

Zaak C-460/07

Sandra Puffer

tegen

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 2 en 6 – Recht op aftrek van voorbelasting – Kosten van oprichting van gebouw dat bestemd is voor bedrijf van belastingplichtige – Artikel 6, lid 2 – Gebruik van deel van gebouw voor privédoeleinden – Financieel voordeel ten opzichte van niet-belastingplichtigen – Gelijke behandeling – Staatssteun in zin van artikel 87 EG – Uitsluiting van recht op aftrek”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Investeringsgoed dat volledig of ten dele tot privévermogen van belastingplichtige behoort*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Oprichting van gebouw voor gemengd gebruik*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 6, lid 2, sub a, en 17, lid 2, sub a)

3. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip*

(Art. 87, lid 1, EG)

4. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Uitsluitingen van recht op aftrek – Mogelijkheid voor lidstaten om bij inwerkingtreding van Zesde richtlijn bestaande uitsluitingen te handhaven*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 6)

1. Een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig voor zijn bedrijf te bestemmen en een gedeelte van dat gebouw voor privédoeleinden gebruikt, heeft zowel het recht om de over de totale bouwprijs van dat gebouw voldane voorbelasting af te trekken, als de daar tegenoverstaande plicht om de belasting over de toegevoegde waarde over de voor dat gebruik gemaakte uitgaven te betalen. Wanneer een belastingplichtige daarentegen bij de verkrijging van een investeringsgoed ervoor kiest dat goed volledig in zijn privévermogen te houden of voor slechts een deel voor bedrijfsactiviteiten te gebruiken, kan voor het voor het privévermogen bestemde deel geen recht op aftrek ontstaan. In dat geval kan voor een later gebruik voor bedrijfsdoeleinden van het deel van het goed dat in het privévermogen is gehouden, geen recht op aftrek ontstaan, aangezien volgens artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de

harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. In de huidige gemeenschapsregeling bestaat daarvoor geen herzieningsregeling.

(cf. punten 42-44)

2. De artikelen 6, lid 2, sub a, en 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting zijn niet in strijd met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel voor zover deze bepalingen, via de regeling van het recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting over de bouw van een onroerend goed voor gemengd gebruik en de latere gespreide heffing van belasting over de toegevoegde waarde over het privégebruik van dit onroerend goed, belastingplichtigen een cashflowvoordeel kunnen verschaffen in vergelijking met niet-belastingplichtigen en belastingplichtigen die hun onroerend goed uitsluitend als privéwoning gebruiken.

Met betrekking tot het privégebruik van een investeringsgoed voor gemengd gebruik is het mogelijk dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn op zich alleen niet de gelijke behandeling verzekert van belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen of andere belastingplichtigen die soortgelijke goederen voor privégebruik verkrijgen en daardoor de volledige belasting over de toegevoegde waarde onmiddellijk moeten voldoen. Het valt immers niet uit te sluiten dat het doel om via de regeling van de artikelen 17, leden 1 en 2, en 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn de belastingplichtigen volledig te ontlasten van de in het kader van al hun belaste economische activiteiten verschuldigde of voldane belasting over de toegevoegde waarde, met inbegrip van elke financiële last die op de goederen rust tijdens de periode tussen de investeringsuitgaven en de daadwerkelijke bedrijfsmatige exploitatie, een cashflowvoordeel doet ontstaan met betrekking tot het privégebruik van dit goed door deze belastingplichtigen. Het eventuele verschil in behandeling tussen belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen vloeit dus voort uit de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat in de eerste plaats de gelijke behandeling van belastingplichtigen verzekert. Dit mogelijke verschil ontstaat bovendien uit het feit dat deze belastingplichtigen economische activiteiten zoals omschreven in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn verrichten. Ten slotte houdt dit verschil verband met het in de Zesde richtlijn geregelde specifieke statuut van de belastingplichtigen, dat met name inhoudt dat deze overeenkomstig artikel 21 van deze richtlijn de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd zijn en moeten innen. Aangezien de situatie van belastingplichtigen door deze kenmerken verschilt van die van niet-belastingplichtigen die geen dergelijke economische activiteiten verrichten, is een eventueel verschil in behandeling het gevolg van de toepassing van verschillende regels op verschillende situaties, zodat het gelijkheidsbeginsel geenszins wordt geschonden. Hetzelfde geldt voor een belastingplichtige die het investeringsgoed volledig in zijn privévermogen heeft gehouden, aangezien hij niet van plan is met dit goed economische activiteiten uit te oefenen, doch dit goed voor privédoeleinden wil gebruiken. Dit ligt niet anders voor een belastingplichtige die alleen vrijgestelde handelingen verricht, aangezien een dergelijke belastingplichtige dezelfde belasting over de toegevoegde waarde moet dragen als een niet-belastingplichtige en zijn statuut dus in wezen is gelijkgesteld met dat van laatstgenoemde.

(cf. punten 55-59, 62, dictum 1)

3. Artikel 87, lid 1, EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale maatregel tot uitvoering van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, waarbij het recht op aftrek van de voorbelasting wordt beperkt tot belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, met uitsluiting van belastingplichtigen die alleen vrijgestelde handelingen verrichten, voor zover deze nationale maatregel alleen aan belastingplichtigen die belaste handelingen

verrichten, een cashflowvoordeel kan verschaffen.

De beperking van het recht op aftrek van de voorbelasting tot uitsluitend de belaste handelingen maakt immers integraal deel uit van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, dat is opgezet door gemeenschapsbepalingen die door alle lidstaten op eenvormige wijze moeten worden uitgevoerd. Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarde van staatsinterventie, zodat artikel 87, lid 1, EG geen toepassing kan vinden.

(cf. punten 70-71, dictum 2)

4. Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd dat de daarin voorziene afwijking niet geldt voor een nationale bepaling die wijziging brengt in een ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande wettelijke regeling, die uitgaat van een hoofdgedachte die verschilt van die van de vroegere wettelijke regeling en nieuwe procedures invoert. In dit opzicht is het van geen belang dat de nationale wetgever de vroegere nationale wettelijke regeling heeft gewijzigd op basis van een juiste dan wel een onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht. Het antwoord op de vraag of een dergelijke wijziging in een nationale bepaling, wat de toepasselijkheid van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreft, ook gevolgen heeft voor een andere nationale bepaling, hangt ervan af of deze nationale bepalingen onderling verbonden zijn dan wel los van elkaar bestaan, hetgeen de nationale rechter dient te bepalen.

(cf. punt 98, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

23 april 2009 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 2 en 6 – Recht op aftrek van voorbelasting – Kosten voor oprichting van gebouw dat bestemd is tot bedrijfsvermogen van belastingplichtige – Artikel 6, lid 2 – Gebruik van deel van gebouw voor privédoeleinden – Financieel voordeel ten opzichte van niet-belastingplichtigen – Gelijke behandeling – Staatssteun in zin van artikel 87 EG – Uitsluiting van recht op aftrek”

In zaak C-460/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) bij beslissing van 24 september 2007, ingekomen bij het Hof op 11 oktober 2007, in de procedure

Sandra Puffer

tegen

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 oktober 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- S. Puffer, vertegenwoordigd door F. Schubert en W. D. Arnold, Rechtsanwältin, en C. Prodingner, Steuerberater,
- de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, vertegenwoordigd door T. Krumenacker als gemachtigde,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door J. Bauer als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, door K. Gross en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 december 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17 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; hierna: „Zesde richtlijn”) en de verenigbaarheid ervan met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen S. Puffer en de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz (belastingdienst van Linz; hierna: „Unabhängige Finanzsenat”), over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die in 2002 en 2003 vooraf is voldaan over de kosten voor de oprichting van een gebouw dat volledig tot het bedrijf van Puffer behoort, maar dat deels voor privédoeleinden wordt gebruikt.

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Overeenkomstig artikel 2 van de Zesde richtlijn „[zijn] aan de [btw] onderworpen [...] de levering van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld „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”.

6 Luidens 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”.

7 Overeenkomstig artikel 13, B, sub b, eerste alinea, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „verpachting en verhuring van onroerende goederen”, met uitzondering van een aantal handelingen die in casu niet relevant zijn.

8 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18), bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. 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 in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de [btw], dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de [btw] bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel

karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag.

[...]"

9 Artikel 20 van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18), 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 [...]

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.”

Nationale regeling

10 § 12, lid 2, punten 1 en 2, sub a, van de wet van 1994 op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994; hierna: „UStG 1994”), zoals van toepassing ten tijde van de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie op 1 januari 1995, bepaalde:

„1. Leveringen of andere diensten betreffende de verkrijging, de oprichting of het onderhoud van gebouwen worden geacht voor bedrijfsdoeleinden te zijn verricht voor zover de tegenprestatie bedrijfslasten of verwervingskosten in de zin van de inkomstenbelastingregeling vormen.

2. Leveringen of andere diensten worden geacht niet voor bedrijfsdoeleinden te zijn verricht wanneer:

a) de tegenprestatie in hoofdzaak niet aftrekbare kosten (lasten) vormen in de zin van § 20, lid 1, punten 1 tot en met 5, van de wet van 1988 op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz [1988], BGBl. 400/1988) of van § 8, lid 2, en § 12, lid 1, punten 1 tot en met 5, van de wet van 1988 op de vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988).”

11 Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat, aangezien volgens § 20, lid 1, punten 1 tot en met 5, van de wet van 1988 op de inkomstenbelasting uitgaven voor levensonderhoud, waaronder voor huisvesting, niet aftrekbaar waren van het belastbaar inkomen, op grond van § 12, lid 1, punten 1 en 2, sub a, UStG 1994 de aftrek van de btw slechts was toegestaan voor het deel van een

gebouw dat voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt en niet voor het deel dat als privéwoning wordt gebruikt.

12 Bij de fiscale wijzigingswet voor 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998; hierna: „AbgÄG 1997”) werd § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994 aldus gewijzigd dat onroerende goederen voor gemengd gebruik volledig tot het bedrijfsvermogen kunnen worden bestemd. Bovendien werd in § 6, lid 1, punt 16, junctis §§ 6, lid 2, en 12, lid 3, UStG 1994 bepaald dat het gebruik van delen van het gebouw als privéwoning een „vrijgestelde handeling” in de zin van artikel 13, B, sub b, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vormt, waardoor geen aftrek van voorbelasting mogelijk is.

13 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Oostenrijkse wetgever met deze wijzigingen de uitsluiting van de btw-aftrek voor de als privéwoning gebruikte delen van een gebouw willen handhaven, hoewel hij tegelijk de mogelijkheid heeft erkend om een gemengd onroerend goed volledig tot het bedrijfsvermogen te bestemmen, zoals is beslist in het arrest van 8 mei 2003, Seeling (C?269/00, Jurispr. blz. I?4101).

Hoofding en prejudiciële vragen

14 Puffer heeft tussen november 2002 en juni 2004 een eengezinswoning met zwembad laten bouwen. Vanaf 2003 heeft zij dit onroerend goed als privéwoning gebruikt, behalve een deel – ongeveer 11 % van het gebouw – dat zij bedrijfsmatig heeft verhuurd.

15 Puffer heeft het onroerend goed volledig tot haar bedrijfsvermogen bestemd en verzocht om aftrek van alle voorbelasting die over de bouw van de woning in rekening werd gebracht.

16 Bij rectificatieaanslagen betreffende de btw voor 2002 en 2003 heeft het Finanzamt (belastingdienst) de aftrek van de voor de bouw van het zwembad voldane belasting geweigerd. Bovendien werd de aftrek van de voorbelasting voor de overige bouwkosten slechts aanvaard voor het bedrijfsmatige gebruik van het gebouw, te weten 11 %.

17 Tegen deze aanslagen heeft Puffer bezwaar gemaakt, dat door de Unabhängige Finanzsenat is afgewezen met name op grond dat volgens de nationale wettelijke regeling ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn ten aanzien van de Republiek Oostenrijk de bouwkosten van als privéwoning gebruikte delen van onroerende goederen van het recht op aftrek van de voorbelasting waren uitgesloten, en de nationale wetgever niet had afgezien van de in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn voorziene mogelijkheid om deze uitsluiting te handhaven.

