

|

61990J0097

ARREST VAN HET HOF (ZESDE KAMER) VAN 11 JULI 1991. - HANSGEORG LENNARTZ TEGEN FINANZAMT MUENCHEN III. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: FINANZGERICHT MUENCHEN - DUITSLAND. - BTW - AFTREK VAN VOOR EEN INVESTERINGSGOED BETAALDE VOORBELASTING. - ZAAK C-97/90.

Jurisprudentie 1991 bladzijde I-03795
Zweedse bijz. uitgave bladzijde I-00299
Finse bijz. uitgave bladzijde I-00311

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Aftrek van voorbelasting - Investeringsgoederen - Herziening van oorspronkelijke aftrek - Toepassingsvoorwaarden van artikel 20, lid 2, van Zesde richtlijn - Betrekken van goederen door belastingplichtige voor zijn economische activiteiten - Beoordelingscriteria - Belastingplichtige die aan deze voorwaarden voldoet - Recht op aftrek - Restrictieve nationale regeling - Onderworpen aan regels inzake afwijkingen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, 17, 20, lid 2, en 27, leden 1 en 5)

Samenvatting

Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de herziening van de oorspronkelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde voor investeringsgoederen beperkt zich ertoe, de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vast te leggen. Het kan derhalve geen recht op aftrek in het leven roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet belaste handelingen betaalde belasting omzetten in aftrekbare belasting in de zin van artikel 17. Voor de toepassing ervan moet een particulier investeringsgoederen als belastingplichtige betrekken en ze bestemmen voor zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de richtlijn. Het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste of vrijgestelde handelingen is in dat geval op zich echter geen voorwaarde voor de

toepassing ervan.

Of een belastingplichtige in een concreet geval investeringsgoederen heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4, is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.

Een belastingplichtige die goederen voor een economische activiteit gebruikt, heeft op het moment van verkrijging van die goederen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting overeenkomstig het bepaalde in artikel 17, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt, doch niettemin daadwerkelijk gebruik voor bedrijfsdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, vormt een afwijking van artikel 17 en is slechts geldig wanneer zij voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 1, of artikel 27, lid 5, van de richtlijn.

Partijen

In zaak C-97/90,

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

H. Lennartz, te Muenchen,

en

Finanzamt Muenchen III,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) 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: G. F. Mancini, kamerpresident, T. F. O' Higgins, C. N. Kakouris, F. Schockweiler en P. J. G. Kapteyn, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: V. Di Bucci, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door E. Roeder en J. Karl van het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigden,

- de regering van de Franse Republiek, vertegenwoordigd door E. Belliard als gemachtigde en G. de Bergues als plaatsvervangend gemachtigde, van de directie Juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken,

- het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Collins, Treasury Solicitor, als gemachtigde,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur H. Etienne als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Duitse regering, vertegenwoordigd door C.-D. Quassowski van het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde, van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door D. Anderson, barrister, en van de Commissie ter terechtzitting van 7 maart 1991,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 april 1991,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 24 januari 1990, ingekomen bij het Hof op 10 april daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Muenchen krachtens artikel 177 EEG-Verdrag verschillende vragen gesteld over de uitlegging van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens 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 een door Lennartz, belastingadviseur te Muenchen, ingesteld beroep tegen de weigering van het Finanzamt Muenchen III om zijn aangifte omzetbelasting over 1985 achteraf te herzien.

3 In 1985 en 1986 werkte verzoeker deels als werknemer en deels als zelfstandig belastingadviseur. Met betrekking tot deze periode diende hij voor zijn werkzaamheden als zelfstandige jaarlijkse aangiften omzetbelasting in. In 1985 kocht hij een auto voor 20 206,15 DM plus BTW ten bedrage van 2 826,86 DM. In dat jaar gebruikte hij deze auto overwegend voor privédoeleinden en slechts in geringe mate - voor ongeveer 8 % - voor bedrijfsdoeleinden. Toen hij zijn eigen belastingadviespraktijk begon, bracht hij de auto in de onderneming in. In zijn aangifte omzetbelasting over 1986 bracht hij op grond van § 15 a van het Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG) - de uitvoeringsbepaling van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn - ter zake van de aanschaf van de auto achteraf een bedrag van 282,98 DM aan voorbelasting in aftrek, zijnde 6/60 van de totale omzetbelasting die hij voor de auto had betaald.

