

|

61991J0193

ARREST VAN HET HOF (ZESDE KAMER) VAN 25 MEI 1993. - FINANZAMT MUENCHEN III
TEGEN GERHARD MOHSCHÉ. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING:
BUNDESFINANZHOF - DUITSLAND. - BTW - BELASTING OVER PRIVEGEBRUIK VAN
BEDRIJFSVOERTUIG. - ZAAK C-193/91.

Jurisprudentie 1993 bladzijde I-02615

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 ° Belastbare verrichtingen ° Privégebruik van met aftrek van voorbelasting gekocht bedrijfsgoed ° Belasting over diensten waarvoor geen recht op aftrek bestaat en betrekking hebbende op onderhoud en gebruik van goed ° Ontoelaatbaarheid ° Mogelijkheid voor particulieren zich op betrokken bepaling te beroepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 6, lid 2, sub a)

Samenvatting

Artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd, dat geen belasting mag worden geheven over het gebruik voor privédoeleinden van een tot het bedrijf behorend goed, bij de levering waarvan de belastingplichtige de omzetbelasting heeft kunnen aftrekken, voor zover dit gebruik gepaard gaat met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken.

Voor zover het die uitsluiting van BTW betreft, kan een belastingplichtige zich voor de bevoegde nationale rechterlijke instanties op genoemde bepaling beroepen.

Partijen

In zaak C-193/91,

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

Finanzamt Muenchen III

en

G. Mohsche

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 6, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. N. Kakouris, kamerpresident, J. L. Murray, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler en D. A. O. Edward, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door E. Roeder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor bij dat ministerie, als gemachtigden,

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch hoofdadviseur H. Étienne als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van partijen ter terechtzitting van 8 oktober 1992,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 november 1992,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 18 april 1991, ingekomen ten Hove op 29 juli daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad 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: "Zesde richtlijn").*

*2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een door Mohsche ingesteld beroep tegen een
beschikking van het Finanzamt Muenchen III (hierna: "Finanzamt") betreffende de vaststelling van
de omzetbelasting over 1983.*

*3 In 1983 maakt Mohsche, die fabrikant van gereedschappen is, voor privédoeleinden gebruik van
een auto van zijn bedrijf. Bij de vaststelling van de over 1983 verschuldigde BTW nam het
Finanzamt een bedrag in verband met de afschrijving op het voertuig en een percentage van
bepaalde kosten voor het gebruik en het onderhoud ervan op in de maatstaf van heffing.*

*4 Mohsche ging tegen de beschikking van het Finanzamt in beroep bij het Finanzgericht
Muenchen, dat van oordeel was, dat de afschrijving op het voertuig terecht was opgenomen in de
belastinggrondslag, maar dat hierin een aantal kosten voor onderhoud of gebruik van het voertuig,
in het bijzonder garagehuur, motorrijtuigenbelasting, verzekering en parkeergelden, niet
inbegrepen hadden mogen zijn, voor zover Mohsche voor deze diensten geen BTW had betaald
noch in aftrek had gebracht.*

*5 Het Finanzamt heeft beroep in "Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat enige twijfel
heeft uitgesproken met betrekking tot de vraag, of bij § 1, lid 1, sub 2 b, van de Duitse wet op de
omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz 1980) artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn naar behoren in
nationaal recht is omgezet. Het Bundesfinanzhof heeft daarom besloten de behandeling van de
zaak te schorsen, totdat het Hof een prejudiciële beslissing heeft gegeven over de volgende
vragen:*

*"1) Verbiedt artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG belasting te heffen over het gebruik
voor privédoeleinden van een tot het bedrijf behorend goed, bij de levering waarvan de
belastingplichtige de omzetbelasting heeft kunnen aftrekken, voor zover dit gebruik gepaard gaat
met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het
goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken?"*

*2) Bij bevestigende beantwoording van de eerste vraag: Kan een belastingplichtige zich voor de
nationale rechterlijke instanties beroepen op dit verbod?"*

*6 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het geding, de gemeenschapsbepalingen, het
procesverloop en de middelen en argumenten van partijen 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 eerste vraag

7 Artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

"Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

*a) het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de
belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan
bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de
belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan."*

*8 Volgens de rechtspraak van het Hof blijkt uit het systeem van de Zesde richtlijn, dat artikel 6, lid
2, sub a, moet voorkomen dat een voor privédoeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast blijft, en
dat ingevolge deze bepaling het privégebruik van een dergelijk goed alleen moet worden belast,
wanneer voor dit goed recht op aftrek van de bij de verkrijging erop drukkende belasting is*

ontstaan (zie arrest van 27 juni 1989, zaak 50/88, Kuehne, Jurispr. 1989, blz. 1925, r.o. 8).

