

61992J0291

ARREST VAN HET HOF VAN 4 OKTOBER 1995. - FINANZAMT UELZEN TEGEN DIETER ARMBRECHT. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: BUNDESFINANZHOF - DUITSLAND. - BTW - BELASTBARE HANDELINGEN. - ZAAK C-291/92.

Jurisprudentie 1995 bladzijde I-02775

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Zesde richtlijn ° Werkingssfeer ° Verkoop door belastingplichtige van gedeeltelijk voor privé-gebruik gereserveerd goed ° Gereserveerd gedeelte uitgesloten van belastingstelsel ° Recht van aftrek beperkt tot voor bedrijfsdoeleinden gebruikt gedeelte

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

Samenvatting

Wanneer een belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting een goed verkoopt waarvan hij een gedeelte niet voor bedrijfsdoeleinden, doch voor privé-gebruik had bestemd, handelt hij, wat de verkoop van dit gedeelte betreft, niet als belastingplichtige. Een dergelijke handeling valt dus niet binnen de werkingssfeer van de BTW.

Geen enkele bepaling van de richtlijn staat eraan in de weg, dat een belastingplichtige die een gedeelte van een goed in zijn privé-vermogen wenst te behouden, dat gedeelte van het BTW-stelsel kan uitsluiten. In een dergelijk geval dient de verdeling tussen het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte en het gedeelte dat door de belastingplichtige voor privé-gebruik wordt aangewend, te geschieden op basis van de verhouding bedrijfsmatig gebruik ° privé-gebruik tijdens het jaar van verwerving, en niet op basis van de geografische verdeling. Bovendien moet de belastingplichtige gedurende de gehele periode tijdens welke hij eigenaar van het betrokken

goed is, blijk geven van zijn wil om een gedeelte ervan in zijn privé-vermogen te behouden.

Wanneer de belastingplichtige bij de verwerving van een goed bovenbedoelde keuze heeft gemaakt, moet bij de toepassing van artikel 17, lid 2, van de richtlijn, betreffende het recht op aftrek, enkel rekening worden gehouden met het voor zijn bedrijf gebruikte gedeelte van het goed, en moet de herziening van de aftrek krachtens artikel 20, lid 2, tot dat gedeelte worden beperkt.

Partijen

In zaak C-291/92,

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

Finanzamt Uelzen

en

D. Armbrecht,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 5, lid 1, 17, lid 2, en 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann en P. Jann, kamerpresidenten, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (rapporteur), D. A. O. Edward, G. Hirsch en H. Ragnemalm, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° D. Armbrecht, vertegenwoordigd door B. Kleemann, belastingadviseur,

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

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

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van het Finanzamt Uelzen, vertegenwoordigd door C. Kuwert, Ministerialraetin bij het Niedersaechsische Finanzministerium, als gemachtigde, D. Armbrecht, de Duitse regering en de Commissie ter terechtzitting van 17 juni 1993,

gehoord de conclusie van advocaat-generaal W. Van Gerven ter terechtzitting van 15 september 1993,

gezien de beschikking tot heropening van de mondelinge behandeling van 13 december 1994,

gelet op de antwoorden op de door het Hof gestelde schriftelijke vragen van:

° D. Armbrecht, vertegenwoordigd door B. Kleemann,

° de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Roeder,

° de Franse regering, vertegenwoordigd door E. Belliard, adjunct-directeur bij de directie Juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en J.-L. Falconi, secretaris buitenlandse zaken bij dit ministerie, als gemachtigden,

° de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, directeur van de juridische dienst van het directoraat-generaal Europese Gemeenschappen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en A. Seíça Neves, jurist bij dit directoraat-generaal, als gemachtigden,

° de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Nicoll, van het Treasury Solicitor' s Department, als gemachtigde,

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Grunwald, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van het Finanzamt Uelzen, vertegenwoordigd door C. Kuwert, alsmede van D. Armbrecht, de Duitse regering en de Commissie ter terechtzitting van 14 maart 1995,

gehoord de conclusie van advocaat-generaal F. G. Jacobs ter terechtzitting van 6 april 1995,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 28 april 1992, ingekomen bij het Hof op 1 juli daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 5, lid 1, 17, lid 2, en 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "de richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen naar aanleiding van een beroep dat door Armbrecht is ingesteld tegen een beschikking van het Finanzamt Uelzen (hierna: "het Finanzamt") betreffende de vaststelling van de voor het jaar 1981 verschuldigde omzetbelasting.

