

61999J0322

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 17 mei 2001. - Finanzamt Burgdorf tegen Hans-Georg Fischer en Finanzamt Düsseldorf-Mettmann tegen Klaus Brandenstein. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Zesde BTW-richtlijn - Artikelen 5, lid 6, en 11 A, lid 1, sub b - Onttrekking van een bedrijfsgoed voor privédoeleinden - Belastingheffing, indien voor het goed of de bestanddelen daarvan recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan - Begrip bestanddelen van het onttrokken goed. - Gevoegde zaken C-322/99 en C-323/99.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-04049

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1. Fiscale bepalingen Harmonisatie van wetgevingen Omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde Belastbare handelingen Onttrekking van zonder recht op aftrek gekocht bedrijfsgoed voor privédoeleinden van belastingplichtige Na aankoop aan goed verrichte werkzaamheden waarvoor voorbelasting is afgetrokken Belasting van bestanddelen van goed" Begrip

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, lid 6)

2. Fiscale bepalingen Harmonisatie van wetgevingen Omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde Maatstaf van heffing Onttrekking van zonder recht op aftrek gekocht bedrijfsgoed voor privédoeleinden van belastingplichtige Na aankoop aan goed verrichte werkzaamheden waarvoor voorbelasting is afgetrokken Ten tijde van onttrekking geldende prijs van geïntegreerde goederen die bestanddelen van goed" vormen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, lid 6, en 11, A, lid 1, sub b)

3. Fiscale bepalingen Harmonisatie van wetgevingen Omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde Aftrek van voorbelasting Onttrekking van zonder recht op aftrek gekocht bedrijfsgoed voor privédoeleinden van belastingplichtige Na aankoop aan goed verrichte werkzaamheden waarvoor voorbelasting is afgetrokken en die niet op grond van artikel 5, lid 6, van Zesde richtlijn aan belasting zijn onderworpen Regularisatie van aanvankelijk toegepaste aftrek Voorwaarden

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, lid 6, en 20, lid 1, sub b)

Samenvatting

1. Indien een belastingplichtige een goed (in dit geval een voertuig) dat zonder recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde is afgetrokken, onttrekt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, treft de belasting over de toegevoegde waarde die is verschuldigd op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, alleen de bestanddelen" waarvoor recht op aftrek is ontstaan, te weten de bestanddelen die hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren doordat zij na de aanschaf van het voertuig daarin zijn geïntegreerd in verband met leveringen van goederen die hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het voertuig die op het tijdstip van de onttrekking nog niet volledig was verbruikt.

(cf. punt 78, dictum 1)

2. In geval van een op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) belaste onttrekking, met name de onttrekking van een goed (in dit geval een voertuig),

dat zonder recht op aftrek is aangeschaft, en

waaraan werkzaamheden zijn verricht waarvoor recht op aftrek is ontstaan en waarbij bestanddelen" zijn geïntegreerd,

is de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) de ten tijde van de onttrekking geldende prijs van de in het voertuig geïntegreerde goederen die in de zin van artikel 5, lid 6, van deze richtlijn bestanddelen van het onttrokken goed vormen.

(cf. punt 84, dictum 2)

3. De afgetrokken belasting over de toegevoegde waarde voor werkzaamheden die na de aanschaf van een goed (in dit geval een voertuig) zijn verricht en die in geval van onttrekking van het voertuig niet op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, moet worden herzien overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn, voorzover de waarde van de betrokken werkzaamheden niet volledig is verbruikt in het kader van de beroepsuitoefening van de belastingplichtige vóór de overbrenging van het voertuig naar zijn privévermogen.

(cf. punt 95, dictum 3)

Partijen

In de gevoegde zaken C-322/99 en C-323/99,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Finanzamt Burgdorf

en

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

en tussen

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

en

Klaus Brandenstein (C-323/99),

om een prejudiciële beslissing over 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: A. La Pergola, kamerpresident, M. Wathelet (rapporteur), D. A. O. Edward, P. Jann en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en B. Muttelsee-Schön als gemachtigden (zaken C-322/99 en C-323/99),

de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kyriazopoulos en G. Alexaki als gemachtigden (zaak C-322/99),

de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden (zaken C-322/99 en C-323/99),

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Brandenstein, vertegenwoordigd door E. Willing, Rechtsanwalt; de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Muttelsee-Schön en F. Huschers als gemachtigden, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, ter terechtzitting van 12 oktober 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 december 2000,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikkingen van 15 juli 1999, ingekomen bij het Hof op 27 augustus daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof een aantal prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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").

2 Deze vragen zijn gerezen in gedingen tussen het Finanzamt Burgdorf en Fischer (zaak C-322/99) en tussen het Finanzamt Düsseldorf-Mettmann en Brandenstein (zaak C-323/99) betreffende de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") wegens onttrekking voor privédoeleinden van auto's die deze belastingplichtigen zonder recht op BTW-aftrek van particulieren hadden gekocht en waarvoor verschillende leveringen en diensten zijn verricht, ter zake waarvan recht op BTW-aftrek is ontstaan.

Het juridisch kader

De communautaire regelgeving

3 Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt:

Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden [...] of dat hij [...], meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd."

4 Artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn bevat een soortgelijke regel voor diensten:

Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

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

5 Artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn luidt:

De maatstaf van heffing is:

[...]

b) voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoop prijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd."

6 Artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn luidt:

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

[...]

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; er vindt evenwel geen herziening plaats voor

handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal."

De nationale regelgeving en rechtspraak

7 In de periode die voor de hoofdgedingen van belang is, luidde § 1, lid 1, punt 2, sub a, van het Umsatzsteuergesetz 1991 (wet inzake de omzetbelasting; hierna: UStG") als volgt:

(1) De volgende handelingen zijn onderworpen aan omzetbelasting:

[...]

2. eigen gebruik in het binnenland. Van eigen gebruik is sprake wanneer een ondernemer

a) goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden aan zijn bedrijf onttrekt [...]"

8 In tegenstelling tot artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de onttrekking van een goed voor eigen gebruik slechts is belast indien voor dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan, wordt in § 1, lid 1, punt 2, sub a, van de UStG de belasting van de onttrekking niet van een dergelijke voorwaarde afhankelijk gesteld.