9 Een dergelijke belastingheffing over een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van het belastingrestant is ontstaan, zou immers leiden tot dubbele belastingheffing, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarvan de Zesde richtlijn deel uitmaakt (zie arrest Kuehne, reeds aangehaald, r.o. 10).

10 Derhalve moet worden onderzocht, of voor de belasting van het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor een recht is ontstaan op aftrek van de bij de verkrijging erop drukkende belasting, naast het gebruik van het goed zelf, de door de belastingplichtige gemaakte kosten van onderhoud of gebruik in aanmerking moeten worden genomen, wanneer voor deze kosten geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

11 Dienaangaande moet worden opgemerkt, dat de tekst van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, geen enkele opheldering verschaft over de betekenis van de woorden "gebruik van een goed". Op zich genomen kunnen deze woorden immers in strikte zin worden opgevat, zodat enkel het gebruik van het goed zelf wordt bedoeld, of in ruimere zin, zodat ook diensten en andere kosten in verband met dit gebruik eronder vallen.

12 De Duitse regering betoogt, dat artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn slechts verlangt dat voor het goed een recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan; de uitdrukking "gebruik van een goed" zou daarom in ruime zin moeten worden opgevat, zodat alle daarmee verbonden kosten zijn inbegrepen, ongeacht of daarvoor een recht op aftrek is ontstaan.

13 Een dergelijke opvatting zou evenwel onverenigbaar zijn met de doelstelling van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Anders dan gewone diensten, die in beginsel belastbaar zijn, ongeacht of voor de goederen en diensten waarvan gebruik is gemaakt om ze te verrichten, een recht op aftrek van BTW is ontstaan, is het privégebruik van een goed namelijk slechts bij uitzondering belastbaar.

14 De uitdrukking "gebruik van een goed" dient dus strikt te worden uitgelegd, zodat zij uitsluitend het gebruik van het goed zelf omvat. Bijgevolg vallen de bijkomende diensten in verband met dit gebruik niet onder artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

15 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat geen belasting mag worden geheven over het gebruik voor privédoeleinden van een tot het bedrijf behorend goed, bij de levering waarvan de belastingplichtige de omzetbelasting heeft kunnen aftrekken, voor zover dit gebruik gepaard gaat met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken.

De tweede vraag

16 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of een belastingplichtige zich voor de bevoegde nationale rechterlijke instanties kan beroepen op artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk geen belasting mag worden geheven over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor reeds een recht op aftrek van BTW is ontstaan, voor zover dit gebruik gepaard gaat met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken.

17 Volgens de rechtspraak van het Hof (zie in het bijzonder arrest van 19 januari 1982, zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53) kunnen de bepalingen van een richtlijn die inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken te zijn, worden ingeroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet in overeenstemming is met deze richtlijn.

18 Uit het antwoord op de eerste vraag volgt, dat in de daarin aangegeven omstandigheden artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn verbiedt BTW te heffen over het privégebruik van een bedrijfsgoed. Dit verbod is onvoorwaardelijk en de toepassing en werking ervan zijn ook niet afhankelijk van de vaststelling van een communautaire of nationale maatregel. Het verbod kan dus rechtstreeks werken in de rechtsbetrekkingen tussen de Lid-Staten en hun justitiabelen.

19 Op de tweede vraag moet mitsdien worden geantwoord, dat een belastingplichtige zich voor de bevoegde nationale rechterlijke instanties kan beroepen op de bepalingen van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens welke geen belasting mag worden geheven over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor reeds een recht op aftrek van BTW is ontstaan, voor zover dit gebruik gepaard gaat met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

20 De kosten door de Duitse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner 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 Bundesfinanzhof bij beschikking van 18 april 1991 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 6, 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 Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat geen belasting mag worden geheven over het gebruik voor privédoeleinden van een tot het bedrijf behorend goed, bij de levering waarvan de belastingplichtige de omzetbelasting heeft kunnen aftrekken, voor zover dit gebruik gepaard gaat met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken.

2) Een belastingplichtige kan zich voor de bevoegde nationale rechterlijke instanties beroepen op de bepalingen van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens welke geen belasting mag worden geheven over het privégebruik van een bedrijfsgoed waarvoor reeds een recht op aftrek van BTW is ontstaan, voor zover dit gebruik gepaard gaat met diensten die de belastingplichtige door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed heeft laten verrichten zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken.