

Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

tegen

Finanzamt Landshut

(verzoek van het Finanzgericht München om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 11, A, lid 1, sub c – Gebruik van tot bedrijf behorend onroerend goed voor privédoeleinden van belastingplichtige – Gelijkstelling van dit gebruik met dienst verricht onder bezwarende titel – Bepaling van maatstaf van heffing – Begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven”

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 15 juni 2006

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 14 september 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 11, A, lid 1, sub c)

Artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd door richtlijn 95/7, dient aldus te worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde voor het privégebruik van een deel van een gebouw dat door de belastingplichtige volledig in zijn bedrijf is opgenomen, wordt vastgesteld op een deel van de aankoop- of oprichtingskosten van dit gebouw, bepaald op basis van de overeenkomstig artikel 20 van de richtlijn vastgestelde duur van de periode voor de herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde. Deze maatstaf van heffing dient de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw is opgericht, te omvatten wanneer deze aankoop aan de belasting over de toegevoegde waarde was onderworpen en de belastingplichtige aftrek van deze belasting heeft gekregen.

(cf. punt 53 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

14 september 2006 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 11, A, lid 1, sub c – Gebruik van tot bedrijf behorend onroerend goed voor privédoeleinden van belastingplichtige – Gelijkstelling van dit gebruik met dienst verricht onder bezwarende titel – Bepaling van maatstaf van heffing – Begrip „door de belastingplichtige

voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven”

In zaak C-72/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht München (Duitsland) bij beslissing van 1 februari 2005, ingekomen bij het Hof op 15 februari 2005, in de procedure

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

tegen

Finanzamt Landshut,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (rapporteur) en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: K. Sztranc-Szawiczek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 maart 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, vertegenwoordigd door J. Wollny en H. Wollny,
- het Finanzamt Landshut, vertegenwoordigd door D. Baumann, Regierungsdirektor,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door U. Forsthoff als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Hill, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 juni 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub c, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in een geding betreffende de bepaling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), in verband met het gebruik dat een

belastingplichtige voor privédoeleinden maakt van een deel van een volledig tot zijn bedrijf behorend onroerend goed.

Toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling

3 Volgens artikel 2, punt 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 Artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn stelt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijk „het gebruiken 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 [btw] 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 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]”

7 Artikel 20 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten [...]

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.

[...]"

De nationale regeling

8 § 3, lid 9a, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet inzake omzetbelasting, BGBl. 1993, I, blz. 565; hierna: „UStG”) stelt met diensten verricht onder bezwarende titel gelijk het gebruik door een belastingplichtige van een tot het bedrijf behorend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan.

9 De maatstaf van heffing voor de in § 3, lid 9a, punt 1, bedoelde prestaties wordt omschreven in § 10 UStG. In de versie die gold tot en met 30 juni 2004 bepaalde dit artikel dat de maatstaf van heffing voor deze prestaties werd bepaald door „de voor het verrichten van deze handelingen gemaakte uitgaven, wanneer hiervoor recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan”.

10 In de sinds 1 juli 2004 in werking getreden versie bepaalt § 10, lid 4, punt 2, UStG het volgende:

„4. De maatstaf van heffing wordt bepaald [...] door de voor het verrichten van deze handelingen gemaakte uitgaven, wanneer hiervoor recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan. Deze uitgaven omvatten ook de aankoop? of productiekosten van een bedrijfsgoed, voor zover dit tot het bedrijf behoort en wordt gebruikt voor het verrichten van de overige prestaties. Indien de aankoop? of productiekosten ten minste 500 EUR bedragen, moeten zij gelijkmatig worden verdeeld over een periode die overeenstemt met de op het betrokken bedrijfsgoed toepasselijke herzieningsperiode zoals bedoeld in § 15a.”

11 § 15a UStG betreft de herziening van de aftrek. Lid 1 ervan bepaalt:

„Indien zich binnen vijf jaar na het eerste gebruik van een bedrijfsgoed wijzigingen voordoen in de voor de oorspronkelijke voorbelasting bepalende verhoudingen, wordt voor elk kalenderjaar waarin deze wijziging zich voordoet, een verrekening doorgevoerd door herziening van de aftrek van de voorbelasting over de aankoop? of productiekosten. Voor onroerende investeringsgoederen, met inbegrip van hun wezenlijke bestanddelen, voor rechten waarop de bepalingen van het burgerlijk recht inzake onroerende goederen van toepassing zijn, en voor gebouwen opgetrokken op een terrein dat aan een ander toebehoort, wordt in plaats van de periode van vijf jaar een periode van tien jaar gehanteerd.”

12 Artikel 7, lid 4, punt 2, sub a, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”) bepaalt met betrekking tot woongebouwen die na 1 januari 1925 zijn afgewerkt, dat „voor gebouwen [...] tot hun volledige afschrijving de volgende afschrijvingspercentages [dienen] te worden gehanteerd: [...] 2 % per jaar”.

De feiten van het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

13 In 2003 heeft de Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, een woongemeenschap

bestaande uit de heer en mevrouw Wollny (hierna: „woongemeenschap”), een gebouw laten optrekken, dat zij volledig in haar bedrijf heeft opgenomen. Dit gebouw omvat de privévertrekken van de twee leden van deze gemeenschap alsook de kantoorruimten van een belastingadvieskantoor die aan een van deze leden worden verhuurd. Het verhuurde gedeelte stemt overeen met 20,33 % van het gebouw. Deze verhuur is onderworpen aan de btw.

14 In haar voorlopige btw-aangiften voor december 2003 en januari tot en met maart 2004 heeft de woongemeenschap de volledige btw afgetrokken die haar over de bouwkosten in rekening was gebracht. Op basis van het afschrijvingspercentage voor gebouwen, zoals vastgesteld in § 7, lid 4, punt 2, sub a, EStG, is zij ervan uitgegaan dat de maatstaf van heffing voor het privégebruik van 79,67 % van het gebouw overeenstemt met een maandelijks bedrag ten belope van 1/12 van 2 % van de bouwkosten voor dat voor privédoeleinden gebruikte deel.

15 Uitgaand van een schrijven van het Bundesministerium für Finanzen (Duits ministerie van Financiën) van 13 april 2004 (BStBl. I 2004, blz. 468), was het Finanzamt Landshut daarentegen van mening dat deze maatstaf van heffing diende te worden vastgesteld op basis van de duur van de periode voor herziening van de btw-af trek als bedoeld in § 15a UStG, namelijk tien jaar. Het heeft dus de berekening van de woongemeenschap herzien en de maatstaf van heffing van de btw over het privégebruik van een deel van het gebouw vastgesteld op 1/12 van 10 % van de voor dat deel gemaakte bouwkosten per maand.

16 Nadat het Finanzamt Landshut de bezwaren van de woongemeenschap tegen de overeenkomstig het vorige punt berekende voorlopige aanslagen had verworpen, heeft deze laatste beroep bij het Finanzgericht München ingesteld.

17 Deze rechterlijke instantie is van oordeel dat de beslechting van het voor haar aanhangige geding afhangt van de vaststelling van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een volledig tot het bedrijf van de woongemeenschap behorend gebouw. Zij merkt op dat artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn het begrip „gemaakte uitgaven” niet definieert en vraagt zich dan ook af welke betekenis aan dit begrip dient te worden gegeven.

18 Dienaangaande stelt zij vast dat de arresten van het Hof van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517), en 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101, punt 54), een aantal punten bevatten die pleiten voor de stelling van verzoekster, en andere die pleiten voor het standpunt van de Duitse belastingadministratie.

19 In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht München de behandeling van de zaak geschorst en de volgende prejudiciële vraag aan het Hof voorgelegd:

„Hoe moet het begrip ‚gemaakte uitgaven’ in artikel 11, A, lid 1, sub c, van [de Zesde richtlijn] worden uitgelegd? Omvatten de uitgaven die zijn gemaakt voor de privéwoning die zich in een volledig tot het bedrijf behorend gebouw bevindt, (naast de lopende uitgaven) ook, overeenkomstig de desbetreffende nationale bepalingen, de jaarlijkse afschrijvingen voor de slijtage van gebouwen en/of het in het kader van de desbetreffende nationale periode voor herziening van de aftrek van de voorbelasting berekende jaarlijkse aandeel van de aankoop? en bouwkosten, op grond waarvan een recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan?”

De prejudiciële vraag

20 Om te beginnen kunnen volgens de logica van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven over de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, worden afgetrokken. De

af trek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Voor zover goederen of diensten worden gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, is aftrek van de hierover in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden. Worden door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten daarentegen gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium en evenmin van aftrek van voorbelasting (zie arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

21 Wanneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs? als voor privédoeleinden wordt gebruikt, heeft de belanghebbende voor de btw de keuze om dit goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privévermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel wordt gehouden, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen (arrest van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C?434/03, Jurispr. blz. I?7037, punt 23).

22 Indien de belastingplichtige ervoor kiest, investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs? als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt de bij de verkrijging of de bouw van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking (reeds aangehaalde arresten Seeling, punt 41, en Charles en Charles-Tijmens, punt 24).

23 Uit artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn volgt evenwel dat, wanneer voor een tot het bedrijf behorend goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan, het gebruik daarvan voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel. Dit gebruik, dat dus een belaste handeling is in de zin van artikel 17, lid 2, van die richtlijn, wordt overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c, daarvan belast op basis van de voor de dienstverrichting gemaakte uitgaven (arrest Charles en Charles-Tijmens, reeds aangehaald, punt 25).

24 Bijgevolg heeft een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig in zijn bedrijf op te nemen en een gedeelte van dat gebouw voor privédoeleinden 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 (arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 43).

25 In deze context wenst de verwijzende rechter met zijn vraag te vernemen hoe het begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven” in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn dient te worden uitgelegd. De verwijzende rechter vraagt zich in wezen af of deze uitgaven dienen te worden vastgesteld op grond van de nationale regels inzake afschrijving wegens slijtage van het gebouw of op basis van de duur van de periode voor herziening van de btw-aftrek, zoals vastgesteld in het nationale recht overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn.

26 Het betrokken begrip komt voor in een bepaling van gemeenschapsrecht die ter bepaling van zijn strekking en draagwijdte niet verwijst naar het recht van de lidstaten. Hieruit volgt dat de uitlegging van dit begrip in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden gelaten (zie in die zin arrest van 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Jurispr. blz. 113, punten 10 en 11).

27 Dit begrip stemt in algemene zin overeen met de uitgaven die met het goed zelf verband

houden (zie arrest Enkler, reeds aangehaald, punt 36). Het omvat de uitgaven, zoals de kosten voor het aankopen of bouwen van dit goed op grond waarvan een recht op aftrek van de btw is ontstaan en zonder welke het goed niet voor privédoeleinden had kunnen worden gebruikt.

28 Aangezien de Zesde richtlijn evenwel niet de nodige aanwijzingen bevat voor een uniforme en nauwkeurige omschrijving van de regels ter bepaling van het bedrag van de betrokken uitgaven, dient te worden aanvaard dat de lidstaten ter zake een bepaalde beoordelingsmarge hebben, mits zij niet voorbijgaan aan het doel van de betrokken bepaling en de plaats ervan in de systematiek van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest Verbond van Nederlandse Ondernemingen, reeds aangehaald, punten 16 en 17).