9 De Duitse belastingdienst past deze door het gemeenschapsrecht voorgeschreven voorwaarde echter toe op grond van de rechtstreekse werking van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

10 Zo is in een circulaire van het Bondsministerie van Financiën van 13 mei 1994 (BStBl. 1994, blz. 298) bepaald, dat een ondernemer zich tegenover de heffing van belasting over een goed dat hij aan het bedrijf heeft onttrokken om het aan zijn privévermogen toe te voegen, op artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn kan beroepen indien hij geen voorbelasting heeft kunnen aftrekken, noch over het goed zelf, noch over de bestanddelen die er achteraf in zijn geïntegreerd. In dat geval is de onttrekking in afwijking van § 1, lid 1, punt 2, sub a, UStG niet belastbaar.

11 In dezelfde circulaire is echter het volgende bepaald:

Indien de ondernemer geen recht op aftrek van de voorbelasting over het goed zelf, maar wel over de achteraf erin geïntegreerde bestanddelen heeft, is ter zake van de onttrekking omzetbelasting verschuldigd overeenkomstig § 1, lid 1, punt 2 [...], sub a, UStG. Eenvoudigheidshalve kan van belasting van het eigen gebruik door onttrekking worden afgezien, indien de uitgaven (exclusief belasting) voor verbeteringen, reparaties en onderhoudswerkzaamheden niet meer dan 20 % van de oorspronkelijke aanschaffingskosten van het goed bedragen. Indien deze uitgaven meer dan 20 % van de oorspronkelijke aanschaffingskosten bedragen, kan in het algemeen zonder aanvullende controle worden aangenomen, dat er bestanddelen in het goed zijn geïntegreerd."

12 Het Bundesfinanzhof oordeelde echter in een arrest van 30 maart 1995 (V R 65/93, BFHE 177, 541), dat het feit dat een belastingplichtige de op de kosten van onderhoud of gebruik van een goed drukkende belasting in aftrek heeft kunnen brengen, niet van invloed is op de belasting van de onttrekking van het goed voor privédoeleinden, omdat deze kosten in het algemeen niet leiden tot de aanschaf of de vervaardiging van een bestanddeel van het goed in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. In dit arrest verwees het Bundesfinanzhof naar het arrest van het Hof van 27 juni 1989, Kühne (50/88, Jurispr. blz. 1925), waarin dit had geoordeeld, dat de onttrekking voor privédoeleinden van een voertuig dat een belastingplichtige in gebruikte staat van een particulier had gekocht zonder de BTW te hebben kunnen aftrekken, niet aan de BTW is onderworpen volgens artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn, zelfs niet indien de

belastingplichtige vervolgens de BTW begrepen in de kosten van onderhoud en gebruik van het goed heeft afgetrokken.

13 De Duitse regelgeving op dit gebied is gewijzigd bij de wet van 24 maart 1999 (BGBl. 1, blz. 402), die op 1 april 1999 in werking trad. Volgens artikel 3, lid 1, sub b, van de aldus gewijzigde UStG wordt met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld het door een ondernemer aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden, het door een ondernemer om niet verstrekken van een goed aan zijn personeel voor de privédoeleinden van laatstgenoemden, en iedere andere verstrekking om niet van een goed, met uitzondering van geschenken van geringe waarde en van monsters. Deze gelijkstelling is afhankelijk van de voorwaarde, dat voor het goed of de bestanddelen ervan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan.

De geschillen in het hoofdgeding

In zaak C-322/99

14 In 1989 kocht Fischer, die in gebruikte voertuigen handelde, een auto van het merk Bentley van een particulier. Hij kon de BTW dus niet aftrekken van de koopprijs ad 28 000 DEM. Fischer heeft de auto aangeschaft als ondernemer om deze in het kader van zijn bedrijf te verkopen.

15 In 1990 liet Fischer de Bentley restaureren, waarbij omvangrijk carrosserie- en spuitwerk werd verricht. De factuur van 14 mei 1990 voor die werkzaamheden bedroeg 10 800 DEM, plus 1 512 DEM BTW. Hetzelfde jaar trok Fischer dit BTW-bedrag als voorbelasting af.

16 Op 31 december 1992 staakte Fischer zijn activiteit en bracht de onverkochte auto's, waaronder de Bentley, over naar zijn privévermogen.

17 Voor 1992 deed Fischer geen BTW-aangifte. Na een bijzondere BTW-controle beschouwde het Finanzamt Burgdorf de onttrekking van de Bentley en de overgang ervan in het privévermogen van Fischer als belastbaar eigen gebruik. Het Finanzamt nam een deel van de waarde van het voertuig, namelijk 20 000 DEM, als maatstaf van heffing en stelde de verschuldigde BTW vast op 2 800 DEM.

18 Het Niedersächsische Finanzgericht, waarbij Fischer in beroep kwam na afwijzing van zijn bezwaar tegen de aanslag, stelde hem in het gelijk. Het was van oordeel, dat volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn geen belasting mag worden geheven over een voertuig dat zonder recht op aftrek van voorbelasting is gekocht, indien dit voertuig aan het bedrijfsvermogen is onttrokken wegens staking van de onderneming. Het feit dat Fischer de BTW over het carrosserie- en spuitwerk ad 10 800 DEM na de aankoop van de Bentley had afgetrokken, nam volgens het Finanzgericht niet weg dat voor dit voertuig geen recht op aftrek van voorbelasting was ontstaan.

19 Het Finanzgericht verwees naar het eerder aangehaalde arrest Kühne, waaruit het afleidde dat het privégebruik van een bedrijfsgoed slechts kan worden belast, wanneer voor dit goed zelf en niet enkel voor de uitgaven voor het gebruik en het onderhoud ervan recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan. Het Finanzgericht oordeelde, dat de kosten van het carrosserie- en spuitwerk uitgaven met het oog op het gebruik en het onderhoud van deze verzamelaarsauto waren en geen bestanddelen" in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

20 Het Finanzamt Burgdorf heeft tegen de beslissing van het Finanzgerichtshof beroep in Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzgerichtshof. Het klaagt over schending van § 1, lid 1, punt 2, sub a, UStG, betreffende de belasting van onttrekkingen voor eigen gebruik, en vordert vernietiging van de betwiste beslissing en verwerping van het beroep van Fischer.

