid 2, eerste volzin, sub a, van de Zesde richtlijn kan het privé-gebruik van een bedrijfsgoed slechts worden belast, wanneer voor dit goed zelf en niet voor de uitgaven voor het gebruik en het onderhoud ervan recht op aftrek van BTW is ontstaan.
- 14 Daaruit volgt, dat de belastingregeling voor de levering van het bedrijfsgoed en die voor de belastbare uitgaven voor het gebruik en het onderhoud ervan, los van elkaar moeten worden gezien.
- 15 Het antwoord op deze vraag dient dus te luiden, dat het antwoord op de eerste vraag niet anders is, wanneer de belastingplichtige weliswaar niet de BTW over de door hem ontvangen levering van het goed heeft kunnen aftrekken, doch wel de

BTW over diensten of leveringen die hij van andere belastingplichtige ondernemers heeft verkregen met het oog op het onderhoud of het gebruik van het goed.

De vraag betreffende de aan de Lid-Staten toegekende afwijkingsbevoegdheid (vraag I, 3)

- 16 Deze vraag strekt ertoe, te doen vaststellen of de bevoegdheid van de Lid-Staten om af te wijken van de regel, dat het privégebruik van een bedrijfsgoed moet worden belast, inhoudt dat zij volledig of gedeeltelijk van het belasten van dit gebruik kunnen afzien dan wel dit gebruik kunnen belasten, ongeacht of voor het gebruikte goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan.
- 17 Zoals hiervoor reeds gezegd, leidt de heffing van BTW over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, tot dubbele belastingheffing, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel.
- 18 De bevoegdheid van de Lid-Staten om af te wijken van de regel, dat het privégebruik van een bedrijfsgoed moet worden belast, kan dan ook geenszins het recht meebrengen om dit gebruik aan BTW te onderwerpen, wanneer voor het goed geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan.
- 19 Het antwoord op deze vraag dient dus te luiden, dat artikel 6, lid 2, tweede volzin, sub a, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten niet toestaat het privégebruik van een bedrijfsgoed te belasten, wanneer er voor dit goed geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan.

De vraag betreffende de omzetting van de Zesde richtlijn in nationaal recht (vraag II, 1)

- 20 De vraag komt in wezen hierop neer, of artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn in de hierboven gegeven uitlegging zich verzet tegen een nationale belastingregeling

die het privégebruik van een bedrijfsgoed, waarvoor geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, aan BTW onderwerpt.

- 21 Gelet op het antwoord op de voorgaande vragen, dient deze vraag bevestigend te worden beantwoord.

De vraag betreffende de rechtstreekse werking van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (vraag II, 2)

- 22 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of een belastingplichtige zich voor de bevoegde nationale rechter kan beroepen op artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor zover deze bepaling de belasting over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, uitsluit.

- 23 Er zij aan herinnerd, dat volgens de rechtspraak van het Hof (zie in het bijzonder het arrest van 19 januari 1982, zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53) particulieren zich op de bepalingen van een richtlijn, die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken te zijn, kunnen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is.

- 24 Uit het voorgaande volgt, dat de litigieuze bepaling zonder meer verbiedt, BTW te heffen over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan.

- 25 In zoverre is de uit dit verbod voortvloeiende verplichting het privégebruik van dergelijke goederen niet te belasten, niet gekoppeld aan een voorwaarde en hangt ook de uitvoering of de werking ervan niet af van een door de Gemeenschap of een Lid-Staat vast te stellen maatregel.

- 26 Dit verbod is derhalve volledig en juridisch perfect, zodat het rechtstreekse werking kan hebben in de rechtsbetrekkingen tussen de Lid-Staten en hun justitiabelen.
- 27 Mitsdien moet worden geantwoord, dat een belastingplichtige zich voor de nationale rechter op artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn kan beroepen, voor zover deze bepaling de belasting over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht is ontstaan op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW, uitsluit.

De vraag betreffende de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een bedrijfsgoed (vraag III)

- 28 Deze vraag strekt ertoe te vernemen, of de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voor het privégebruik van een bedrijfsgoed alle uitgaven van de belastingplichtige omvat dan wel alleen de tegenprestaties voor leveringen en diensten waarvoor recht op aftrek van BTW ontstaat.
- 29 Gelet op de hierboven gegeven antwoorden, kan worden volstaan met vast te stellen, dat het in overeenstemming met het gemeenschappelijk BTW-stelsel zou zijn om ter zake van privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van BTW is ontstaan, geen belasting te heffen over de afschrijving, doch wel over de uitgaven voor het onderhoud en het gebruik van het goed, waarvoor de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft. Zodoende zou namelijk kunnen worden voorkomen, dat het goed zelf dubbel en het eindverbruik niet wordt belast.

Kosten

- 30 De kosten door de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, de regering van de Portugese Republiek en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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 (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht München bij beschikking van 9 december 1987 gestelde vragen,

verklaart voor recht:

- 1) Artikel 6, lid 2, eerste volzin, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen het belasten van de afschrijving op een bedrijfsgoed ter zake van privégebruik, wanneer voor het goed geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan omdat het gekocht is van een niet-belastingplichtige.
- 2) Het hiervoor gegeven antwoord is niet anders, wanneer de belastingplichtige weliswaar niet de BTW over de door hem ontvangen levering van het goed heeft kunnen aftrekken, doch wel de BTW over diensten of leveringen die hij van andere belastingplichtige ondernemers met het oog op het onderhoud of het gebruik van het goed heeft verkregen.
- 3) Artikel 6, lid 2, tweede volzin, sub a, van de Zesde richtlijn staat de Lid-Statens niet toe het privégebruik van een bedrijfsgoed te belasten, wanneer er voor dit goed geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan.
- 4) Een belastingplichtige kan zich voor de nationale rechter beroepen op artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor zover deze bepaling de belasting over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, uitsluit.

Koopmans

O'Higgins

Mancini

Kakouris

Schockweiler

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 27 juni 1989.

De griffier

De president van de Zesde kamer

J.-G. Giraud

T. Koopmans