29 In casu dient dus te worden uitgemaakt of de verwijzing door de nationale wetgever, ter bepaling van het bedrag van bovengenoemde uitgaven, naar de duur van de periode voor de herziening van de aftrek, vastgesteld overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn, verenigbaar is met het doel van artikel 11, A, lid 1, sub c, en de plaats ervan in de systematiek van deze richtlijn.

30 Deze laatste bepaling heeft tot doel de maatstaf van heffing voor privégebruik – of meer in het algemeen voor een gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden – van een door de belastingplichtige in zijn bedrijf opgenomen goed te bepalen; aangezien artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van deze richtlijn een dergelijk gebruik gelijkstelt met een dienst verricht onder bezwarende titel, is dit gebruik aan btw onderworpen.

31 Deze gelijkstelling strekt ertoe te voorkomen dat een belastingplichtige, die de btw op de aankoop of de bouw van een tot zijn bedrijf behorend goed heeft kunnen aftrekken, aan de betaling van deze belasting ontsnapt wanneer hij dit goed of een deel ervan voor privédoeleinden gebruikt (zie arrest van 27 juni 1989, Kühne, 50/88, Jurispr. blz. 1925, punt 8).

32 Zoals de Duitse regering en, ter terechtzitting, de regering van het Verenigd Koninkrijk hebben beklemtoond, is dit mechanisme erop gericht de gelijke behandeling van de belastingplichtige en de eindgebruiker te verzekeren, door te verhinderen dat eerstgenoemde ongerechtvaardigde voordelen geniet ten opzichte van een eindgebruiker die het goed koopt en hierover btw voldoet (zie in die zin arrest Enkler, reeds aangehaald, punten 33 en 35, en arrest van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Jurispr. blz. I-743, punt 23).

33 Voorts wordt hiermee beoogd om overeenkomstig de logica van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel (zie punt 20 van onderhavig arrest) overeenstemming tussen de aftrek van de voorbelasting en de heffing van belasting in een later stadium te verzekeren (zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles en Charles-Tijmens, reeds aangehaald, punt 60).

34 Hoewel de werkingssfeer van artikel 20 van de Zesde richtlijn niet volledig overeenstemt met die van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, is het door eerstgenoemde bepaling ingevoerde systeem van herziening van de aftrek evenals laatstgenoemde bepaling van toepassing op situaties waarin een goed waarvan het gebruik recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat geen recht op aftrek geeft (zie arrest Uudenkaupungin kaupunki, reeds aangehaald, punt 30). Zoals de advocaat-generaal in punt 98 van zijn conclusie heeft opgemerkt, heeft zowel artikel 6, lid 2, als artikel 20 van de Zesde richtlijn betrekking op situaties waarin een goed tegelijkertijd voor bedrijfs- en privédoeleinden wordt gebruikt.

35 Bovendien heeft het stelsel van herziening een soortgelijk doel als de heffing van btw over het privégebruik van een investeringsgoed. Het beoogt immers te voorkomen dat de belastingplichtige een ongerechtvaardigd economisch voordeel geniet ten opzichte van een

eindgebruiker, door hem te dwingen een bedrag te betalen ten belope van de aftrek waarop hij geen recht had (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C?487/01 en C?7/02, Jurispr. blz. I?5337, punt 90, en arrest Uudenkaupungin kaupunki, reeds aangehaald, punt 30).

36 Voorts gaat het erom te verzekeren dat de aftrek van de voorbelasting overeenstemt met de heffing van belasting in een later stadium (zie conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles en Charles-Tijmens, reeds aangehaald, punt 60).

37 Gelet op dit gemeenschappelijke doel en de aanvullende rol die de artikelen 6 en 20 te dien einde vervullen in de systematiek van de Zesde richtlijn, overschrijdt een lidstaat niet de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid door te bepalen dat bij de vaststelling van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een bedrijfsgoed toepassing dient te worden gemaakt van de regels betreffende de herziening van de aftrek.