21 Fischer heeft in die procedure geen opmerkingen ingediend.

Zaak C-323/99

22 Brandenstein is als zelfstandig belastingadviseur en accountant werkzaam. In 1985 kocht hij van een particulier een personenauto voor 33 600 DEM, zonder mogelijkheid van BTW-aftrek; hij gebruikte de auto voor de uitoefening van zijn beroep. Vast staat, dat Brandenstein het betrokken voertuig vanaf de aanschaf geheel voor zijn onderneming heeft bestemd.

23 In 1991 onttrok hij het voertuig aan de onderneming om het voor privédoeleinden te gebruiken. Tot dat tijdstip had Brandenstein in totaal 16 028,54 DEM (bruto) uitgegeven aan onder meer onderhoudsbeurten, kleine reparaties, nieuwe banden, de montage van een katalysator in 1987 alsmede een nieuwe voorruit in 1991. Hierbij had hij telkens gebruik gemaakt van het recht van aftrek van voorbelasting.

24 In de aanslag omzetbelasting 1991 heeft het Finanzamt Düsseldorf-Mettmann de onttrekking van de auto, in afwijking van de aangifte van Brandenstein, aangemerkt als belastbaar eigen gebruik in de zin van § 1, lid 1, punt 2, sub a, UStG. De omzetbelasting werd vastgesteld op 1 050 DEM op basis van het bedrag van 7 500 DEM dat Brandenstein voor de inkomstenbelasting als waarde van het onttrokken goed had opgegeven.

25 In zijn hiertegen ingediende bezwaarschrift betoogde Brandenstein, dat de onttrekking van een economisch goed waarvoor bij aanschaf geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, niet als eigen gebruik mag worden belast. Hiertoe verwees hij naar het eerder aangehaalde arrest Kühne.

26 Het Finanzamt Düsseldorf-Mettmann besliste met toepassing van de circulaire van het Bondsministerie van Financiën van 13 mei 1994, dat de onttrekking van de auto belastbaar was, omdat de uitgaven (zonder BTW) voor verbeteringen, reparaties en onderhoud meer dan 20 % van de aankoopprijs bedroegen, en wees het bezwaarschrift derhalve af.

27 Brandenstein ging tegen deze beslissing in beroep bij het Finanzgericht Düsseldorf.

28 Het Finanzgericht Düsseldorf stelde hem in het gelijk, oordelende dat aan de voorwaarden van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn voor belastbaarheid namelijk dat voor het onttrokken goed of de bestanddelen daarvan recht op aftrek is ontstaan niet is voldaan. Volgens het Finanzgericht hebben de uitgaven van Brandenstein voor de auto gedurende de tijd dat deze nog tot het bedrijfsvermogen behoorde, geen andere of ruimere gebruiksmogelijkheden of een wezenlijke stijging van de gebruikswaarde tot gevolg gehad.

29 Het Finanzamt Düsseldorf-Mettmann heeft bij het Bundesfinanzhof beroep in Revision ingesteld, strekkend tot vernietiging van de uitspraak van het Finanzgericht en verwerping van het beroep van Brandenstein.

30 Brandenstein vordert afwijzing van de Revision.

De prejudiciële vragen

31 In zijn verwijzingsbeschikkingen merkt het Bundesfinanzhof over artikel 5, lid 6, eerste zin, van de Zesde richtlijn op, dat het Hof de voorwaarde ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting voor de toegevoegde waarde is ontstaan" nog niet heeft uitgelegd. Het voegt daar echter aan toe, dat het Hof in het eerder aangehaalde arrest Kühne heeft verklaard, dat belasting van het particulier gebruik van een bedrijfsgoed op grond van een andere bepaling van de Zesde richtlijn, namelijk artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, alleen mogelijk is, indien voor dit goed zelf en niet voor de

uitgaven voor gebruik en het behoud ervan recht op BTW-af trek is ontstaan.

32 Het Bundesfinanzhof wijst erop, dat het in zijn arrest van 30 maart 1995 uit het eerder aangehaalde arrest Kühne had afgeleid, dat onttrekking voor privédoeleinden van een goed dat een belastingplichtige zonder mogelijkheid van BTW-af trek heeft aangeschaft, niet kan leiden tot belastingheffing op grond dat voor de uitgaven voor onderhoud en gebruik recht op aftrek van voorbelasting was ontstaan, aangezien deze uitgaven in het algemeen niet tot de aanschaf of de vervaardiging van een bestanddeel leiden. De Duitse belastingdienst heeft zich volgens het Bundesfinanzhof echter niet bij de beginselen van dit arrest van 3 maart 1995 aangesloten, zodat de uitlegging van artikel 5, lid 6, eerste zin, van de Zesde richtlijn omstreden blijft.

33 Het Bundesfinanzhof constateert overigens, dat indien aan de voorwaarden van artikel 5, lid 6, eerste volzin, is voldaan, de vraag naar de passende maatstaf van heffing rijst. Volgens artikel 11 A, lid 1, sub b, van de richtlijn is de maatstaf van heffing voor de in artikel 5, lid 6, eerste volzin, bedoelde handelingen de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend naar het tijdstip waarop deze handelingen zijn verricht. De uitlegging van artikel 11 A, lid 1, sub b, lijkt het Bundesfinanzhof niet duidelijk, wanneer voor het onttrokken goed geen, maar voor bepaalde bestanddelen daarvan wel recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan.

34 Het Bundesfinanzhof brengt ook naar voren, dat indien er geen bestanddeel in de zin van artikel 5, lid 6, eerste zin, van de Zesde richtlijn in de voertuigen van Fischer en Brandenstein is geïntegreerd en deze bepaling niet van toepassing is op de onttrekkingen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, de vraag rijst, of de door Fischer en Brandenstein afgetrokken voorbelasting voor de voor hun auto's verrichte diensten en leveringen gedeeltelijk moet worden herzien overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn.

35 Het Bundesfinanzhof stelt in dit verband in zaak C-322/99, dat ook indien de onttrekking van de Bentley voor privédoeleinden geen belastbaarheid meebrengt van de na de aankoop ervan verrichte diensten, deze onttrekking een wijziging kan inhouden van de factoren die bij het bepalen van de aftrek van de voorbelasting over het carrosserie- en het spuitwerk in aanmerking zijn genomen. In zaak C-323/99 is het Bundesfinanzhof van oordeel, dat de waarde van bepaalde goederen die Brandenstein voor zijn auto na de aankoop ervan heeft aangeschaft, met name de katalysator en de nieuwe voorruit, op het tijdstip van de onttrekking van het voertuig in 1991 nog gedeeltelijk aanwezig was en dus niet volledig was afgeschreven. Daardoor kunnen de factoren die destijds bij de vaststelling van de aftrekbare voorbelasting in aanmerking werden genomen, een wijziging als bedoeld in artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn hebben ondergaan. Deze nog niet volledig afgeschreven en bij onttrekking niet overeenkomstig artikel 5, lid 6, eerste volzin, van de Zesde richtlijn belaste goederen zijn na de onttrekking van het voertuig immers niet meer gebruikt voor belaste handelingen als bedoeld in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

36 Van oordeel dat voor de beslissing van de aan hem voorgelegde geschillen uitlegging van het gemeenschapsrecht noodzakelijk is, heeft het Bundesfinanzhof besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en een aantal prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen.

37 In zaak C-322/99 heeft het Bundesfinanzhof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1) Heeft carrosserie- en spuitwerk dat (met aftrek van voorbelasting) achteraf aan een (zonder recht op aftrek van voorbelasting aangeschaft) motorvoertuig wordt verricht, bij onttrekking van dat motorvoertuig aan het bedrijf tot gevolg,

a) dat dit voertuig ingevolge artikel 5, lid 6, van de richtlijn moet worden aangemerkt als goed waarvoor recht op gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan, dan wel

b) dat de latere uitgaven moeten worden aangemerkt als bestanddelen van het goed, waarvoor recht op aftrek van BTW is ontstaan?

2) In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag: wat wordt ingevolge artikel 5, lid 6, van de richtlijn belast als onttrekking aan het bedrijf:

a) het motorvoertuig met inbegrip van de daarvoor verrichte diensten (carrosserie- en spuitwerk) of

b) alleen de verrichte diensten (carrosserie- en spuitwerk)?

3) Bij een bevestigend antwoord op de tweede vraag: is dientengevolge de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 11 A, lid 1, sub b, van de richtlijn de aanschafprijs van het motorvoertuig (of een soortgelijk motorvoertuig) met inbegrip van de prijs van de restauratiewerkzaamheden, berekend naar het tijdstip waarop de onttrekking plaatsvond, of alleen de prijs voor de (met aftrek van voorbelasting) verrichte restauratiewerkzaamheden?

4) Hoe verhouden artikel 5, lid 6, en artikel 5, lid 7, sub c, van de richtlijn zich tot elkaar?

5) Ingeval de eerste vraag aldus moet worden beantwoord, dat de naderhand (met aftrek van voorbelasting) verrichte diensten (carrosserie- en spuitwerk) bij de onttrekking van het goed (motorvoertuig) niet overeenkomstig artikel 5, lid 6, van de richtlijn moeten worden belast: moet dan de aftrek van voorbelasting voor deze diensten overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn worden herzien?"

38 In zaak C-323/99 heeft het Bundesfinanzhof het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1) Is [artikel 5, lid 6, eerste zin, van de Zesde richtlijn] van toepassing, wanneer voor het goed zelf weliswaar geen, maar voor de diensten of leveringen die de belastingplichtige ten behoeve van dit goed na aankoop ervan heeft doen verrichten of ontvangen, wel recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan?

2) Wat moet worden verstaan onder een bestanddeel in de zin van deze bepaling?

3) Wat is de maatstaf van heffing bij de onttrekking, wanneer voor het onttrokken goed weliswaar geen, maar voor enkele bestanddelen daarvan wel recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan?

4) Moet de aftrek van voorbelasting, waarvan een belastingplichtige gebruik heeft gemaakt in verband met diensten of leveringen ten behoeve van een zonder recht op aftrek van voorbelasting aangeschaft goed, overeenkomstig artikel 20, van richtlijn 77/388/EEG worden herzien, wanneer artikel 5, lid 6, eerste volzin, van de richtlijn niet van toepassing is?"

39 Bij beschikking van de president van het Hof van 6 juli 2000 zijn de zaken C-322/99 en C-323/99 overeenkomstig artikel 43 van het Reglement voor de procesvoering voor de mondelinge behandeling en voor het arrest gevoegd.

De eerste twee prejudiciële vragen in de zaken C-322/99 en C-323/99, betreffende de belastingheffing op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn

40 Met de eerste prejudiciële vraag in zaak C-322/99 en de eerste twee prejudiciële vragen in zaak C-323/99 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn BTW verschuldigd is indien een belastingplichtige een voertuig dat zonder recht op BTW-aftrek is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de BTW is afgetrokken, voor andere dan bedrijfsdoeleinden onttrekt. Het doel van de tweede prejudiciële vraag in zaak C-322/99 is te vernemen, of in geval van een bevestigend antwoord

artikel 5, lid 6, aldus moet worden uitgelegd, dat de heffing het goed en de bestanddelen treft of alleen de bestanddelen die achteraf in het goed zijn geïntegreerd.

41 Volgens de Griekse regering, die alleen in zaak C-322/99 opmerkingen heeft ingediend, moet een goed dat door een belastingplichtige zonder de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting is verworven en dat tot zijn bedrijf behoort, worden beschouwd als een goed dat een recht op een gedeeltelijke aftrek van voorbelasting in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn verschaft indien de uitgaven voor dat goed waarvoor de BTW is afgetrokken, de waarde van het goed hebben verhoogd. In het onderhavige geval was het carrosserie- en spuitwerk voor de Bentley zeer omvangrijk, zoals blijkt uit de kosten ervan in verhouding tot de oorspronkelijke aankoopprijs, en deze kosten moeten bijgevolg bij de totale koopprijs van de auto worden geteld. Volgens de Griekse regering is derhalve BTW verschuldigd over de onttrekking van het goed door Fischer voor privédoeleinden.

42 Volgens de Duitse regering en de Commissie kunnen uitgaven waarvoor recht op BTW-aftrek bestond en die werkzaamheden betreffen aan een goed dat zonder de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting is verworven, aan BTW onderworpen zijn in geval van onttrekking van het goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden, voorzover door de werkzaamheden bestanddelen" van dat goed in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn ontstaan. Hun uitlegging van het begrip bestanddelen" loopt echter uiteen.