3 Armbrecht, een hotelier, was eigenaar van een onroerend goed waarin een hotel, een restaurant en een privé-woning waren ondergebracht. In 1981 verkocht hij het pand voor 1 150 000 DM "plus 13 % BTW".

4 Krachtens § 4, lid 9, sub a, Umsatzsteuergesetz 1980 (hierna: "UStG") zijn de handelingen die onder het Grunderwerbsteuergesetz (wet inzake overdrachtsbelasting bij aankoop van grond) vallen, vrijgesteld van omzetbelasting. Ingevolge § 9 UStG kan de ondernemer dergelijke handelingen evenwel behandelen alsof zij aan de omzetbelasting zijn onderworpen, voor zover zij "voor een andere ondernemer en voor diens onderneming" worden verricht. Armbrecht koos overeenkomstig laatstgenoemde bepaling voor een belastbare verkoop van zijn onroerend goed.

5 In zijn omzetbelastingaangifte voor 1981 gaf Armbrecht echter alleen de verkoop van het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte van het goed als aan de omzetbelasting onderworpen aan. Het bedrag van 157 705 DM betreffende het als privé-woning gebruikte gedeelte daarentegen beschouwde hij als vrijgesteld van omzetbelasting. Dienovereenkomstig had hij de koper alleen over de prijs van het bedrijfsmatig gebruikte gedeelte omzetbelasting in rekening gebracht.

6 Na een onderzoek onderwierp het Finanzamt de verkoop van de privé-woning aan de omzetbelasting. Tegen die beslissing stelde Armbrecht beroep in bij het Finanzgericht Niedersachsen, dat oordeelde, dat wanneer een onroerend goed deels voor bedrijfsdoeleinden en deels als privé-woning wordt gebruikt, het voor de omzetbelasting uit twee economisch op zich zelf staande delen bestaat. Aangezien Armbrecht de koper geen omzetbelasting voor de verkoop van de privé-woning in rekening had gebracht, was hij volgens het Finanzgericht geen omzetbelasting over die verkoop verschuldigd.

7 Tegen dat vonnis stelde het Finanzgericht beroep in Revision in. Omdat het Bundesfinanzhof twijfelt omtrent de uitlegging van de richtlijn, niet alleen met betrekking tot de toepasselijkheid van de richtlijn op het door Armbrecht verkochte onroerend goed, doch ook met betrekking tot de omvang van het in de richtlijn voorziene recht op aftrek, heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de navolgende vragen:

"1) Is bij de verkoop van een onroerend goed het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte daarvan op zichzelf voorwerp van een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)?

2) Wordt een onroerend goed dat ° in van elkaar gescheiden ruimten ° deels voor privé- en deels voor bedrijfsdoeleinden wordt benut, overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) volledig voor de belaste handelingen van het bedrijf gebruikt, of kan ook enkel het bedrijfsmatig gebruikte gedeelte tot het bedrijf worden gerekend?

3) Kan de herziening van de aftrek van voorbelasting krachtens artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) tot het bedrijfsmatig gebruikte gedeelte van het onroerend goed worden beperkt?"

8 Artikel 2, lid 1, van de richtlijn bepaalt, dat aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW") zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

9 Krachtens artikel 5, lid 1, "[wordt] als 'levering van een goed' (...) beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

10 Door artikel 13 B van de richtlijn wordt een reeks handelingen betreffende onroerende goederen van de belasting vrijgesteld, waaronder de

"g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a);

h) levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 4, lid 3, sub b)".

11 Artikel 13 C van de richtlijn maakt het volgende voorbehoud bij die vrijstellingen:

"De Lid-Staten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) (...)

b) de handelingen bedoeld in B, sub (...) g) en h).

De Lid-Staten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

De eerste vraag

12 Met betrekking tot de eerste vraag beklemtoont de Duitse regering, dat het onroerend goed van Armbrecht naar Duits burgerlijk recht één enkel goed is, dat als zodanig in het kadaster is ingeschreven. Voor de toepassing van de richtlijn zou het dus als één goed moeten worden beschouwd.