38 Zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft beklemtoond en de advocaat-generaal in punt 95 van zijn conclusie heeft opgemerkt, draagt deze oplossing er verder toe bij, het cashflowvoordeel te beperken dat de belastingplichtige die een onroerend bedrijfsgoed voor privédoeleinden gebruikt, dankzij de gespreide btw-heffing geniet ten opzichte van de eindgebruiker, die de volledige btw dient te voldoen bij de aankoop of de bouw van een dergelijk onroerend goed.

39 Zoals de Duitse regering en, ter terechtzitting, de regering van het Verenigd Koninkrijk hebben beklemtoond, biedt deze oplossing tevens de mogelijkheid situaties uit te sluiten waarin het eindgebruik niet wordt belast indien het onroerend goed aan het einde van de periode voor de herziening van de aftrek btw-vrij wordt overgedragen. Door de btw-heffing over het privégebruik van het betrokken gebouw te spreiden over een periode die exact met deze periode overeenstemt, waarborgt deze oplossing immers dat het volledige btw-bedrag voor dit gebruik ten belope van de toegepaste aftrek van voorbelasting wordt geïnd vóór een eventuele van btw vrijgestelde wederverkoop die aan het einde van deze periode zou plaatsvinden.

40 Uit het voorgaande volgt dat de door de Duitse wetgever gekozen oplossing in overeenstemming is met het doel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

41 Zoals verzoekster stelt, heeft het Hof weliswaar in punt 36 van het reeds aangehaalde arrest Enkler bij de bespreking van de artikelen 6, lid 2, en 11, A, lid 1, sub c, verwezen naar uitgaven „zoals de afschrijvingen wegens waardevermindering”.

42 Gezien de beoordelingsmarge waarover de lidstaten ter zake beschikken, kan deze verwijzing evenwel niet aldus worden opgevat dat deze laatste ter bepaling van de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik van een onroerend bedrijfsgoed geen andere keus hebben dan de nationale regels inzake afschrijving wegens waardevermindering van het gebouw toe te passen, met uitsluiting van elke andere methode, ook al zou deze, zoals de in de betrokken nationale wetgeving vastgestelde methode, verenigbaar zijn met het doel van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

43 Anders dan verzoekster heeft gesteld, doet het reeds aangehaalde arrest Seeling evenmin afbreuk aan deze zienswijze.

44 In de zaak die tot dat arrest heeft geleid en die eveneens betrekking had op het gemengde gebruik van een tot het bedrijf van de belastingplichtige behorend gebouw, had de Duitse regering gepleit voor de gelijkstelling van het privégebruik van dit gebouw met een onroerende verhuur, die ingevolge artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn van btw is vrijgesteld en op grond waarvan

derhalve geen recht op aftrek van de voldane voorbelasting kan ontstaan. Tot staving van haar stelling had zij met name betoogd dat de door haar voorgestelde oplossing, anders dan die welke erin bestaat de aftrek van de over de volledige oprichtingskosten van dit gebouw voldane voorbelasting toe te staan en voor het privégebruik ervan in een gespreide belastingheffing te voorzien, situaties kan vermijden waarin het eindgebruik niet wordt belast indien het gebouw na het verstrijken van de in artikel 20 van de Zesde richtlijn vastgestelde herzieningsperiode btw-vrij wordt doorverkocht.

45 Het Hof was evenwel van oordeel dat een dergelijk privégebruik geen huur vormt in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (arrest Seeling, reeds aangehaald, punten 49-52).

46 Tegen deze achtergrond heeft het Hof in punt 54 van het arrest Seeling verklaard dat indien het feit dat de belastingplichtige wordt toegestaan om een gebouw volledig in zijn bedrijf op te nemen en bijgevolg de als voorbelasting over de volledige bouw prijs verschuldigde btw af te trekken, tot gevolg kan hebben dat het eindgebruik niet wordt 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, dit het resultaat is van een bewuste keuze van de gemeenschapswetgever en er niet toe kan leiden dat artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn ruim dient te worden uitgelegd.