4 Het Finanzamt Muenchen III besliste, dat verzoeker moest worden geacht de auto oorspronkelijk uitsluitend voor privédoeleinden te hebben gekocht en dat hij derhalve geen aanspraak kon maken op herziening overeenkomstig § 15 a UStG, wanneer de auto later voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt. Het Finanzamt steunde zijn opvatting, dat de auto oorspronkelijk enkel voor privédoeleinden was gebruikt, op een administratieve praktijk van de Duitse belastingdienst, volgens welke in de regel geen rekening wordt gehouden met het bedrijfsgebruik van economische goederen, wanneer dat gebruik minder dan 10 % van het totale gebruik vertegenwoordigt. Derhalve weigerde het Finanzamt Muenchen III verzoekers aangifte omzetbelasting over 1985 achteraf te herzien.

5 Het Finanzgericht Muenchen is van oordeel, dat de uitlegging van § 15 a UStG volgens welke geen enkele aftrek van voorbelasting mogelijk is voor een economisch goed dat een belastingplichtige eerst voor privédoeleinden en pas in latere jaren voor zijn onderneming gebruikt, twijfel doet rijzen in het licht van de Zesde richtlijn, die de aftrek van voorbelasting niet uitsluit. Het heeft derhalve de behandeling van de zaak geschorst en aan het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen gesteld:

"1. Is artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing op alle investeringsgoederen die

a) aan een belastingplichtige door een andere belastingplichtige zijn geleverd en door de ontvanger van de levering binnen de periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging der goederen daaronder begrepen, te eniger tijd worden gebruikt voor belaste handelingen;

of is daarnaast nog vereist, dat het betrokken investeringsgoed

b) vanaf het moment van verkrijging voor belaste of vrijgestelde handelingen (bedrijfsdoeleinden) van de belastingplichtige is gebezigd, of

c) op het moment van verkrijging voor de onderneming van de belastingplichtige is bestemd?

2. Indien vraag 1 b) bevestigend wordt beantwoord:

Is dan voor de toepassing van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn op investeringsgoederen die door de belastingplichtige zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor andere, met name privédoeleinden worden gebezigd (gemengd gebruik), bepalend, dat het investeringsgoed in het jaar van verkrijging op zijn minst in een bepaalde mate voor bedrijfsdoeleinden is gebezigd, en zo ja, hoe moet dat minimum dan worden vastgesteld?

3. Indien vraag 1 c) bevestigend wordt beantwoord:

Kan de belastingplichtige het investeringsgoed dan naar eigen believen voor zijn bedrijf bestemmen of is daarvoor vereist, dat hij het investeringsgoed

a) betreft met het oogmerk, het voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken, en zo ja, moet hij dan voornemens zijn het goed

- onmiddellijk vanaf het moment van verkrijging,

- vanaf een bepaald tijdstip in het jaar van verkrijging, of

- vanaf een bepaald tijdstip binnen een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging van het goed daaronder begrepen, bedrijfsmatig te gaan bezigen?

en/of

b) daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, en zo ja, dient dat gebruik dan

- vanaf het moment van verkrijging,

- in het jaar waarin het investeringsgoed is verkregen, of

- binnen de periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging van het goed daaronder begrepen, plaats te vinden?

Ad a) en b):

Moet het voorgenomen en/of feitelijke gebruik voor bedrijfsdoeleinden bij gemengd gebruik van een investeringsgoed een bepaalde minimumomvang bereiken, en zo ja, hoe moet dat minimum dan worden vastgesteld?"