43 Volgens de Duitse regering volgt uit het doel van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat het begrip bestanddelen" niet alleen zelfstandige stoffelijke zaken omvat, maar ook dienstverrichtingen die met een zekere duurzaamheid aan het behoud of de verhoging van de waarde van het goed bijdragen. In beide gevallen moet belasting worden geheven om te voorkomen dat de belastingplichtige goederen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, vrij van BTW naar zijn privévermogen overbrengt en zo een ongerechtvaardigd voordeel geniet in vergelijking met de gewone consument die een soortgelijk goed koopt. Overigens wijst de Duitse regering erop dat het, met name bij de reparatie van voertuigen, in de praktijk moeilijk is een grens te trekken tussen leveringen en diensten.

44 Volgens de Commissie, daarentegen kan er slechts sprake zijn van bestanddelen" in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan. In de eerste plaats moet er een levering hebben plaatsgehad, hetgeen betekent dat er andere stoffelijke zaken aan het bedrijfsgoed zijn toegevoegd. Een met betrekking tot een bedrijfsgoed verrichte dienst kan daarom niet als een bestanddeel ervan worden beschouwd. In de tweede plaats moet de totale waarde van het betrokken goed door het aanbrengen van andere onderdelen aanmerkelijk zijn verhoogd. De uitgaven voor het gebruik en het onderhoud van het goed, zoals die voor regelmatige onderhoudswerkzaamheden, zelfs indien daarbij versleten onderdelen worden vervangen, verhogen de waarde van het goed in het algemeen niet.

45 Volgens de Commissie volgt de eerste voorwaarde de levering van een stoffelijke zaak uit het systeem en de plaats van artikel 5 van de Zesde richtlijn, dat uitdrukkelijk slechts regels betreffende de levering van lichamelijke zaken omvat. Overigens wordt de toegevoegde waarde van een dienst in tegenstelling tot het aanbrengen van andere onderdelen, hetgeen gevolgen heeft voor de materiële eigenschappen van een goed in de regel verbruikt door het gebruik van het goed. Indien een handeling zowel een levering als een dienst omvat, bijvoorbeeld wanneer de reparatie van een voertuig de levering en montage van onderdelen omvat, moet de handeling in haar geheel worden beoordeeld om te bepalen wat het belangrijkste element is.

46 Volgens de Commissie volgt de tweede voorwaarde een aanmerkelijke waardestijging van het goed uit het beginsel van neutraliteit van de BTW. Bij een onttrekking die volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aan BTW is onderworpen, met name in geval van onttrekking van een goed dat zonder recht op aftrek is aangeschaft, zijn immers zowel het goed als de bestanddelen ervan waarvoor recht op aftrek was ontstaan, aan BTW onderworpen, hetgeen een dubbele belasting

van het goed zou inhouden. Daarom moet het begrip bestanddeel" naar haar mening eng worden geïnterpreteerd.

47 Wat de maatstaf van heffing in het geval van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn betreft, zijn de Duitse regering en de Commissie van mening, dat indien een belastingplichtige voor privédoeleinden een bedrijfsgoed onttrekt dat hij zonder recht op aftrek van voorbelasting heeft gekocht, maar waarvoor hij de BTW over de uitgaven voor diensten en leveringen verricht na de aankoop van het goed heeft afgetrokken, de op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn verschuldigde BTW het goed en de bestanddelen ervan in hun geheel treft.

48 Volgens de Duitse regering en de Commissie blijkt duidelijk uit artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel, en dus de belastingheffing, het onttrokken goed in zijn geheel betreft en niet alleen de bestanddelen ervan, aangezien dit begrip alleen wordt gebruikt om onderscheid te maken tussen het aftrekrecht voor het onttrokken goed en het aftrekrecht voor de genoemde bestanddelen.

49 De Duitse regering en de Commissie stellen, dat deze uitlegging steun vindt in de ontstaansgeschiedenis van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

50 Zij betogen in dit verband, dat de Commissie aanvankelijk had voorgesteld, de onttrekking te belasten pro rata van de afgetrokken voorbelasting. Artikel 5, lid 3, sub a, van het voorstel voor de Zesde richtlijn van 29 juni 1973 (Bulletin van de Europese Gemeenschappen, bijlage 11/73, blz. 39) bepaalde namelijk, dat de onttrekking slechts was belast voorzover" met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke BTW-aftrek was ontstaan. Deze bepaling was voor de lidstaten echter onaanvaardbaar. Uit het gebruik van de term ingeval" in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zoals deze door de Raad is goedgekeurd, in plaats van de uitdrukking voorzover" blijkt in deze context duidelijk de keuze van de communautaire wetgever voor het eenvoudigheidshalve belasten van onttrekkingen naar de totale waarde van het goed en niet alleen naar de waarde van het bestanddeel ervan waarvoor recht op aftrek bestond, indien voor het goed zelf geen voorbelasting mocht worden afgetrokken.

Beoordeling door het Hof

51 Voor een antwoord op de vraag of op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn BTW verschuldigd is indien een belastingplichtige een voertuig dat zonder recht op BTW-aftrek is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de BTW is afgetrokken, voor andere dan bedrijfsdoeleinden onttrekt, dient de volgende zinsnede van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn te worden uitgelegd: ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan".

52 In dit verband moet onderscheid worden gemaakt tussen de begrippen goed" en bestanddelen" in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

53 De formulering met betrekking tot dat goed [...] recht op [...] aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan" doelt uitsluitend op de belasting bij de aanvankelijke aankoop of de productie van het goed en niet op de belasting over de latere uitgaven voor het goed, waarop met name wordt gedoeld met de woorden met betrekking tot [...] de bestanddelen daarvan recht op [...] aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan".

54 De door de Griekse regering voorgestelde uitlegging kan dan ook niet worden aanvaard.

55 Bovendien moet het begrip bestanddelen" van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat in de richtlijn zelf niet wordt gedefinieerd, aldus worden opgevat, dat het zowel de reeds op het tijdstip van de oorspronkelijke aanschaf van het goed aanwezige bestanddelen als de later geïntegreerde

bestanddelen omvat.

56 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn met name tot doel heeft, te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt, en een gewone consument die een soortgelijk goed koopt, gelijk worden behandeld. Ter verwezenlijking van dit doel verhindert deze bepaling, dat een belastingplichtige die de BTW over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed heeft kunnen aftrekken, geen BTW betaalt wanneer hij dit goed voor privédoeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus ongerechtvaardigde voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover BTW voldoet (zie arrest van 8 maart 2001, Bakcsi, C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punt 42, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Om dit doel te bereiken, mogen de bestanddelen die bij de oorspronkelijke aankoop van het goed reeds aanwezig waren en de later geïntegreerde bestanddelen niet verschillend worden behandeld. In beide gevallen moet worden voorkomen, dat een belastingplichtige die de BTW over de bestanddelen van het goed heeft afgetrokken, bij onttrekking van het goed voor privédoeleinden in vergelijking met een gewone consument een ongerechtvaardigd voordeel geniet.

58 Voor het Hof is gestreden over de vraag, of het begrip "bestanddelen" zowel diensten als leveringen omvat.

59 Uit artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn blijkt duidelijk, dat het begrip "bestanddelen" betrekking heeft op tastbare en stoffelijke voorwerpen die in het goed zijn geïntegreerd, en niet op diensten kan slaan.

60 Deze uitlegging vindt steun in de plaats van deze bepaling in het systeem van de Zesde richtlijn. Aangezien een goed" in artikel 5, lid 1, wordt gedefinieerd als een lichamelijke zaak, moeten de bestanddelen" van dit goed van dezelfde aard zijn. Een dienst wordt in artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn gedefinieerd als elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

61 De door de Duitse regering voorgestelde ruime uitlegging van het begrip "bestanddelen" kan dan ook niet worden aanvaard.

62 De Duitse regering stelt, dat de levering van goederen en de verrichting van diensten moeilijk van elkaar zijn te onderscheiden, met name als het werkzaamheden aan een auto betreft. Volgens vaste rechtspraak moet voor het antwoord op de vraag, of handelingen leveringen van goederen dan wel diensten zijn, naar de kenmerkende elementen moet worden gezocht (arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punt 12). Indien de levering van goederen niet meer dan een onderdeel van een handeling is waarin de verrichting van diensten de overhand heeft, moet de handeling als een dienst worden beschouwd (arrest Faaborg-Gelting Linien, reeds aangehaald, punt 14).

63 Hieruit volgt dat diensten, met inbegrip van diensten waarbij mede leveringen van goederen van geringe betekenis nodig zijn, geen bestanddelen" in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn kunnen zijn.

64 Bij leveringen van goederen moet in de eerste plaats worden nagegaan, zoals de advocaat-generaal in punt 72 van zijn conclusie stelt, of het in het voertuig geïntegreerde goed daarvan kan worden afgescheiden en zelfstandig is ten opzichte van het voertuig. Indien een dergelijk goed zijn fysieke en economische kenmerken behoudt, is het niet als bestanddeel van de auto te beschouwen.

65 Voor de BTW is in het geval van overbrenging van een voertuig waarin een dergelijk af te scheiden en zelfstandig goed is geïntegreerd, naar het privévermogen van een belastingplichtige sprake van twee onttrekkingen die onafhankelijk van elkaar moeten worden belast. Elk van die onttrekkingen is slechts aan BTW onderworpen op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, indien voor het onttrokken voorwerp recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

66 In de tweede plaats moet, gezien het neutraliteitsbeginsel dat aan het stelsel van de Zesde richtlijn ten grondslag ligt, onderscheid worden gemaakt tussen leveringen van goederen die enkel tot behoud van de waarde van het goed dienen en op het tijdstip van de onttrekking gewoonlijk zijn verbruikt, en leveringen die tot een duurzame waardevermeerdering van het goed leiden en bij de onttrekking niet volledig zijn verbruikt.

67 In geval van onttrekking van een goed dat de belastingplichtige oorspronkelijk zonder recht op BTW-aftrek van een niet belastingplichtige heeft gekocht, zou het immers tegen het genoemde neutraliteitsbeginsel indruisen om over deze onttrekking BTW te heffen indien de leveringen van goederen na de aanschaf, zelfs als daarvoor recht op aftrek bestond, slechts aan het onderhoud van het goed hebben bijgedragen zonder de waarde ervan te verhogen, en dus op het tijdstip van de onttrekking waren verbruikt. In dat geval geniet de belastingplichtige, wanneer hij het goed vrij van BTW onttrekt, geen ongerechtvaardigd voordeel in vergelijking met de gewone consument.

68 Het is daarentegen in overeenstemming met het doel van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat voor een dergelijke onttrekking BTW is verschuldigd indien de na de aankoop verrichte leveringen van goederen hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering die bij de onttrekking niet volledig is verbruikt.

69 Volgens de verwijzende rechter zou dit in zaak C-323/99 kunnen gelden voor de in 1987 ingebouwde katalysator en de in 1991 vervangen voorruit van de auto van Brandenstein, indien zij hun fysieke en economische kenmerken hebben behouden. Naar zijn oordeel was de waarde van deze bestanddelen bij de onttrekking in 1991 nog gedeeltelijk aanwezig en dus niet volledig afgeschreven.

70 Uit het voorgaande volgt, dat indien een belastingplichtige een goed dat zonder recht op BTW-aftrek is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de BTW is afgetrokken, voor andere dan bedrijfsdoeleinden onttrekt, hij op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn BTW verschuldigd is indien bij deze werkzaamheden bestanddelen" in de zin van deze bepaling zijn geïntegreerd. Indien het onttrokken goed een voertuig is, zijn onder bestanddelen" te verstaan de geleverde goederen die in de eerste plaats door hun integratie in het voertuig hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren, en in de tweede plaats hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het goed die bij de onttrekking niet volledig was verbruikt.

71 Deze uitlegging naar aanleiding van vragen in verband met de onttrekking van een voertuig geldt voor de onttrekking van alle stoffelijke zaken.

72 In de tweede plaats moet worden onderzocht of, indien over een onttrekking in de in punt 70 van dit arrest genoemde omstandigheden BTW verschuldigd is, artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de heffing het goed en de bestanddelen ervan treft of alleen de achteraf geïntegreerde bestanddelen.

73 In punt 44 van het eerder aangehaalde arrest *Bakcsi* heeft het Hof geoordeeld, dat wanneer de belastingplichtige de BTW die op het in gebruikte staat van een niet-belastingplichtige gekochte bedrijfsgoed drukt niet heeft kunnen aftrekken, ervan dient te worden uitgegaan, dat voor dit goed geen recht op aftrek van de BTW in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn is ontstaan, zodat de onttrekking niet op grond van deze bepaling kan worden belast.