13 Weliswaar wordt in artikel 5, lid 1, van de richtlijn de omvang van de overgedragen eigendomsrechten niet gespecificeerd ° die moet overeenkomstig het toepasselijke nationale recht worden bepaald °, doch, zoals het Hof heeft vastgesteld, zou de doelstelling van de richtlijn, die het gemeenschappelijk BTW-stelsel beoogt te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen, in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van levering van een goed (één van de drie belastbare handelingen), zou afhangen van voorwaarden die van Lid-Staat tot Lid-Staat verschillen (arrest van 8 februari 1990, zaak C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Jurispr. 1990, blz. I-285).

14 Daaruit volgt dat het antwoord op de gestelde vraag, waarin het niet gaat om de burgerrechtelijke levering, maar om de onderwerping aan de belasting, niet in het in het hoofdgeding toepasselijke nationale recht kan worden gevonden.

15 Deze vraag moet bijgevolg aldus worden begrepen, dat de verwijzende rechter wenst te vernemen, of een belastingplichtige bij de verkoop van een goed waarvan hij een gedeelte voor privé-gebruik had gereserveerd, met betrekking tot dit gedeelte als belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de richtlijn handelt.

16 Volgens de bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de richtlijn kan een handeling slechts aan de BTW onderworpen zijn, indien een belastingplichtige "als zodanig" handelt.

17 Een belastingplichtige die een handeling voor privé-doeleinden verricht, handelt evenwel niet als belastingplichtige.

18 Een door een belastingplichtige voor privé-doeleinden verrichte handeling valt dus niet onder de werkingssfeer van de BTW.

19 Geen enkele bepaling van de richtlijn staat overigens eraan in de weg, dat een belastingplichtige die een gedeelte van een goed in zijn privé-vermogen wenst te behouden, dat gedeelte van het BTW-stelsel kan uitsluiten.

20 Een dergelijke uitlegging biedt de belastingplichtige de mogelijkheid om te kiezen om het gedeelte van een goed dat hij voor privé-doeleinden gebruikt, om voor de toepassing van de richtlijn al dan niet in zijn onderneming te integreren. Zulks is in overeenstemming met een van de basisbeginselen van de richtlijn, namelijk dat de belastingplichtige de last van BTW slechts hoeft te dragen, wanneer zij betrekking heeft op goederen of diensten die hij voor privé-gebruik, en niet voor belastbare bedrijfsactiviteiten aanwendt. Voorts belet deze keuzemogelijkheid evenmin de toepassing van een andere regel, die door het Hof in het arrest van 11 juli 1991 (zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795) is ontwikkeld, namelijk dat investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden worden aangewend, niettemin mogen worden behandeld als goederen van de onderneming, die in beginsel voor een algehele aftrek van de BTW in aanmerking komen.

21 Zoals de advocaat-generaal in punt 50 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dient de verdeling tussen het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte en het gedeelte dat door de belastingplichtige voor privé-gebruik wordt aangewend, te geschieden op basis van de verhouding bedrijfsmatig gebruik ° privé-gebruik tijdens het jaar van verwerving, en niet op basis van de geografische verdeling. Bovendien moet de belastingplichtige gedurende de gehele periode tijdens welke hij eigenaar van het betrokken goed is, blijf geven van zijn wil om een gedeelte ervan in zijn privé-vermogen te behouden.

22 Tegen het voorgaande kan de Duitse regering niet inbrengen dat, waar artikel 13 C van de richtlijn de Lid-Staten in staat stelt de omvang van het recht dat zij hun belastingplichtigen kunnen verlenen om voor belastingheffing op ingevolge artikel 13 B, sub g en h, vrijgestelde handelingen te kiezen, te beperken en de wijze van uitoefening van dat recht te bepalen, de Duitse wetgever op grond van dit artikel bevoegd is om in een geval als het onderhavige het gehele onroerend goed te belasten.