6 Voor een nadere uiteenzetting van het rechtskader, de feiten van het hoofdgeding, het procesverloop 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 draagwijdte van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (vraag 1)

7 Het eerste deel van deze vraag strekt er in wezen toe, of de regeling voor de herziening van de betaalde voorbelasting in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing is wanneer de belastingplichtige de goederen oorspronkelijk enkel voor privédoeleinden betreft, maar ze later binnen de herzieningsperiode van vijf jaar voor bedrijfsdoeleinden gebruikt. Het tweede deel betreft de vraag, of het voor de toepassing van artikel 20, lid 2, volstaat dat iemand de goederen als belastingplichtige betreft, dan wel of de goederen onmiddellijk moeten worden gebruikt voor economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn.

Het eerste deel van de eerste vraag

8 Ingevolge artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn ("Ontstaan en omvang van het recht op aftrek") ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Derhalve is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt. Zoals blijkt uit artikel 17, lid 2, mag de als zodanig optredende belastingplichtige die goederen voor zijn belaste handelingen gebruikt, de voor deze goederen verschuldigde of voldane BTW aftrekken.

9 Daarentegen ontstaat geen recht op aftrek wanneer de belastingplichtige de goederen niet gebruikt voor zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4, maar voor privéverbruik.

10 Bovendien voldoet een belastingplichtige die goederen voor privédoeleinden betreft, niet aan de in de artikelen 18 en 22 van de Zesde richtlijn gestelde administratieve en boekhoudkundige voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek.

11 Deze uitlegging vindt reeds bevestiging in de bewoordingen van het tweede lid van artikel 20 ("Herziening van de aftrek"). Dit artikel bevat geen bepaling betreffende het ontstaan van een recht op aftrek. Daar het enkel spreekt over de herzieningen van de aftrek voor investeringsgoederen, moet worden geconcludeerd, dat het ontstaan van het recht op een dergelijke herziening in andere bepalingen van de Zesde richtlijn wordt behandeld.

12 Uit het systeem van de Zesde richtlijn en uit de bewoordingen van artikel 20, lid 2, zelf volgt, dat deze bepaling zich ertoe beperkt de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vast te leggen. Zij kan derhalve geen recht op aftrek in het leven roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet belaste handelingen betaalde belasting omzetten in aftrekbare belasting in de zin van artikel 17.

Het tweede deel van de eerste vraag

13 Volgens het arrest van het Hof van 14 februari 1985 (zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655, r.o. 22) kunnen de in artikel 4, lid 1, bedoelde economische activiteiten bestaan in verscheidene opeenvolgende handelingen, zoals reeds blijkt uit de bewoordingen van artikel 4, lid 2. De daartoe behorende voorbereidende handelingen, zoals verkrijging van bedrijfsmiddelen,

moeten reeds tot de economische activiteiten in de zin van dit artikel worden gerekend.

14 Uit dit arrest volgt, dat een particulier die goederen betreft met het oog op een economische activiteit in de zin van artikel 4, optreedt als belastingplichtige, ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt.

15 Bijgevolg is de toepassing van het BTW-stelsel en derhalve van het aftrekmechanisme afhankelijk van de vraag, of de goederen zijn gekocht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes.

16 Daaruit volgt, dat het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste of vrijgestelde handelingen op zich geen voorwaarde is voor de toepassing van artikel 20, lid 2.

17 Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing is, wanneer een particulier investeringsgoederen als belastingplichtige betreft en bestemt voor zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn.

Het minimumgebruik van een investeringsgoed (vraag 2)

18 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

De criteria om te bepalen, of een particulier goederen betreft als belastingplichtige (vraag 3, sub a en b)

19 Met de eerste twee delen van de derde vraag verzoekt het verwijzende gerecht in wezen om nadere informatie over welke de criteria zijn om te bepalen, of iemand goederen als belastingplichtige betreft, wanneer hij deze goederen niet dadelijk voor zijn economische activiteiten gebruikt.

20 Het antwoord op deze vraag hangt af van de beoordeling van alle relevante omstandigheden, onder meer van de aard van de betrokken goederen en van het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige. De herzieningsperiodes van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn hebben als zodanig echter niets van doen met de vraag, of de goederen voor deze economische activiteiten zijn betrokken.

21 Derhalve moet op de eerste twee delen van de derde vraag worden geantwoord, dat de vraag of een belastingplichtige in een concreet geval investeringsgoederen heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, een feitelijke vraag is die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.

De geldigheid van een regel die het recht op aftrek beperkt (vraag 3, laatste deel)

22 Met het laatste deel van de derde vraag wil het verwijzende gerecht in wezen vernemen, of krachtens de Zesde richtlijn iemand die goederen als belastingplichtige betreft en die recht heeft op aftrek van de over deze goederen verschuldigde voorbelasting, deze voorbelasting ook mag aftrekken wanneer de goederen aanvankelijk en gedurende een bepaalde periode in relatief geringe mate voor een economische activiteit zijn gebruikt.

23 Ter terechtzitting heeft de Duitse regering gesteld, dat het geding voor het verwijzende gerecht beperkt is tot de vraag, of verzoeker recht heeft op herziening volgens artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn. Daar hij oorspronkelijk voor 1985 geen aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 2, heeft

gevraagd, zou de voor dat jaar aangenomen kwalificatie definitief zijn. Derhalve zou bij de beantwoording van de prejudiciële vraag ervan moeten worden uitgegaan, dat verzoeker ter zake van de aankoop van de auto geen recht had op aftrek van voorbelasting.

24 De verwijzingsbeschikking lijkt deze stelling van de Duitse regering te bevestigen. Voorts is laatstgenoemde terecht van mening, dat de beperking betrekking heeft op verzoekers recht op aftrek van voorbelasting voor 1985 overeenkomstig artikel 17, lid 2. Bijgevolg zou verzoeker enkel baat vinden bij een eventuele ongeldigheid van de betrokken regel, indien hij krachtens de overeenkomstig artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn uitgevaardigde Duitse wettelijke regeling met terugwerkende kracht aftrek volgens artikel 17, lid 2, zou kunnen vragen.

25 Daar het verwijzende gerecht evenwel uitdrukkelijk de vraag stelt, of mag worden bepaald dat het gebruik voor bedrijfsdoeleinden een bepaald minimum moet bereiken, moet worden onderzocht, of de betrokken maatregel het recht op aftrek mag ontzeggen bij een beperkt, doch niettemin daadwerkelijk gebruik van investeringsgoederen voor de economische activiteiten van een belastingplichtige.

26 Ten einde de door het verwijzende gerecht gestelde vraag te beantwoorden, moet er eerst op worden gewezen, dat volgens artikel 6 van de Zesde richtlijn het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan. Uit artikel 6, lid 2, sub a, juncto artikel 11 A, lid 1, sub c, volgt, dat een belastingplichtige die een goed verwerft dat hij ten dele voor privédoeleinden gebruikt, moet worden geacht een dienst onder bezwarende titel te verrichten die wordt belast op basis van de door hem voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven. Derhalve wordt een particulier die een goed ten dele voor zijn belaste handelingen 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 het goed volledig te gebruiken voor zijn belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2. Bijgevolg heeft hij in beginsel recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de bij de verkrijging van de goederen verschuldigde voorbelasting.

27 De bepalingen van artikel 17, lid 5, over de aftrek pro rata hebben enkel betrekking op de herziening na de initiële aftrek. Zoals het Hof in het arrest van 21 september 1988 (zaak 50/87, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1988, blz. 4797, r.o. 16 en 17) heeft verklaard, volgt uit het stelsel van de Zesde richtlijn en meer bepaald uit de artikelen 4 en 17, dat bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de Lid-Staten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt. Daar dergelijke beperkingen in alle Lid-Staten op dezelfde wijze moeten gelden, zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien.