47 Aldus heeft het Hof vastgesteld dat de duur van de in artikel 20 van de Zesde richtlijn vastgestelde herzieningsperiode slechts in beperkte mate gevallen van niet-belast eindgebruik kan uitsluiten indien de btw-heffing over het privégebruik van een onroerend bedrijfsgoed mag worden gespreid over een periode die langer is dan de herzieningsperiode.

48 Zoals de Duitse regering heeft gesteld en de advocaat-generaal in punt 90 van zijn conclusie heeft beklemtoond, kan deze vaststelling evenwel niet aldus worden opgevat dat de lidstaten de mogelijkheid wordt ontnomen om de maatstaf van heffing voor dit privégebruik te bepalen volgens een methode die, zoals die waarbij deze heffing wordt gespreid over een periode die overeenstemt met de periode voor de herziening van de aftrek, de mogelijkheid biedt om met het oog op de gelijke behandeling van belastingplichtigen en eindgebruikers zo veel mogelijk situaties te voorkomen waarin het eindgebruik niet wordt belast indien het goed door de belastingplichtige btw-vrij wordt overgedragen.

49 Ten slotte dient de verwijzende rechter nog een nuttig antwoord te worden verstrekt op een punt dat in bepaalde schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting ter sprake is gebracht. Zoals de Commissie, de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk hebben gesteld, dient te worden gepreciseerd dat, indien btw is geheven over de aankoopkosten van het terrein waarop het gedeeltelijk voor privédoeleinden gebruikte gebouw is opgericht en de belastingplichtige dit terrein in zijn bedrijf heeft opgenomen en aldus aftrek van deze belasting heeft gekregen, deze kosten in de maatstaf van heffing van de btw voor dit privégebruik dienen te worden opgenomen.

50 Het begrip „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven” in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn dient immers aldus te worden opgevat dat het alle daartoe gemaakte uitgaven omvat, met inbegrip van die welke verband houden met de aankoop van het terrein, zonder welke er van het betrokken privégebruik geen sprake had kunnen zijn.

51 Voorts zou de uitsluiting van de aankoopkosten van het terrein waarvoor recht op aftrek van de btw zou zijn ontstaan, van de maatstaf van heffing van de btw, de gelijkheid tussen de aftrek van voorbelasting en de heffing van belasting in een later stadium verbreken.

52 In casu staat het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de aankoop door

verzoekster van het terrein waarop zij het betrokken gebouw heeft opgericht, aan btw onderworpen was en of zij aftrek van deze belasting heeft gekregen.

53 Gelet op het bovenstaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat de maatstaf van heffing van de btw voor het privégebruik van een deel van een gebouw dat door de belastingplichtige volledig in zijn bedrijf is opgenomen, wordt vastgesteld op een deel van de aankoop? of oprichtingskosten van dit gebouw, bepaald op basis van de overeenkomstig artikel 20 van de richtlijn vastgestelde duur van de periode voor de herziening van de btw-aftrek. Deze maatstaf van heffing dient de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw is opgericht, te omvatten wanneer deze aankoop aan btw was onderworpen en de belastingplichtige aftrek van deze btw heeft gekregen.

Kosten

54 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 11, A, lid 1, sub c, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, dient aldus te worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde voor het privégebruik van een deel van een gebouw dat door de belastingplichtige volledig in zijn bedrijf is opgenomen, wordt vastgesteld op een deel van de aankoop? of oprichtingskosten van dit gebouw, bepaald op basis van de overeenkomstig artikel 20 van de richtlijn vastgestelde duur van de periode voor de herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.

Deze maatstaf van heffing dient de aankoopkosten van het terrein waarop het gebouw is opgericht, te omvatten wanneer deze aankoop aan de belasting over de toegevoegde waarde was onderworpen en de belastingplichtige aftrek van deze belasting heeft gekregen.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.