18 Daarop heeft Puffer tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof. Zij stelt dat zij, doordat het goed volledig tot haar bedrijf behoort, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof recht heeft op volledige aftrek van de btw en dat in casu niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat de lidstaten de mogelijkheid biedt om een ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande uitsluiting van het recht op aftrek te handhaven.

19 De verwijzende rechter, die heeft vastgesteld dat de Oostenrijkse wettelijke regeling, in strijd met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, niet de volledige en onmiddellijke aftrek van de btw toestaat over de bouwkosten van een onroerend goed voor gemengd gebruik dat volledig tot het bedrijf behoort, vraagt zich af of deze bepaling verenigbaar is met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel.

20 In deze context merkt de verwijzende rechter op dat de volledige en onmiddellijke aftrek van de btw over de bouwkosten van een dergelijk onroerend goed voor gemengd gebruik en de latere,

over tien jaar gespreide heffing van btw over de uitgaven voor het als privéwoning gebruikte deel van het onroerend goed tot gevolg hebben dat de belastingplichtige voor deze periode een „renteloze lening” krijgt, waarvoor een niet-belastingplichtige niet in aanmerking komt.

21 Bijgevolg vraagt de verwijzende rechter of het daaruit voortvloeiende cashflowvoordeel, dat hij begroot op 5 % van de nettokostprijs voor de bouw van het deel van het onroerend goed dat voor privédoeleinden wordt gebruikt, een ongelijke behandeling van belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen in het leven roept, alsmede binnen de categorie van belastingplichtigen een ongelijke behandeling van belastingplichtigen die een uitsluitend voor privédoeleinden bestemd onroerend goed optrekken, en belastingplichtigen die een deel daarvan tot hun bedrijfsvermogen bestemmen.

22 Bovendien vraagt de verwijzende rechter of dit cashflowvoordeel, dat ten goede komt van belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, en niet van belastingplichtigen die alleen vrijgestelde handelingen verrichten, staatssteun in de zin van artikel 87 EG kan vormen wanneer dit voordeel voortvloeit uit een nationale maatregel tot uitvoering van de Zesde richtlijn en deze twee categorieën van belastingplichtigen met elkaar concurreren.

23 Ten slotte vraagt de verwijzende rechter of de nationale wettelijke regeling volgens welke de aftrek van de voorbelasting is uitgesloten, ondanks de bij AbgÄG 1997 aangebrachte wijzigingen, valt onder artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, zoals de Unabhängige Finanzsenat stelt.

24 Daarom heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hierna volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is de Zesde richtlijn [...], inzonderheid artikel 17 ervan, in strijd met gemeenschapsrechtelijke grondrechten (het gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel) omdat dit artikel ertoe leidt dat belastingplichtigen ongeveer 5 % goedkoper dan andere burgers van de Europese Unie woningen voor persoonlijke bewoning (verbruik) in eigendom kunnen verwerven, waarbij het absolute bedrag van dit voordeel onbeperkt stijgt naarmate de aanschaffings- en bouwkosten van de woning stijgen? Volgt een dergelijke strijdigheid ook uit de omstandigheid dat belastingplichtigen een woning voor persoonlijke bewoning die zij zelfs maar minimaal bedrijfsmatig gebruiken, ongeveer 5 % voordeliger in eigendom kunnen verwerven dan andere belastingplichtigen die hun privéwoning niet, zelfs niet minimaal, bedrijfsmatig gebruiken?

2) Is een nationale maatregel tot uitvoering van de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 17 ervan, in strijd met artikel 87 EG omdat deze maatregel het in de eerste vraag bedoelde voordeel voor woningen die de belastingplichtige voor persoonlijke bewoning gebruikt, wel toekent aan belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, maar niet aan belastingplichtigen die vrijgestelde handelingen verrichten?

3) Is artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn nog steeds toepasselijk wanneer de nationale wetgever een nationale wetsbepaling die de aftrek van voorbelasting uitsluit (in casu § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994) en gebaseerd is op artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, wijzigt met de uitdrukkelijke bedoeling, deze uitsluiting van voorbelastingaftrek te handhaven, en handhaving van deze uitsluiting ook uit het nationale UStG zou volgen, maar de nationale wetgever op basis van een pas naderhand gebleken vergissing bij de uitlegging van het gemeenschapsrecht (in casu artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn) een regeling heeft vastgesteld die – op zichzelf beschouwd – in overeenstemming met het gemeenschapsrecht (artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn zoals uitgelegd in het [reeds aangehaalde] arrest Seeling) aftrek van voorbelasting toestaat?

4) Indien de derde vraag ontkennend wordt beantwoord:

Kan de op de ‚stand still’-clausule van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn gebaseerde gelding van een bepaling die aftrek van voorbelasting uitsluit (in casu § 12, lid 2, nr. 2, sub a, UStG 1994), in het gedrang worden gebracht doordat de nationale wetgever van twee elkaar overlappende nationale wetsbepalingen die aftrek van voorbelasting uitsluiten (in casu § 12, lid 2, nr. 2, sub a, UStG 1994 en § 12, lid 2, nr. 1, UStG 1994), één bepaling wijzigt en de daarin vervatte uitsluiting uiteindelijk opheft op grond dat hij van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag: verenigbaarheid van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel

25 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 17, lid 2, sub a, en 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in strijd zijn met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel voor zover deze bepalingen, via de regeling van het recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting over de bouw van een onroerend goed voor gemengd gebruik en de latere gespreide heffing van btw over het privégebruik van dit onroerend goed, belastingplichtigen een cashflowvoordeel kunnen verschaffen in vergelijking met niet-belastingplichtigen en belastingplichtigen die hun onroerend goed uitsluitend als privéwoning gebruiken.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

26 Puffer stelt dat een ondernemer ervoor kan kiezen een goed voor gemengd gebruik volledig tot zijn bedrijfsvermogen te bestemmen om de mogelijkheid van aftrek van de btw te behouden wanneer het bedrijfsmatige gebruik van dit goed naderhand toeneemt.

27 Ingeval het goed aanvankelijk, zelfs gedeeltelijk, bestemd wordt voor privégebruik en naderhand wordt herbestemd tot het bedrijfsvermogen, staat de Zesde richtlijn volgens haar immers geen aftrek van voorbelasting meer toe. De volledige en onmiddellijke aftrek van de btw en de latere gespreide heffing van btw over het privégebruik van dit goed vloeit voort uit het stelsel van de Zesde richtlijn en het Hof is zich in zijn rechtspraak bewust van de gevolgen van deze regeling. Bijgevolg is er geen reden tot twijfel of deze regeling verenigbaar is met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel.

28 De Unabhängige Finanzsenat merkt op dat artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de aftrek van de voorbelasting slechts toestaat voor zover de goederen of diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van de ondernemer. Bijgevolg verleent de Zesde richtlijn geen recht op aftrek voor het gedeelte van een goed dat voor privédoeleinden wordt gebruikt.

29 Volgens de Unabhängige Finanzsenat moet eerst overeenkomstig de duidelijke bewoordingen van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de omvang van de toegestane aftrek worden bepaald op basis van het gebruik van het goed voor belaste handelingen. Pas daarna moet worden nagegaan of privégebruik van een deel van het goed dat aanvankelijk was bestemd voor gebruik voor belaste handelingen, krachtens artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn moet worden gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel.

30 Bijgevolg kan, volgens de Unabhängige Finanzsenat, noch de bestemming van een goed tot het bedrijfsvermogen noch de hoedanigheid van ondernemer op zich alleen een recht op aftrek van de voorbelasting doen ontstaan. Dit zijn immers slechts twee voorwaarden van de vele

waaraan moet zijn voldaan.

31 Mocht het voldoende zijn dat aan deze twee voorwaarden was voldaan, dan zouden met name een cirkelredenering en een gebrek aan samenhang in de systematiek ontstaan. In deze context merkt de Unabhängige Finanzsenat op dat ondernemers die alleen vrijgestelde handelingen verrichten en die dus in de regel geen voorbelasting kunnen aftrekken, voor het goed voor gemengd gebruik niettemin aanspraak zouden kunnen maken op aftrek tot het beloop van het gebruik ervan voor privédoeleinden.

32 Voorts merkt de Unabhängige Finanzsenat op dat ondernemers die deels belaste handelingen en deels vrijgestelde handelingen verrichten, overeenkomstig artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn de btw slechts kunnen aftrekken naar verhouding van hun belaste behandelingen. Dit pro rata kan echter sterk variëren naargelang van de verhouding privé-/bedrijfsmatig gebruik.

33 De Oostenrijkse regering heeft zich ter terechtzitting aangesloten bij de door de Unabhängige Finanzsenat voorgestane uitlegging van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Deze regering is immers van mening dat overeenkomstig de bewoordingen van deze bepaling de aftrek slechts is toegestaan voor het deel van het onroerend goed dat bestemd is voor gebruik voor belaste handelingen en niet voor het deel dat bestemd is voor privégebruik. Volgens deze regering behoeft de eerste vraag uiteindelijk niet te worden beantwoord aangezien er volgens deze uitlegging geen probleem in verband met de gelijke behandeling rijst.

34 De Commissie benadrukt dat de mogelijkheid voor een belastingplichtige om een goed voor gemengd gebruik volledig te bestemmen tot zijn bedrijfsvermogen, berust op het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de vrije en ongehinderde uitoefening van economische activiteiten moet waarborgen. De daar tegenoverstaande verplichting voor de belastingplichtige om de btw te betalen over de uitgaven die zijn gedaan voor het privégebruik van dit goed, dat wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, strekt er precies toe, de gelijke behandeling van belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen veilig te stellen.

35 Het kleine cashflowvoordeel dat uit deze regeling voor belastingplichtigen kan ontstaan, vloeit enerzijds voort uit hun economische activiteit en uit hun wettelijk statuut dat impliceert dat zij de btw innen en aan de belastingdienst doorstorten, en is anderzijds het logische gevolg van het feit dat het bedrijfsmatige gebruik van het goed voor gemengd gebruik naderhand kan toenemen. Uit het bestaan van dit voordeel kan dus niet worden afgeleid dat het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel wordt geschonden.

36 Pas wanneer elk bedrijfsmatig gebruik van meet af aan is uitgesloten om objectieve redenen dan wel omdat de belastingplichtige zelf een dergelijk gebruik uitsluit, zijn de bestemming tot het bedrijfsvermogen en de aftrek van de daarmee overeenstemmende voorbelasting uitgesloten.

37 Bovendien is de Commissie van mening dat het gelijkheidsbeginsel niet wordt geschonden doordat een belastingplichtige die er niet voor heeft gekozen een goed tot zijn bedrijfsvermogen te bestemmen, de voorbelasting niet kan aftrekken, daar de belastingplichtige deze mogelijkheid had maar er geen gebruik van heeft gemaakt. Doordat hij niet voor een dergelijke bestemming van zijn goed heeft gekozen, kan hij evenwel geen ongelijke behandeling aanvoeren.

38 Ten slotte vloeit het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, en belastingplichtigen die vrijgestelde handelingen verrichten, volgens de Commissie uiteindelijk voort uit het neutraliteitsbeginsel, dat de btw-aftrek alleen voor belastbare handelingen toestaat.

Antwoord van het Hof

39 In de eerste plaats is het vaste rechtspraak dat, wanneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden wordt gebruikt, de belanghebbende voor de btw de keuze heeft om dit goed hetzij volledig tot zijn 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 bedrijfsactiviteit wordt gebruikt, tot zijn bedrijf te bestemmen (arresten van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punt 23 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en 14 september 2006, Wollny, C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 21).

40 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 van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor volledige en onmiddellijke aftrek in aanmerking (reeds aangehaalde arresten Charles en Charles-Tijmens, punt 24, en Wollny, punt 22).

41 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 deze richtlijn, wordt overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c, daarvan belast op basis van de voor de dienstverrichting gemaakte uitgaven (reeds aangehaalde arresten Charles en Charles-Tijmens, punt 25, en Wollny, punt 23).

42 Bijgevolg heeft een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig tot zijn bedrijfsvermogen te bestemmen 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 Wollny, reeds aangehaald, punt 24).

43 Wanneer de belastingplichtige bij de verkrijging van een investeringsgoed er daarentegen voor kiest, dat goed volledig in zijn privévermogen te houden of voor slechts een deel voor bedrijfsactiviteiten te gebruiken, kan voor het voor het privévermogen bestemde deel geen recht op aftrek ontstaan (zie in die zin arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punten 8 en 9, en 21 april 2005, HE, C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 43).

44 In dat geval kan voor een later gebruik voor bedrijfsdoeleinden van het deel van het goed dat in het privévermogen is gehouden, evenmin recht op aftrek ontstaan, aangezien volgens artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. In de huidige gemeenschapsregeling bestaat er geen herzieningsregeling in die zin, zoals de advocaat-generaal in punt 50 van haar conclusie heeft opgemerkt.

45 In het geval van investeringsgoederen voor gemengd gebruik dat in de tijd verandert, kan de door de Unabhängige Finanzsenat en de Oostenrijkse regering voorgestane uitlegging van artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn ertoe leiden dat de belastingplichtige de aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd voor later belast bedrijfsmatig gebruik, hoewel de belastingplichtige het betrokken goed aanvankelijk volledig tot zijn bedrijfsvermogen wilde bestemmen met het oog op latere handelingen.

46 In een dergelijk geval wordt de belastingplichtige evenwel niet ontlast van de volledige belasting met betrekking tot het goed dat hij voor zijn economische activiteiten gebruikt en leidt het heffen van belasting over zijn bedrijfsactiviteiten tot dubbele belastingheffing, hetgeen in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel waarvan de Zesde richtlijn deel uitmaakt (zie in die zin arrest van 8 maart 2001, Bakcsi, C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punt 46, en reeds aangehaald arrest HE, punt 71).

47 Zelfs gesteld dat na daadwerkelijk bedrijfsmatige exploitatie van het aanvankelijk voor privégebruik bestemde deel van het gebouw de over de bouwkosten verschuldigde voorbelasting wordt teruggegeven, rust bovendien een geldelijke last op het goed gedurende de soms lange tijd tussen de investeringskosten en de daadwerkelijk bedrijfsmatige exploitatie. Het beginsel van neutraliteit van de btw ten aanzien van de belastingdruk op de onderneming vereist echter dat de investeringsuitgaven die zijn gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden beschouwd waarvoor een recht op onmiddellijke aftrek van de voorbelasting bestaat. De aftrekgeregeling heeft immers tot doel, de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn belaste economische activiteiten verschuldigde of voldane btw (zie in die zin arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punten 19 en 23).

48 Ten slotte leidt de door de rechtspraak geformuleerde uitlegging van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, anders dan de Unabhängige Finanzsenat en de Oostenrijkse regering stellen, noch tot een cirkelredenering, zoals de advocaat-generaal in punt 46 van haar conclusie heeft opgemerkt, noch tot een gebrek aan samenhang in de systematiek.

49 Belastingplichtigen die alleen vrijgestelde handelingen verrichten, kunnen overeenkomstig deze bepaling immers geen voorbelasting aftrekken en zij kunnen dus evenmin een recht op aftrek doen gelden voor het privégebruik van goederen voor gemengd gebruik.

50 Voor belastingplichtigen die zowel vrijgestelde als belaste handelingen verrichten, bestaat er evenmin een conflict tussen de verhouding privé-/bedrijfsmatig gebruik en het in artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn bepaalde pro rata van de aftrek.

51 Uit de algemene opzet van artikel 17 van deze richtlijn volgt immers dat wanneer de belastingplichtige bij de verkrijging van een investeringsgoed ervoor kiest dit goed volledig tot zijn bedrijfsvermogen te bestemmen, de onmiddellijke aftrek van de voorbelasting is toegestaan voor het deel van de btw dat evenredig is aan het bedrag van zijn belaste handelingen. Voor zover dit pro rata naderhand in de tijd kan veranderen, voorziet artikel 20 van de Zesde richtlijn in een herzieningsregeling. Wanneer krachtens de artikelen 17 en 20 van deze richtlijn recht op gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan, kan de belastingplichtige, evenmin als elke andere belastingplichtige die alleen belaste handelingen verricht, echter niet ontsnappen aan de gespreide heffing van btw over zijn privégebruik van dit goed.

52 In de tweede plaats is het vaste rechtspraak dat het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel wordt geschonden wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (zie arresten van 7 mei 1998, Lease Plan, C-390/96, Jurispr. blz. I-2553, punt 34, en 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, Jurispr. blz. I-6857, punt 84).

53 Voorts komt het gelijkheidsbeginsel ter zake van btw tot uitdrukking in het beginsel van fiscale neutraliteit (arresten van 8 juni 2006, L.u.P., C?106/05, Jurispr. blz. I?5123, punt 48 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 april 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Jurispr. blz. I?2283, punt 49).

54 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat, doordat het privégebruik van een goed dat de belastingplichtige tot zijn bedrijfsvermogen heeft bestemd, wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn erop is gericht de gelijke behandeling te verzekeren van de belastingplichtige die de btw over de verkrijging of de bouw van dit goed heeft kunnen aftrekken, en de eindverbruiker die de btw betaalt over de aankoop van het goed, door te verhinderen dat eerstgenoemde een ongerechtvaardigd voordeel geniet in vergelijking met laatstgenoemde, en tevens de fiscale neutraliteit te waarborgen door overeenstemming tussen de aftrek van de voorbelasting en de heffing van belasting in een later stadium te verzekeren (zie in die zin arrest Wollny, reeds aangehaald, punten 30?33).

55 Zoals de verwijzende rechter opmerkt, is het met betrekking tot het privégebruik van een investeringsgoed voor gemengd gebruik evenwel mogelijk dat deze bepaling op zich alleen niet de gelijke behandeling verzekert van belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen of andere belastingplichtigen die soortgelijke goederen voor privégebruik verkrijgen en daardoor de volledige btw onmiddellijk moeten voldoen. Het valt immers niet uit te sluiten dat het in punt 47 van dit arrest uiteengezette doel om via de regeling van de artikelen 17, leden 1 en 2, en 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn de belastingplichtigen volledig te ontlasten van de in het kader van al hun belaste economische activiteiten verschuldigde of voldane btw, met inbegrip van elke financiële last die op de goederen rust tijdens de periode tussen de investeringsuitgaven en de daadwerkelijk bedrijfsmatige exploitatie, een cashflowvoordeel doet ontstaan met betrekking tot het privégebruik van dit goed door deze belastingplichtigen (zie, mutatis mutandis, arrest Wollny, reeds aangehaald, punt 38).

56 Het eventuele verschil in behandeling tussen belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen vloeit dus voort uit de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat in de eerste plaats de gelijkheid van behandeling van belastingplichtigen verzekert. Dit mogelijke verschil ontstaat bovendien uit het feit dat deze belastingplichtigen hun economische activiteiten zoals omschreven in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn verrichten. Ten slotte houdt dit verschil verband met het in de Zesde richtlijn geregelde specifieke statuut van de belastingplichtigen, dat met name inhoudt dat zij overeenkomstig artikel 21 van deze richtlijn de btw verschuldigd zijn en moeten innen.

57 Aangezien de situatie van belastingplichtigen door deze kenmerken verschilt van die van niet-belastingplichtigen die geen dergelijke economische activiteiten verrichten, is een eventueel verschil in behandeling het gevolg van de toepassing van verschillende regels op verschillende situaties, zodat het gelijkheidsbeginsel geenszins wordt geschonden.

58 Hetzelfde geldt voor een belastingplichtige die het investeringsgoed volledig in zijn privévermogen heeft gehouden, aangezien hij niet van plan is met dit goed zijn economische activiteiten uit te oefenen, doch dit goed voor privédoeleinden wil gebruiken.

59 Dit ligt niet anders voor een belastingplichtige die alleen vrijgestelde handelingen verricht, aangezien een dergelijke belastingplichtige dezelfde btw-last moet dragen als een niet-belastingplichtige en zijn statuut dus in wezen is gelijkgesteld met dat van laatstgenoemde.

60 Aangaande, ten slotte, belastingplichtigen die zowel vrijgestelde als belaste handelingen verrichten, blijkt uit de vaststellingen in punt 50 van dit arrest dat zij voor elke categorie van hun

economische activiteiten en voor het privégebruik van hun goederen voor gemengd gebruik op precies dezelfde wijze worden behandeld als personen die uitsluitend activiteiten verrichten die tot een van deze categorieën van activiteiten of gebruik behoren.

61 Hieruit volgt dat de artikelen 17, lid 2, sub a, en 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet in strijd zijn met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel.

62 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 17, lid 2, sub a, en 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet in strijd zijn met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel voor zover deze bepalingen, via de regeling van het recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting over de bouw van een onroerend goed voor gemengd gebruik en de latere gespreide heffing van btw over het privégebruik van dit onroerend goed, belastingplichtigen een cashflowvoordeel kunnen verschaffen in vergelijking met niet-belastingplichtigen en belastingplichtigen die hun onroerend goed uitsluitend als privéwoning gebruiken.

Tweede vraag: kwalificatie van een cashflowvoordeel dat voortvloeit uit nationale maatregelen tot uitvoering van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, als staatssteun

63 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 87 EG zich verzet tegen een nationale maatregel tot uitvoering van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn waarbij het recht op aftrek van de voorbelasting wordt beperkt tot belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, met uitsluiting van belastingplichtigen die alleen vrijgestelde handelingen verrichten, voor zover deze nationale maatregel uitsluitend aan belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, een cashflowvoordeel verschaft zoals dat vastgesteld in het kader van het onderzoek van de eerste vraag.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

64 Puffer is van mening dat belastingplichtigen die alleen belaste handelingen verrichten, belastingplichtigen die zowel vrijgestelde als belaste handelingen verrichten, en belastingplichtigen die alleen vrijgestelde handelingen verrichten, zich in feite in dezelfde situatie bevinden. Zij kunnen immers allen ervoor kiezen, het goed voor gemengd gebruik volledig te bestemmen tot het bedrijfsvermogen, en later, in de tijd gespreid, btw te betalen over het privégebruik van het goed. Volgens haar wordt artikel 87 EG dus niet geschonden.

65 De Unabhängige Finanzsenat stelt dat, daar de Zesde richtlijn geen recht op aftrek van de voorbelasting toestaat voor een goed voor gemengd gebruik naar verhouding van het gebruik ervan voor privédoeleinden, artikel 87 EG niet wordt geschonden.

66 De Commissie merkt op dat voor de kwalificatie als „staatssteun” in de zin van artikel 87, lid 1, EG met name een maatregel van de staat is vereist die bepaalde ondernemingen begunstigt ten opzichte van andere. In casu is evenwel niet voldaan aan deze twee voorwaarden, aangezien het recht op aftrek van de voorbelasting rechtstreeks voortvloeit uit de Zesde richtlijn en het voordeel dat de begunstigden wordt verschaft, uit de algemene systematiek van het btw-stelsel volgt.

Antwoord van het Hof

67 Artikel 87, lid 1, EG bepaalt dat „steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar [zijn] met de gemeenschappelijke markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten

ongunstig beïnvloedt”.

68 Volgens vaste rechtspraak is voor de kwalificatie als „steun” in de zin van artikel 87, lid 1, EG vereist dat is voldaan aan alle in deze bepaling bedoelde voorwaarden. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (arrest van 1 juli 2008, Chronopost en La Poste/UFEX e.a., C-341/06 P en C-342/06 P, Jurispr. blz. I-0000, punten 121 en 122 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

69 Het recht op aftrek van de voorbelasting alsmede het eventuele daarmee samenhangende cashflowvoordeel voor belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, vloeit echter rechtstreeks voort uit artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, dat de lidstaten moeten omzetten in hun nationaal recht.

70 Zoals de advocaat-generaal in punt 70 van haar conclusie heeft opgemerkt, maakt de beperking van het recht op aftrek van de voorbelasting tot uitsluitend de belaste handelingen integraal deel uit van het btw-stelsel dat is opgezet door de gemeenschapsbepalingen die door alle lidstaten op eenvormige wijze moeten worden omgezet. Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarde van een maatregel van de staat, zodat artikel 87, lid 1, EG geen toepassing kan vinden.

71 Bijgevolg dient, zonder dat behoeft te worden onderzocht of is voldaan aan de overige drie voorwaarden, op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 87, lid 1, EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale maatregel tot uitvoering van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn waarbij het recht op aftrek van de voorbelasting wordt beperkt tot belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, met uitsluiting van belastingplichtigen die alleen vrijgestelde handelingen verrichten, voor zover deze nationale maatregel alleen aan belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, een cashflowvoordeel kan verschaffen.

Derde en vierde vraag: toepassingsvoorwaarden van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn

72 Met zijn derde en vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de afwijking van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn van toepassing is wanneer de nationale wetgever in een van twee, elkaar overlappende nationale bepalingen betreffende de uitsluiting van de aftrek van voorbelasting als gevolg van een onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht een wijziging aanbrengt bij een regeling die volgens de uitdrukkelijke bedoeling van de nationale wetgever het resultaat van deze uitsluiting moest handhaven, maar die, afzonderlijk beschouwd, de aftrek wel toestaat.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

73 Puffer is van mening dat, aangezien de vroegere bepalingen de uitsluiting van aftrek beoogden terwijl de nieuwe bepalingen de bestemming van het goed tot het bedrijfsvermogen betreffen, bij AbgÄG 1997 een administratieve techniek werd ingevoerd die geheel verschilt van de vroegere, zowel wat de vorm, de werking als wat de gevolgen ervan betreft. Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

74 In dit opzicht is het feit dat § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG 1994 niet formeel werd gewijzigd bij AbgÄG 1997 niet relevant, aangezien de door de verwijzende rechter voorgestane uitlegging inhoudelijk verschilt van de betekenis die voorheen aan deze bepaling toekwam.

75 De Unabhängige Finanzsenat stelt dat, aangezien de Zesde richtlijn geen recht op aftrek van de voorbelasting toestaat voor een goed voor gemengd gebruik naar evenredigheid van het gebruik ervan voor privédoeleinden, het recht op aftrek van de voorbelasting naar Oostenrijks recht niet in ruimere mate wordt beperkt, zodat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn in casu niet relevant is.

76 De Oostenrijkse regering heeft ter terechtzitting verklaard dat de afwijking van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn geldt voor zowel § 12, lid 2, punt 1, als § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG 1994.

77 Om te beginnen voorzien beide bepalingen los van elkaar in de uitsluiting van de aftrek van de voorbelasting voor de delen van een onroerend goed die voor privédoeleinden worden gebruikt.

78 Daarnaast merkt de Oostenrijkse regering op dat sinds de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn geen wijzigingen werden aangebracht in § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG 1994.

79 Ten slotte zijn de wijzigingen die bij AbgÄG 1997 zijn aangebracht in § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994 van geen belang voor de toepasselijkheid van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, doordat de nationale wetgever de bedoeling had, het reeds bestaande resultaat van uitsluiting van aftrek van voorbelasting voor de als privéwoning gebruikte delen van een onroerend goed te handhaven.

80 De Commissie merkt op dat, in vergelijking met de vroegere wettelijke regeling, de bij AbgÄG 1997 aangebrachte wijzigingen een verruiming noch een beperking van de uitsluiting van de btw-aftrek vormen, maar tot hetzelfde resultaat leiden, namelijk een uitsluiting van de btw-aftrek voor de bouw van onroerende goederen voor gemengd gebruik voor zover ze voor privédoeleinden worden gebruikt.

81 De oude en de nieuwe wettelijke regeling die het mogelijk maken ditzelfde resultaat te bereiken, verschillen echter. Aangezien de hoofdgedachte van de nieuwe regeling verschilt van die van de oude regeling, kan evenwel niet worden geconcludeerd dat een „bestaande wettelijke regeling” in de zin van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn wordt gehandhaafd. In dit opzicht is een eventuele onjuiste opvatting van de nationale wetgever betreffende de verenigbaarheid van de nieuwe regeling met de Zesde richtlijn irrelevant.

Antwoord van het Hof

82 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn verwoordt duidelijk en nauwkeurig het beginsel van de aftrek van als btw in rekening gebrachte bedragen voor goederen die worden geleverd aan of diensten die worden verricht ten behoeve van de belastingplichtigen, voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.

83 Het beginsel van het recht op btw-aftrek is echter onderworpen aan de afwijkende bepaling van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, en met name de tweede alinea daarvan. Aangezien de Raad geen enkel door de Commissie krachtens artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn gedaan voorstel heeft aanvaard, zijn de lidstaten nog bevoegd om hun bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het recht op

af trek te handhaven (arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 19, en 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 44).

84 Hoewel in beginsel de nationale rechter de inhoud dient te bepalen van de wetgeving die bestond op een bij een gemeenschapshandeling bepaalde datum, kan het Hof gegevens verschaffen voor de uitlegging van het gemeenschapsrechtelijke begrip dat de basis vormt voor de toepassing van een communautaire uitzonderingsregeling op een nationale wettelijke regeling die op een bepaalde datum bestaat (arrest van 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 40).

85 In deze context heeft het Hof overwogen dat een nationale maatregel die na een aldus bepaalde datum is vastgesteld, niet om die reden alleen automatisch van de bij de betrokken gemeenschapshandeling ingevoerde uitzonderingsregeling is uitgesloten. Een regeling van een lidstaat valt immers onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking en is niet in strijd met artikel 17, lid 2, van deze richtlijn indien zij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken, en daarmee de doelstelling van de Zesde richtlijn dichter benadert (zie de reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, punt 22, en Metropol en Stadler, punt 45).

86 Een nationale regeling vormt daarentegen geen door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking en is in strijd met artikel 17, lid 2, ervan, indien zij de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdt (zie arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-40/00, Jurispr. blz. I-4539, punt 17, en reeds aangehaald arrest Metropol en Stadler, punt 46).

87 De in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking geldt ook voor een bepaling die op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of die daarin alleen een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wetgeving vermindert of opheft. Daarentegen kan een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige en nieuwe procedures invoert, niet worden gelijkgesteld met de wettelijke regeling die bestaat op het door de betrokken gemeenschapshandeling bepaalde tijdstip (zie in die zin arrest van 11 september 2003, Cookies World, C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 63, en, mutatis mutandis, reeds aangehaald arrest Holböck, punt 41).

88 De Zesde richtlijn is ten aanzien van de Republiek Oostenrijk in werking getreden op het tijdstip van toetreding van deze staat tot de Europese Unie, op 1 januari 1995. Het is dus deze datum die van belang is voor de toepassing van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn ten aanzien van deze lidstaat.

89 De verwijzende rechter heeft gepreciseerd dat op de datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn ten aanzien van de Republiek Oostenrijk, § 12, lid 2, punten 1 en 2, sub a, UStG 1994 tot gevolg had dat de btw-af trek slechts werd toegestaan voor het deel van een gebouw dat voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt, en niet voor het als privéwoning gebruikte deel.

90 Met name blijkt, volgens deze rechter, uit § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994 dat, toen deze wettelijke regeling in werking is getreden, de diensten betreffende de oprichting van gebouwen slechts werden beschouwd als verricht voor de onderneming op voorwaarde dat de daarop betrekking hebbende tegenprestatie bedrijfslasten of verwervingskosten vormde.

91 Bijgevolg blijkt dat, ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, de mogelijkheid om een gebouw voor gemengd gebruik tot het bedrijfsvermogen te bestemmen naar Oostenrijks recht was beperkt tot alleen de delen van het onroerend goed die voor bedrijfsdoeleinden werden

gebruikt.

92 De verwijzende rechter heeft ook opgemerkt dat § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994 bij AbgÄG 1997 aldus werd gewijzigd dat onroerende goederen voor gemengd gebruik volledig kunnen worden bestemd tot het bedrijfsvermogen en bovendien in § 6, lid 1, punt 16, junctis §§ 6, lid 2, en 12, lid 3, UStG 1994 werd bepaald dat het gebruik van delen van het gebouw als privéwoning een „vrijgestelde handeling” in de zin van artikel 13, B, sub b, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vormde, waardoor de aftrek was uitgesloten.

93 Derhalve dient te worden aangenomen dat de oude en de nieuwe wettelijke regeling, ook al kan niet worden uitgesloten dat zij in wezen hetzelfde resultaat bewerkstelligen, van een verschillende hoofdgedachte uitgaan en andere procedures hebben ingevoerd, zodat de nieuwe wettelijke regeling niet kan worden gelijkgesteld met de wettelijke regeling die bestond ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn.

94 Zoals de advocaat-generaal in punt 77 van haar conclusie heeft opgemerkt, is het in dit opzicht niet relevant dat de nationale wetgever de oudere nationale wettelijke regeling heeft gewijzigd op basis van een juiste of onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht.

95 Aangaande, ten slotte, de vraag of de bij AbgÄG 1997 aangebrachte wijziging in § 12, lid 2, punt 1, UStG 1994 ook van belang is voor de toepasselijkheid van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn op § 12, lid 2, punt 2, sub a, UStG 1994, die niet werd gewijzigd, moet worden aangenomen dat het antwoord op deze vraag ervan afhangt of deze nationale bepalingen onderling verbonden zijn dan wel los van elkaar bestaan.

96 Wanneer punt 2, sub a, van § 12, lid 2, UStG 1994 niet los van punt 1 van deze bepaling kan worden toegepast, dan heeft een onverenigbaarheid van punt 1 immers gevolgen voor dit punt 2, sub a. Gaat het echter om een bepaling die autonoom kan worden toegepast, reeds bestond ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn en sindsdien niet werd gewijzigd, dan geldt de afwijking van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn voor deze bepaling.

97 Het is de taak van de nationale rechter om de draagwijdte van de betrokken nationale voorschriften te bepalen.

98 Gelet op een en ander dient op de derde en de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin voorziene afwijking niet geldt voor een nationale bepaling die wijziging brengt in een ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande wettelijke regeling, die uitgaat van een hoofdgedachte die verschilt van die van de vroegere wettelijke regeling en die nieuwe procedures invoert. In dit opzicht is het van geen belang dat de nationale wetgever de vroegere nationale wettelijke regeling heeft gewijzigd op basis van een juiste dan wel een onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht. Het antwoord op de vraag of een dergelijke wijziging in een nationale bepaling, wat de toepasselijkheid van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn betreft, ook gevolgen heeft voor een andere nationale bepaling, hangt ervan af of deze nationale bepalingen onderling verbonden zijn dan wel los van elkaar bestaan, hetgeen de nationale rechter dient te bepalen.

Kosten

99 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 17, lid 2, sub a, en 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 lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zijn niet in strijd met het algemeen gemeenschapsrechtelijk gelijkheidsbeginsel voor zover deze bepalingen, via de regeling van het recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting over de bouw van een onroerend goed voor gemengd gebruik en de latere gespreide heffing van belasting over de toegevoegde waarde over het privégebruik van dit onroerend goed, belastingplichtigen een cashflowvoordeel kunnen verschaffen in vergelijking met niet-belastingplichtigen en belastingplichtigen die hun onroerend goed uitsluitend als privéwoning gebruiken.**
- 2) **Artikel 87, lid 1, EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale maatregel tot uitvoering van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) waarbij het recht op aftrek van de voorbelasting wordt beperkt tot belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, met uitsluiting van belastingplichtigen die alleen vrijgestelde handelingen verrichten, voor zover deze nationale maatregel alleen aan belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten, een cashflowvoordeel kan verschaffen.**
- 3) **Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat de daarin voorziene afwijking niet geldt voor een nationale bepaling die wijziging brengt in een ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande wettelijke regeling, die uitgaat van een hoofdgedachte die verschilt van die van de vroegere wettelijke regeling en die nieuwe procedures invoert. In dit opzicht is het van geen belang dat de nationale wetgever de vroegere nationale wettelijke regeling heeft gewijzigd op basis van een juiste dan wel een onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht. Het antwoord op de vraag of een dergelijke wijziging in een nationale bepaling, wat de toepasselijkheid van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreft, ook gevolgen heeft voor een andere nationale bepaling, hangt ervan af of deze nationale bepalingen onderling verbonden zijn dan wel los van elkaar bestaan, hetgeen de nationale rechter dient te bepalen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.