23 Deze opvatting is namelijk niet verenigbaar met de richtlijn. Ofschoon dit in artikel 13 C van de richtlijn voorziene keuzerecht de mogelijkheid biedt om een vrijgestelde levering in een belastbare levering om te zetten en de belastingplichtige recht op aftrek verleent, biedt het evenwel niet de mogelijkheid om een levering die niet binnen de door de richtlijn vastgelegde werkingssfeer van de belasting valt, in een belastbare levering om te zetten.

24 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat een belastingplichtige bij de verkoop van een goed waarvan hij een gedeelte voor privé-gebruik had gereserveerd, met betrekking tot dat gedeelte niet als belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de richtlijn handelt.

De tweede vraag

25 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of een belastingplichtige die een goed verkoopt, bij de verwerving waarvan hij had besloten een gedeelte daarvan niet voor zijn bedrijf te gebruiken, gedurende het tijdvak waarin hij dit exploiteerde, overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de richtlijn de over het gehele goed verschuldigde of voldane BTW van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken, dan wel of bij de toepassing van die bepaling alleen rekening mag worden gehouden met het voor zijn bedrijf gebruikte gedeelte van het goed.

26 Artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn bepaalt, dat voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting de BTW mag aftrekken welke verschuldigd of voldaan is voor de hem geleverde of te leveren goederen.

27 Slechts voor zover een goed voor belaste handelingen wordt gebruikt, mag een belastingplichtige de door hem voor dat goed verschuldigde of voldane BTW van de door hem verschuldigde belasting aftrekken.

28 Indien de belastingplichtige besluit een gedeelte van een goed niet in zijn bedrijfsvermogen op te nemen, staat vast dat dit gedeelte op geen enkel ogenblik tot de bedrijfsgoederen behoort. Bijgevolg kan deze belastingplichtige niet worden geacht, bedrijfsgoederen voor privé-doeleinden te gebruiken in de zin van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub a, van de richtlijn. Dit gedeelte, dat niet wordt gebruikt om voor bedrijfsdoeleinden belastbare diensten of leveringen te verrichten, valt derhalve buiten de werkingssfeer van het BTW-stelsel en met dit gedeelte moet bij de toepassing van artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn geen rekening worden gehouden.

29 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat wanneer een belastingplichtige een goed verkoopt, bij de verwerving waarvan hij had besloten een gedeelte daarvan niet voor zijn bedrijf te gebruiken, bij de toepassing van artikel 17, lid 2, van de richtlijn enkel rekening moet worden gehouden met het voor zijn bedrijf gebruikte gedeelte van het goed.

De derde vraag

30 De derde vraag van de verwijzende rechter strekt ertoe te vernemen, of de herziening van de aftrek krachtens artikel 20, lid 2, van de richtlijn tot het voor het bedrijf gebruikte gedeelte van het onroerend goed kan worden beperkt.

31 Artikel 20, lid 2, van de richtlijn luidt als volgt:

"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."

32 Nu, zoals uit het antwoord op de tweede vraag volgt, het recht op aftrek van artikel 17, lid 2, van de richtlijn slechts van toepassing is op het voor het bedrijf gebruikte gedeelte van het betrokken goed, moet ook de herziening van die aftrek tot dat gedeelte van het goed worden beperkt.

33 Mitsdien moet op de derde vraag worden geantwoord, dat de herziening van de aftrek krachtens artikel 20, lid 2, van de richtlijn moet worden beperkt tot het voor het bedrijf gebruikte gedeelte van het goed.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

34 De kosten door de Duitse, de Franse, de Portugese en de Britse regering alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 28 april 1992 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Een belastingplichtige handelt bij de verkoop van een goed waarvan hij een gedeelte voor privé-gebruik had gereserveerd, met betrekking tot dit gedeelte niet als belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

2) Wanneer een belastingplichtige een goed verkoopt, bij de verwerving waarvan hij had besloten een gedeelte daarvan niet voor zijn bedrijf te gebruiken, moet bij de toepassing van artikel 17, lid 2, van voormelde richtlijn enkel rekening worden gehouden met het voor zijn bedrijf gebruikte gedeelte van het goed.

3) De herziening van de aftrek krachtens artikel 20, lid 2, van voormelde richtlijn moet worden beperkt tot het voor het bedrijf gebruikte gedeelte van het goed.