74 Dit geldt ook voor de onttrekking van een bedrijfsgoed door een belastingplichtige voor privédoeleinden indien er, nadat het goed zonder recht op aftrek van voorbelasting is aangeschaft, ten behoeve van dat goed diensten of leveringen zijn verricht waarvoor wel recht op BTW-aftrek is ontstaan.

75 Het zou namelijk in strijd zijn met de door artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn nagestreefde gelijke behandeling om deze bepaling aldus uit te leggen, dat bij onttrekking van een goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige het goed en de bestanddelen daarvan samen moeten worden belast, zelfs indien het goed oorspronkelijk zonder recht op aftrek van voorbelasting is aangeschaft en alleen voor de achteraf gekochte bestanddelen" recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

76 In dat geval zou het heffen van belasting over een goed waarvoor bij de aankoop geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, tot dubbele belastingheffing leiden, hetgeen in strijd is met het beginsel van belastingneutraliteit dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarvan de Zesde richtlijn deel uitmaakt (zie voor artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, het reeds aangehaalde arrest *Bakcsi*, punt 46, alsmede, voor artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van die richtlijn, het arrest *Kühne*, reeds aangehaald, punt 10, en arrest van 25 mei 1993, *Mohsche*, C-193/91, Jurispr. blz. I-2615, punt 9). Belastingheffing over de bestanddelen" zoals gedefinieerd in punt 70 van dit arrest, garandeert overigens, dat de belastingplichtige geen ongerechtvaardigd voordeel in vergelijking met de gewone consument geniet.

77 Gezien de punten 72 tot en met 76 van dit arrest moet artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat een goed dat door een belastingplichtige voor privédoeleinden is onttrokken, onbelast blijft indien voor dat goed geen recht op aftrek is ontstaan omdat het van een niet-belastingplichtige is gekocht. Dit geldt ook indien voor dat goed later kosten zijn gemaakt waarvoor wel recht op aftrek is ontstaan. Wanneer na de aanschaf werkzaamheden aan het goed zijn verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan en waarbij bestanddelen als gedefinieerd in punt 70 van dit arrest in het goed zijn geïntegreerd, treft de volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn ter zake van de onttrekking verschuldigde BTW alleen deze bestanddelen.

78 Op de eerste twee vragen van de verwijzende rechter in de zaken C-322/99 en C-323/99 dient dan ook te worden geantwoord, dat indien een belastingplichtige een goed (in dit geval een voertuig) dat zonder recht op BTW-aftrek is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de BTW is afgetrokken, onttrekt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, treft de op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn verschuldigde BTW alleen de bestanddelen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, te weten de bestanddelen die hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren doordat zij na de aanschaf van het voertuig daarin zijn geïntegreerd in verband met leveringen van goederen die hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het voertuig die op het tijdstip van de onttrekking nog niet volledig was verbruikt.

De derde prejudiciële vraag in de zaken C-322/99 en C-323/99, betreffende de maatstaf van heffing volgens artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

79 Met de derde vraag in de zaken C-322/99 en C-323/99 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn in situaties als die in de hoofdgedingen de aankoopprijs van het voertuig of van een

soortgelijk voertuig op het tijdstip van de onttrekking is, verhoogd met de prijs van de reparaties waarbij bestanddelen" in de zin van artikel 5, lid 6, van de richtlijn zijn ontstaan, dan wel alleen bestaat uit de voor deze reparaties betaalde prijs waarover de belasting is afgetrokken.

80 De verwijzing naar de aankoop prijs ten tijde van de onttrekking kan ongerijmd lijken, aangezien het een goed betreft dat per definitie vóór de onttrekking is aangeschaft; niettemin is dit in overeenstemming met de formulering van artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Hierbij moet worden aangetekend, dat onder deze prijs de restwaarde van het goed op het tijdstip van de onttrekking is te verstaan.

81 Volgens de Duitse regering bestaat de in artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde maatstaf van heffing uit de aankoop prijs van het voertuig of van een soortgelijk voertuig en uit de prijs van de reparaties, beide te bepalen naar het tijdstip van de onttrekking. Aangezien de maatstaf van heffing wordt berekend op basis van de prijzen ten tijde van de onttrekking, omvat deze noodzakelijkerwijze de uitgaven voor het behoud van de waarde van het goed en de eventuele waardeverminderingen ervan in de periode waarin dit tot het vermogen van de onderneming behoorde.

82 Ook de Commissie is van mening, dat indien uit de beoordeling van de feiten blijkt, dat er bestanddelen" in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn toegevoegd aan een bedrijfsgoed dat oorspronkelijk zonder recht op aftrek van voorbelasting is aangeschaft, de maatstaf van heffing bij onttrekking bestaat uit de prijs van een soortgelijk goed op het tijdstip van de onttrekking, met inbegrip van de bestanddelen die eraan zijn toegevoegd.

83 Volgens de Griekse regering moet de maatstaf van heffing per bestanddeel worden vastgesteld. Daartoe moet eerst de waarde van het goed op het tijdstip van de onttrekking worden vastgesteld, en vervolgens de BTW worden berekend, waarvan de hoogte afhankelijk is van de verhouding tussen de uitgaven waarvoor recht op aftrek is ontstaan, en de totale aankoop prijs van het goed.

Beoordeling door het Hof

84 Gezien het antwoord in punt 78 van dit arrest moet op de derde vraag van de verwijzende rechter worden geantwoord, dat in geval van een op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn belaste onttrekking, met name de onttrekking van een goed (in dit geval een voertuig),

dat zonder recht op aftrek is aangeschaft, en

waaraan werkzaamheden zijn verricht waarvoor recht op aftrek is ontstaan en waarbij bestanddelen" zijn geïntegreerd,

de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn de ten tijde van de onttrekking geldende prijs van de in het voertuig geïntegreerde goederen is, die in de zin van artikel 5, lid 6, van deze richtlijn bestanddelen van dat onttrokken goed vormen.

De vierde prejudiciële vraag in zaak C-322/99, over de verhouding tussen artikel 5, lid 6, en artikel 5, lid 7, sub c, van de Zesde richtlijn.

85 Met de vierde vraag in zaak C-322/99 wenst de verwijzende rechter te vernemen, hoe artikel 5, lid 6, en artikel 5, lid 7, sub c, van de Zesde richtlijn zich tot elkaar verhouden.

86 Volgens artikel 5, lid 7, sub c, kunnen de lidstaten met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij de uitoefening van zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de aanschaffing van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde in artikel 5, lid 7, sub a, recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de

toegevoegde waarde is ontstaan. Aldus verleent artikel 5, lid 7, sub c, de lidstaten de bevoegdheid, een speciale bepaling in te voeren voor de gevallen waarin een belastingplichtige zijn beroepsactiviteit beëindigt.

87 Zoals de advocaat-generaal in punt 83 van zijn conclusies stelt, staat vast dat de Bondsrepubliek Duitsland de door artikel 5, lid 7, sub c, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid niet heeft benut. Daarom valt de heffing van belasting over de onttrekking van goederen die aan het hoofdgeding ten grondslag ligt, uitsluitend onder artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn en is uitlegging van artikel 5, lid 7, sub c, niet noodzakelijk.

De vijfde prejudiciële vraag in zaak C-322/99 en de vierde vraag in zaak C-323/99, over de herziening van de aftrek volgens artikel 20 van de Zesde richtlijn

88 Met de vijfde prejudiciële vraag in zaak C-322/99 en de vierde vraag in zaak C-323/99 stelt de verwijzende rechter de noodzaak van een herziening van de BTW-aftrek in de zin van artikel 20 van de Zesde richtlijn aan de orde. Hij wenst in wezen te vernemen, of de afgetrokken BTW voor werkzaamheden die na de aanschaf van een voertuig zijn verricht en die in geval van onttrekking van het voertuig niet op grond van artikel 5, lid 6, van de richtlijn aan de BTW zijn onderworpen, moet worden herzien overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn.

89 Uit artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn blijkt, dat in situaties als die in de hoofdgedingen de oorspronkelijk door de belastingplichtige toegepaste BTW-aftrek moet worden herzien in geval van onttrekking van het goed door de belastingplichtige voor privédoeleinden, indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen.

90 Deze regel is van toepassing op handelingen die na de aankoop van een goed zijn verricht en waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan en die geen bestanddelen" als bedoeld in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn. Deze handelingen bestaan in de eerste plaats uit diensten die na de aanschaf van een goed zijn verricht en waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, en in de tweede plaats uit leveringen van goederen die na de aanschaf van een goed hebben plaatsgevonden en waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, en die geen bestanddelen als bedoeld in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn.

91 Niettemin moet worden opgemerkt, dat indien deze diensten of leveringen waarvoor recht op BTW-aftrek bestond, vóór de onttrekking volledig zijn verbruikt in het kader van de beroepsuitoefening, er geen sprake is van een wijziging in de elementen in de zin van artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn die een herziening van de aftrek rechtvaardigt.

92 Derhalve moet de aftrek van de BTW die was begrepen in de uitgaven voor de werkzaamheden aan de voertuigen van Fischer en Brandenstein, worden herzien volgens artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, voorzover de onttrekking niet volgens artikel 5, lid 6, van deze richtlijn aan de BTW is onderworpen en de waarde van de betrokken werkzaamheden niet in het kader van beroepsuitoefening van de belastingplichtigen volledig is verbruikt vóór de overbrenging van de voertuigen naar hun privévermogen.

93 Tot slot moet worden bepaald, of de toepassing van artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn noodzakelijkerwijs is uitgesloten voor de levering van goederen waarvoor de belasting is afgetrokken en die bestanddelen" in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn vormen.

94 *Er zijn geen redenen waarom artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet van toepassing zou zijn op de in artikel 5, lid 6, bedoelde bestanddelen". Overigens sluit artikel 20, lid 1, sub b, herziening bij de in artikel 5, lid 6, bedoelde handelingen enkel uitdrukkelijk uit in het geval van onttrekkingen die voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters dienen.*

95 *Op de vijfde vraag in zaak C-322/99 en de vierde vraag in zaak C-323/99, zoals opnieuw geformuleerd in punt 88 van dit arrest, moet dan ook worden geantwoord, dat de afgetrokken BTW voor werkzaamheden die na de aanschaf van een goed (in dit geval een voertuig) zijn verricht en die in geval van onttrekking van het voertuig niet op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de BTW zijn onderworpen, moet worden herzien overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn, voorzover de waarde van de betrokken werkzaamheden niet in het kader van de beroepsuitoefening van de belastingplichtige volledig is verbruikt vóór de overbrenging van het voertuig naar zijn privévermogen.*

Beslissing inzake de kosten

Kosten

96 *De kosten door de Duitse en de Griekse regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikkingen van 15 juli 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) *Indien een belastingplichtige een goed (in dit geval een voertuig) dat zonder recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde is afgetrokken, onttrekt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, treft de belasting over de toegevoegde waarde die is verschuldigd op grond van artikel 5, lid 6, 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, alleen de bestanddelen" waarvoor recht op aftrek is ontstaan, te weten de bestanddelen die hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren doordat zij na de aanschaf van het voertuig daarin zijn geïntegreerd in verband met leveringen van goederen die hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het voertuig die op het tijdstip van de onttrekking nog niet volledig was verbruikt.*

2) *In geval van een op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) belaste onttrekking, met name de onttrekking van een goed (in dit geval een voertuig),*

dat zonder recht op aftrek is aangeschaft, en

waaraan werkzaamheden zijn verricht waarvoor recht op aftrek is ontstaan en waarbij bestanddelen" zijn geïntegreerd,

is de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) de ten tijde van de onttrekking geldende prijs van de in het voertuig geïntegreerde goederen die in de zin van artikel 5, lid 6, van deze richtlijn bestanddelen van het onttrokken goed vormen.

3) De afgetrokken belasting over de toegevoegde waarde voor werkzaamheden die na de aanschaf van een goed (in dit geval een voertuig) zijn verricht en die in geval van onttrekking van het voertuig niet op grond van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, moet worden herzien overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn, voorzover de waarde van de betrokken werkzaamheden niet volledig is verbruikt in het kader van de beroepsuitoefening van de belastingplichtige vóór de overbrenging van het voertuig naar zijn privévermogen.