28 Daar er geen regel is die het recht op aftrek uitsluit ingeval het gebruik van de goederen voor economische activiteiten niet een bepaalde omvang bereikt, en gelet op de uitdrukkelijke bepalingen van artikel 17, lid 5, sub e, en van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, kan artikel 17 niet aldus worden uitgelegd, dat het impliciet een dergelijke regel bevat.

29 Derhalve mogen de Lid-Staten het recht op aftrek niet beperken, zelfs niet wanneer de goederen slechts in zeer beperkte mate voor economische activiteiten worden gebruikt, tenzij zij zich kunnen baseren op een van de door de Zesde richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheden.

30 Artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn, dat in hoofdstuk XV ("Vereenvoudigingsmaatregelen") staat, voorziet in twee machtigingsprocedures voor maatregelen die van de richtlijn afwijken; in beginsel kunnen beide toepassing vinden op de betwiste nationale regeling.

31 Met betrekking tot de toepassing van artikel 27, lid 5, heeft de Commissie bij haar eerste verslag van 14 september 1983 over de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, ingediend op grond van artikel 34 van de Zesde richtlijn (COM (83) 426 def.), in bijlage I een lijst opgenomen van maatregelen waarvan zij op grond van dat artikel in kennis was gesteld. Daar de betrokken maatregel niet in deze lijst is opgenomen, lijkt hij niet overeenkomstig artikel 27, lid 5, te zijn meegedeeld.

32 Met betrekking tot artikel 27, lid 1, heeft de Duitse regering op een schriftelijke vraag van het Hof geantwoord, dat zij niet om een machtiging op grond van deze bepaling heeft verzocht, daar de omstreden regeling haars inziens niet van de richtlijn afwijkt. Deze opvatting wordt door de hiervoor reeds gegeven antwoorden weerlegd.

33 Zoals het Hof reeds heeft beslist, zijn de Lid-Staten ingevolge artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag gehouden alle bepalingen van de Zesde richtlijn na te leven. Voor zover een afwijkende regeling niet is vastgesteld overeenkomstig artikel 27, dat de Lid-Staten een mededelingsplicht oplegt, kunnen de nationale belastingautoriteiten zich tegenover een belastingplichtige niet beroepen op een bepaling die afwijkt van de Zesde richtlijn (zie arrest van 13 februari 1985, zaak 5/84, *Direct Cosmetics*, Jurispr. 1985, blz. 617, r.o. 37).

34 Daar de betrokken maatregel niet overeenkomstig artikel 27, lid 5, ter kennis van de Commissie is gebracht en er evenmin krachtens artikel 27, lid 1, bij beschikking van de Raad machtiging voor is verleend, kan de Duitse regering zich niet ten nadele van belastingplichtigen op deze maatregel beroepen.

35 Aan het verwijzende gerecht moet derhalve worden geantwoord, dat een belastingplichtige die goederen voor een economische activiteit gebruikt, op het moment van verkrijging van die goederen recht heeft op aftrek van de betaalde voorbelasting overeenkomstig het bepaalde in artikel 17, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt, doch niettemin daadwerkelijk gebruik voor bedrijfsdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, vormt een afwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn en is slechts geldig wanneer zij voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 1, of artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

36 De kosten door de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, de regering van de Franse Republiek, de regering van het Verenigd Koninkrijk en door 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.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Muenchen bij beschikking van 24 januari 1990 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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, is van toepassing wanneer een particulier investeringsgoederen als belastingplichtige betreft en bestemt voor zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn.

2) Of een belastingplichtige in een concreet geval investeringsgoederen heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.

3) Een belastingplichtige die goederen voor een economische activiteit gebruikt, heeft op het moment van verkrijging van die goederen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting overeenkomstig het bepaalde in artikel 17, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt, doch niettemin daadwerkelijk gebruik voor bedrijfsdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, vormt een afwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn en is slechts geldig wanneer zij voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 1, of artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn.