Downloaded via the EU tax law app / web

Arrêt de la Cour
Zaak C?17/01

Finanzamt Sulingen

tegen

Walter Sudholz

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2 en 3 van beschikking 2000/186/EG – Forfaitaire beperking van recht op aftrek van BTW over voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt – Machtiging met terugwerkende kracht voor nationale fiscale maatregel”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Bijzondere afwijkende maatregelen – Beschikking 2000/186 waarin machtiging wordt verleend voor forfaitaire beperking van recht op aftrek – Schending van procedure tot vaststelling of van inhoudelijke eisen – Geen – Toepassing met terugwerkende kracht – Schending van vertrouwensbeginsel

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 27; beschikking 2000/186 van de Raad, art. 2 en 3)

Beschikking 2000/186, waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, die krachtens artikel 27 van die richtlijn is gegeven, beoogt onder meer het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die is begrepen in uitgaven voor voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, tot 50 % te beperken.

Het feit dat deze beschikking is vastgesteld nadat de Duitse autoriteiten afwijkende maatregelen hadden vastgesteld, dat de Duitse Bondsrepubliek haar verzoek om machtiging om dergelijke maatregelen te treffen niet heeft bekendgemaakt en dat de Raad uit de tekst van dat verzoek om machtiging heeft afgeleid dat het nagestreefde doel erin bestond, de heffing van de belasting te vereenvoudigen, zonder dat deze doelstelling uitdrukkelijk in het verzoek werd ingeroepen, impliceert niet dat de procedure die tot de vaststelling van de beschikking heeft geleid, onregelmatig is.

Artikel 2 van genoemde beschikking, waarin machtiging wordt verleend voor een forfaitaire beperking van de toegestane aftrek tot 50 % van de betaalde voorbelasting over de toegevoegde waarde, voldoet overigens aan de inhoudelijke eisen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn. In het bijzonder mocht de Raad zich op het standpunt stellen dat deze beperking een noodzakelijk en geschikt middel was om belastingfraude en ?ontwijking tegen te gaan en om de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde te vereenvoudigen.

Artikel 3 van beschikking 2000/186 is daarentegen in strijd met het vertrouwensbeginsel voorzover daarin wordt bepaald dat de door de Raad aan de Bondsrepubliek Duitsland verleende machtiging met terugwerkende kracht van toepassing is, en is derhalve ongeldig. De genoemde bepaling

verleent immers machtiging voor het vaststellen van een afwijkende nationale maatregel die in een beperking van de aftrek van de belasting voorziet, voordat de Raad daartoe machtiging had verleend, op een moment waarop de betrokkenen in redelijkheid mochten blijven aannemen dat het beginsel van de volledige aftrek van de belasting van toepassing was.

(cf. punten 23, 25, 30?31, 39?41, 43, 60, 70, dictum 1?3)

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
29 april 2004(1)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2 en 3 van beschikking 2000/186/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag – Forfaitaire beperking van recht op aftrek van BTW over voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt – Machtiging met terugwerkende kracht voor nationale fiscale maatregel”

In zaak C-17/01,
betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen
Finanzamt Sulingen

en

Walter Sudholz,
om een prejudiciële beslissing over de geldigheid van de artikelen 2 en 3 van beschikking 2000/186/EG van de Raad van 28 februari 2000, waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 59, blz. 12),wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),,

samengesteld als volgt: P. Jann, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, C. W. A. Timmermans en S. von Bahr (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing, bijgestaan door J. Sedemund, Rechtsanwalt,
– de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde,
– de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door K. Borchers en A.-M. Colaert als gemachtigden,
– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden,
gelet op de beschikking tot heropening van de mondelinge behandeling van 12 december 2002,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing, bijgestaan door T. Lübbig; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door K. P. E. Lasok, QC; de Raad, vertegenwoordigd door K. Borchers en A.-M. Colaert, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, ter terechtzitting van 30 januari 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 oktober 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 maart 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 30 november 2000, ingekomen ter griffie van het Hof op 15 januari 2001, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de geldigheid van de artikelen 2 en 3 van beschikking 2000/186/EG van de Raad van 28 februari 2000, waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 59, blz. 12).
2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen het Finanzamt Sulingen (hierna: „Finanzamt”) en W. Sudholz over het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) over de aankoop van een personenwagen die door deze laatste ten dele voor bedrijfsdoeleinden en ten dele voor privé-doeleinden wordt gebruikt.

Het rechtskader
De communautaire regeling
3 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”), bepaalt:
„Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:
a)de belasting over de toegevoegde waarde 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.”
4 Artikel 27, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn bepaalt:
„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.
2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.
3. De Commissie stelt de andere lidstaten binnen een maand daarvan in kennis.
4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een lidstaat binnen twee maanden nadat de lidstaten overeenkomstig lid 3 in kennis

zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht."
5 Bij beschikking 2000/186 van 28 februari 2000 machtigde de Raad de Bondsrepubliek Duitsland maatregelen toe te passen die afwijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn.
6 In de punten 5 en 9 van de considerans van beschikking 2000/186 wordt verklaard:
„(5)De tweede [afwijkende] maatregel […] houdt enerzijds de beperking in van het in artikel 17, lid 2, [van de Zesde richtlijn] bedoelde recht op aftrek van de BTW tot 50 % van de uitgaven voor voertuigen die niet uitsluitend voor beroepsdoeleinden worden gebruikt en anderzijds het niet heffen van de BTW op het gebruik van personenauto's voor privé-doeleinden. Deze beperking van het recht van de belastingplichtige op aftrek van de BTW wordt voorgesteld omdat voor dit soort goederen moeilijk gecontroleerd kan worden voor welk deel van de kosten zij voor beroepsdoeleinden en voor welk deel zij voor privé-doeleinden worden gebruikt, waardoor het gevaar van fraude en misbruiken ontstaat. Bovendien zal het stelsel van belastingheffing op het gebruik van voertuigen voor privé-doeleinden door een dergelijke maatregel eenvoudiger worden.
[…]

(9)De geldigheidsduur van de onderhavige machtiging tot het toepassen van afwijkende maatregelen moet daarom worden beperkt tot de datum waarop voornoemde richtlijn van toepassing wordt, doch uiterlijk tot 31 december 2002, indien deze richtlijn dan nog niet van toepassing zou zijn. […]"
7 Artikel 2 van beschikking 2000/186 bepaalt:
„In afwijking van artikel 17, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG, zoals gewijzigd bij artikel 28 septies van die richtlijn, alsmede van artikel 6, lid 2, sub a, van die richtlijn wordt de Bondsrepubliek Duitsland gemachtigd het recht op aftrek van de BTW die begrepen is in uitgaven voor voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt tot 50 % te beperken en het gebruik voor privé-doeleinden van een voertuig dat tot de onderneming van de belastingplichtige behoort niet met het verlenen van diensten tegen vergoeding gelijk te stellen.
De eerste alinea is niet van toepassing wanneer het voertuig deel uitmaakt van de vlottende middelen van de belastingplichtige of wanneer een dergelijk voertuig voor ten hoogste 5 % voor privé-doeleinden wordt gebruikt."
8 Artikel 3, eerste alinea, van beschikking 2000/186 bepaalt:
„Deze beschikking is van toepassing vanaf 1 april 1999."
De nationale wettelijke regeling
9 § 15, lid 1, sub b, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (Duitse wet op de omzetbelasting van 1999; hierna: „UStG") luidt als volgt:
„De voorbelasting geheven over de aanschaf of productie, de invoer, de intracommunautaire verwerving, de huur of de exploitatie van voertuigen in de zin van § 1, sub b, lid 2, is slechts ten belope van 50 % aftrekbaar wanneer die voertuigen ook worden gebruikt voor privé-doeleinden van de ondernemer of voor andere doeleinden die geen bedrijfsdoeleinden zijn."
10 Het Bundesfinanzhof preciseert dat personenwagens onder „voertuigen" in de zin van § 1, sub b, lid 2, UStG vallen.
11 § 27, lid 3, UStG bepaalt:
„§ 15, lid 1, sub b, UStG en […] zijn van toepassing op voertuigen die na 31 maart 1999 zijn aangeschaft, geproduceerd, ingevoerd, intracommunautair verworven of gehuurd."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen
12 Sudholz exploiteert een schildersbedrijf. In april 1999 kocht hij een personenwagen tegen de prijs van 55 086,21 DEM, waarbij 16 % BTW, te weten 8 813,79 DEM, kwam. Hij bestemde dit voertuig voor zijn bedrijf en gebruikte het voor 70 % voor bedrijfsdoeleinden en voor 30 % voor andere doeleinden.

13 In zijn BTW-aangifte van april 1999 gaf Sudholz de volledige BTW ter zake van de aankoop van de personenwagen als voorbelasting aan, en niet slechts een deel ervan. Volgens hem is § 15, lid 1, sub b, UStG, ingevolge welke hij slechts 50 % van de voorbelasting kon aftrekken, in strijd met het gemeenschapsrecht. Deze bepaling is op 1 april 1999 in werking getreden en is van toepassing op de voertuigen die na 31 maart 1999 worden aangeschaft.

14 In zijn bericht inzake voorafbetaling van omzetbelasting van april 1999 besliste het Finanzamt dat slechts 50 % van de voorbelasting kon worden afgetrokken.

15 Het Finanzgericht verklaarde het door Sudholz ingestelde beroep gegrond met de overweging dat deze laatste zich op de gunstigere regeling van artikel 17 van de Zesde richtlijn kon beroepen. Ingevolge dit artikel mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting alle voorbelastingen aftrekken die zijn geheven over de uitgaven betreffende zijn belastbare handelingen.

16 Op grond van artikel 2 van beschikking 2000/186 stelde het Finanzamt beroep in „Revision" in bij het Bundesfinanzhof.

17 Het Bundesfinanzhof merkt op dat Sudholz het betrokken voertuig voor 70 % voor bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt. Aangezien het voertuig na 31 maart 1999 was aangeschaft, viel het binnen de werkingssfeer van de in overeenstemming met beschikking 2000/186 vastgestelde § 15, lid 1, sub b, UStG en kon derhalve slechts 50 % van de over de aanschaf van het voertuig geheven BTW worden afgetrokken.

18 Het Bundesfinanzhof betwijfelt echter de verenigbaarheid van beschikking 2000/186 met het gemeenschapsrecht, en heeft derhalve besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1)Is artikel 2 van beschikking 2000/186/EG van de Raad van 28 februari 2000, waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, ongeldig omdat de aan de beschikking voorafgegane procedure niet voldeed aan de bepalingen van artikel 27 van richtlijn 77/388/EEG?

2)Is artikel 3, eerste alinea, van beschikking 2000/186/EG, volgens welke de beschikking terugwerkende kracht heeft tot 1 april 1999, geldig?

3)Voldoet artikel 2 van beschikking 2000/186/EG aan de inhoudelijke eisen die aan een dergelijke machtiging moeten worden gesteld, en volgt daaruit dat aan de geldigheid van dit voorschrift kan worden getwijfeld?"

De eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen, of beschikking 2000/186 ongeldig is omdat de aan deze beschikking voorafgegane procedure onregelmatig is.

20 Volgens de verwijzende rechter is een eerste onregelmatigheid gelegen in het feit dat beschikking 2000/186 is vastgesteld nadat de Duitse autoriteiten afwijkende maatregelen hadden vastgesteld. De beschikking van de Raad krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn is echter een machtigingsbeschikking, die noodzakelijkerwijs aan de op grond daarvan genomen nationale maatregelen moet voorafgaan.

21 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat in de Duitse taalversie van dat artikel 27 van de Zesde richtlijn het werkwoord „ermächtigen" wordt gebruikt, dat in het Frans „habiliter" betekent, terwijl in de meeste andere taalversies een term wordt gebruikt die overeenstemt met „autoriser", die niet noodzakelijk wijst op een voorafgaande machtiging van de Raad voor de door de betrokken lidstaat vastgestelde maatregelen.

22 Bovendien moet worden opgemerkt dat volgens genoemd artikel 27 de procedure die leidt tot het vaststellen van een beschikking door de Raad, uit verschillende fasen bestaat, waaronder de voorafgaande kennisgeving door de betrokken lidstaat aan de Commissie van de wens een afwijkende maatregel te treffen, maar dat niet is voorzien in een beperking in tijd met betrekking tot de datum waarop de Raad kan optreden.

23 Derhalve moet worden aangenomen dat de tekst van artikel 27 van de Zesde richtlijn niet uitsluit dat de beschikking van de Raad naderhand wordt vastgesteld. Het feit alleen dat deze beschikking na de afwijkende maatregel wordt vastgesteld, brengt niet mee dat deze beschikking ongeldig is.

24 De verwijzende rechter wijst op een tweede eventuele onregelmatigheid in beschikking 2000/186, namelijk de niet-bekendmaking van het verzoek om machtiging door de Bondsrepubliek Duitsland.

25 Dienaangaande volstaat het vast te stellen dat uit de tekst van artikel 27 van de Zesde richtlijn niet een dergelijke verplichting tot bekendmaking van het verzoek om machtiging kan worden afgeleid. Volgens dit artikel moet de lidstaat de Commissie alleen de voor de beoordeling van de geplande maatregelen nodige gegevens verstrekken en stelt deze de andere lidstaten daarvan in kennis.

26 De verwijzende rechter wijst op een derde eventuele onregelmatigheid in beschikking 2000/186, die verband houdt met de onjuiste motivering ervan. Dienaangaande wijst hij erop dat de Raad in punt 5 van de considerans als grond voor § 15, lid 1, UStG aanvoert dat deze tot vereenvoudiging van de belastingregeling voor privé-gebruik van voertuigen leidt, hoewel de Bondsrepubliek Duitsland in haar verzoek niet uitdrukkelijk een dergelijke doelstelling heeft ingeroepen.

27 De doelstellingen waarop een verzoek om machtiging tot het treffen van een van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel wordt gegrond, zijn belangrijk. Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn voorziet slechts in twee doelstellingen, te weten de vereenvoudiging van de heffing van de BTW en het tegengaan van belastingfraude of ?ontwijking. De maatregelen die met het oog op vereenvoudiging worden vastgesteld, moeten aan de in artikel 27, lid 1, tweede zin, van de Zesde richtlijn gestelde voorwaarde voldoen.

28 Om na te gaan of de Raad in de motivering van beschikking 2000/186 verder gaat dan de door de Bondsrepubliek Duitsland in haar verzoek vermelde doelstellingen, moet worden ingegaan op de tekst van dat verzoek.

29 Uit de door de Duitse regering en de Raad aan het Hof meegedeelde gegevens blijkt dat de Duitse autoriteiten als grond voor hun verzoek van 11 november 1998 hebben aangevoerd dat niet altijd gemakkelijk kan worden vastgesteld welk deel van de uitgaven van de belastingplichtige overeenstemt met een professioneel gebruik van het voertuig en welk deel overeenstemt met privé-gebruik. Bovendien hebben de Duitse autoriteiten bij brief van 19 februari 1999 hun verzoek aangevuld en erop gewezen dat de controleurs met een enorme controletaak worden geconfronteerd en dat zij zich niet uitsluitend op de door de belastingplichtigen aan de belastingdiensten gedane aangiften kunnen baseren.

30 In deze omstandigheden moet worden vastgesteld dat de Raad uit de tekst van het verzoek om machtiging van de Duitse autoriteiten geldig kon afleiden dat de maatregel in het bijzonder tot doel had de procedures voor de aangifte en de controle van de BTW te vereenvoudigen, en niet alleen belastingfraude en ?ontwijking tegen te gaan. Daaruit volgt dat de Raad in de motivering van beschikking 2000/186 niet verder is gegaan dan de inhoud van het verzoek.

31 Gelet op wat voorafgaat, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat bij het onderzoek van de procedure die tot de vaststelling van beschikking 2000/186 heeft geleid, niet is gebleken van enige onregelmatigheid die de geldigheid van deze beschikking kan aantasten.

De tweede vraag

32 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 3 van beschikking 2000/186, dat bepaalt dat de beschikking terugwerkende kracht heeft, geldig is.

33 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het beginsel van rechtszekerheid zich in het algemeen ertegen verzet dat een gemeenschapsbesluit reeds vóór zijn afkondiging van kracht is. Hiervan kan bij wijze van uitzondering worden afgeweken, indien dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht genomen is (arresten van 25 januari 1979, Racke, 98/78, Jurispr. blz. 69,

punt 20, en 22 november 2001, Nederland/Raad, C?110/97, Jurispr. blz. I?8763, punt 151).
34 Daarenboven dient de gemeenschapsregeling, zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, met zekerheid kenbaar te zijn en moet de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar zijn (arrest van 22 november 2001, Nederland/Raad, C?301/97, Jurispr. blz. I?8853, punt 43). Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (zie arrest van 15 december 1987, Nederland/Commissie, 326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24).
35 Derhalve moet worden nagegaan of beschikking 2000/186, die van toepassing is vanaf 1 april 1999, met andere woorden vóór de publicatie ervan op 4 maart 2000, niettemin is gerechtvaardigd door het doel dat ermee wordt nagestreefd, en of het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen is geëerbiedigd.
36 Wat het doel van beschikking 2000/186 betreft, blijkt geenszins uit de motivering van deze beschikking dat het noodzakelijk was om aan de machtiging terugwerkende kracht te verlenen.
37 Wat het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen, zoals Sudholz, betreft, moet eraan worden herinnerd dat, indien de belastingplichtige ervoor kiest, goederen die zowel voor bedrijfs? als voor privé-doeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde BTW in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking komt (zie met name arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C?97/90, Jurispr. blz. I?3795, punt 26, en 8 mei 2003, Seeling, C?269/00, Jurispr. blz. I?4101, punt 41). Bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de lidstaten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, moet dit recht onmiddellijk kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 27, en arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Jurispr. blz. I?1, punt 16).
38 Derhalve mochten de betrokkenen, zoals Sudholz, zolang geen nationale afwijkende maatregel was getroffen waarvoor de Raad overeenkomstig artikel 27 van de Zesde richtlijn een machtiging had verleend, ervan uitgaan dat zij alle belasting die op de aankoop van hun personenwagen had gedrukt, konden aftrekken.
39 Op 24 maart 1999 troffen de Duitse autoriteiten de maatregel die voorziet in een beperking van de aftrek van de als voorbelasting verschuldigde BTW op personenwagens aangeschaft vanaf 1 april 1999. Vaststaat echter dat de Raad op de dag dat de maatregel werd getroffen, nog geen machtiging daartoe had verleend. Daaruit vloeit voort dat de beperking van de mogelijkheid tot aftrek waarin deze maatregel voorziet, op die dag in strijd was met artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn en dat de betrokkenen in redelijkheid mochten blijven aannemen dat het beginsel van de volledige aftrek van de BTW van toepassing was.
40 Voorzover artikel 3 van beschikking 2000/186 voorziet in de toepassing met terugwerkende kracht van § 15, lid 1, sub b, UStG, moet worden vastgesteld dat dit artikel machtiging verleent voor het vaststellen van een nationale wettelijke regeling die het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen kan aantasten. Het Hof heeft echter reeds geoordeeld dat het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzet dat een belastingplichtige door een wijziging van de nationale wettelijke regeling met terugwerkende kracht een op grond van de Zesde richtlijn verworven recht op aftrek wordt ontnomen (arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Jurispr. blz. I?6325, punt 45).
41 Daaruit volgt dat artikel 3 van beschikking 2000/186, door machtiging te verlenen voor de toepassing met terugwerkende kracht van § 15, lid 1, sub b, UStG, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen schendt en derhalve ongeldig moet worden verklaard.
42 Het argument van de Duitse autoriteiten dat de machtiging door de Raad te laat is gegeven wegens vertraging bij de behandeling van het verzoek van de Bondsrepubliek Duitsland door de Commissie, kan de terugwerkende kracht van beschikking 2000/186 niet

rechtvaardigen.

43 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 3 van beschikking 2000/186 ongeldig is voorzover daarin wordt bepaald dat de door de Raad aan de Bondsrepubliek Duitsland verleende machtiging met terugwerkende kracht vanaf 1 april 1999 van toepassing is.

De derde vraag

44 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of beschikking 2000/186, in het bijzonder artikel 2 ervan, inbreuk maakt op de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn gestelde inhoudelijke eisen en of deze beschikking daardoor ongeldig is.

45 Aangezien bij beschikking 2000/186 machtiging wordt verleend voor een maatregel die afwijkt van het algemene beginsel van de aftrek van de BTW, moet de verenigbaarheid ervan met de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn gestelde eisen, strikt worden beoordeeld (zie met name arrest van 29 mei 1997, Skripalle, C?63/96, Jurispr. blz. I?2847, punt 24).

46 Hiertoe moet worden nagegaan of de forfaitaire beperking van de toegestane aftrek tot 50 % van de betaalde voorbelasting noodzakelijk en geschikt kan worden geacht om de met beschikking 2000/186 nagestreefde doelen te bereiken, en of zij zo weinig mogelijk afbreuk doet aan de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn (zie arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C?177/99 et C?181/99, Jurispr. blz. I?7013, punt 43).

47 In punt 30 van het onderhavige arrest is vastgesteld dat de door beschikking 2000/186 nagestreefde doelen, overeenkomstig het verzoek van de Duitse autoriteiten, niet alleen het tegengaan van belastingfraude en ?ontwijking, maar ook de vereenvoudiging van de heffing van de BTW omvatten.

48 Volgens de Commissie is deze beschikking niet noodzakelijk en geschikt om het eerste aangehaalde doel, namelijk het tegengaan van belastingfraude of ?ontwijking, te verwezenlijken en is zij derhalve niet in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel, aangezien een belastingplichtige – zoals Sudholz – die zijn personenwagen voor 70 % voor bedrijfsdoeleinden gebruikt en dit kan bewijzen, niettemin slechts wordt gemachtigd om 50 % van de door hem bij de aankoop van het voertuig betaalde voorbelasting af te trekken.

49 Onder verwijzing naar punt 56 van het reeds aangehaalde arrest Ampafrance en Sanofi betoogt de Commissie dat, aangezien er in een dergelijk geval geen gevaar van belastingfraude of ?ontwijking bestaat, een beperking van het recht op aftrek van de belastingplichtige tot 50 % niet wordt gerechtvaardigd door het tegengaan van een dergelijk gevaar. De beperking is derhalve onevenredig.

50 De zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Ampafrance en Sanofi had betrekking op het recht op aftrek van de BTW voor uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning.

51 Anders dan in het hoofdgeding in de onderhavige zaak, had de betrokken beschikking in het reeds aangehaalde arrest Ampafrance en Sanofi echter betrekking op een volledige uitsluiting van het recht op aftrek, en niet een forfaitaire beperking van dat recht. Bovendien had die beschikking alleen tot doel het tegengaan van belastingfraude of ?ontwijking, en niet de vereenvoudiging van de heffing van de BTW. Ten slotte waren de betrokken uitgaven in het kader van de inkomsten- of vennootschapsbelasting aan een effectief systeem van controle ter plaatse of van controle aan de hand van stukken onderworpen, terwijl de Duitse autoriteiten in het hoofdgeding geen melding hebben gemaakt van een doeltreffend controlemechanisme.

52 Verder zij erop gewezen dat het Hof in punt 62 van het reeds aangehaalde arrest Ampafrance en Sanofi niet is ingegaan op de vraag of er andere middelen mogelijk waren om belastingfraude en ?ontwijking tegen te gaan, zoals de forfaitaire beperking van het bedrag van de toegestane aftrekken, en zich niet heeft uitgesproken over de geldigheid ervan.

53 Wat beschikking 2000/186 betreft, moet derhalve allereerst worden nagegaan of de forfaitaire beperking van het recht op aftrek van de BTW geldig is.

54 Dienaangaande moeten de door de Duitse autoriteiten verstrekte en door de Commissie noch door de Raad betwiste gegevens worden onderzocht, te weten de moeilijkheid voor de belastingplichtige om vooraf de verhouding tussen privé- en professioneel gebruik van zijn voertuig te bepalen, de moeilijkheid om bij de controles precies uit te maken welk gebruik er van het voertuig is gemaakt, en het ontdekken van onregelmatigheden tijdens de controles in bijna alle gevallen.

55 Blijkens deze gegevens bestaat er een ernstig gevaar van belastingfraude of ?ontwijking. Onder deze omstandigheden is de toepassing van een forfaitaire beperking van het recht op aftrek een maatregel waarmee dit gevaar kan worden tegengegaan en waarmee tevens de controles worden vergemakkelijkt en de wijze van heffing van de BTW wordt vereenvoudigd.

56 Ten tweede moet worden nagegaan of de drempel van 50 % evenredig is met het nagestreefde doel.

57 Dienaangaande hebben de Duitse autoriteiten erop gewezen dat dit percentage overeenstemt met het gemiddelde privé-gebruik van de betrokken voertuigen. Dit percentage stemt ook overeen met het in andere lidstaten toegepaste percentage en ook met het percentage dat de Commissie heeft genoemd in haar voorstel voor een richtlijn van de Raad van 17 juni 1998 tot wijziging van richtlijn 77/388 met betrekking tot de regeling voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (PB C 219, blz. 16).

58 Opgemerkt zij dat de realiteit van het door de Duitse autoriteiten in aanmerking genomen gemiddelde privé-gebruik van voertuigen niet is betwist. Bovendien bevestigt het feit dat andere lidstaten en de Commissie in het genoemde voorstel voor een richtlijn dezelfde forfaitaire beperking hebben vastgesteld, de deugdelijkheid van een dergelijke grens.

59 Aangezien de beperking van de aftrek tot 50 % van de als voorbelasting betaalde BTW een gemiddelde is, vond de Raad het bovendien noodzakelijk te vermijden dat het zou worden toegepast op de gevallen onder een bepaald gebruiksniveau, bijvoorbeeld wanneer het privé-gebruik van het voertuig 5 % van het totale gebruik van het voertuig niet overstijgt. Derhalve sluit beschikking 2000/186 de toepassing van de genoemde beperking op die specifieke gevallen uit.

60 Tegen de achtergrond van deze vaststellingen dient te worden aangenomen dat de Raad zich terecht op het standpunt mocht stellen dat een maatregel zoals die in het hoofdgeding, die het recht op aftrek van de BTW tot 50 % beperkt, behalve in de in het vorige punt gepreciseerde gevallen, een noodzakelijk en geschikt middel was om belastingfraude en ?ontwijking tegen te gaan en om de belastingheffing te vereenvoudigen.

61 De daaruit voortvloeiende onmogelijkheid voor bepaalde personen die hun voertuig voor meer dan 50 % voor bedrijfsdoeleinden willen gebruiken, om de bij de aankoop van hun voertuig betaalde BTW verhoudingsgewijs af te trekken, moet derhalve als inherent aan de maatregel ter vereenvoudiging van de heffing van de BTW worden aangemerkt.

62 Er moet immers worden aanvaard dat een vereenvoudigingsmaatregel naar zijn aard een meer globale aanpak impliceert dan de regel die hij vervangt, en derhalve niet noodzakelijk met de exacte situatie van iedere belastingplichtige overeenstemt.

63 Iedere belastingplichtige die kan aantonen dat hij zijn voertuig voor meer dan 50 % voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, toestaan om de bij de aankoop van zijn voertuig betaalde BTW verhoudingsgewijs af te trekken – zoals de Commissie voorstaat –, zou de beoogde gevolgen inzake vereenvoudiging tenietdoen. Deze zienswijze zou immers met betrekking tot alle personen die stellen dat zij hun voertuig op die manier gebruiken, opnieuw de bovengenoemde problemen meebrengen, te weten de moeilijkheid om de verhouding tussen privé? en professioneel gebruik van de voertuigen juist te bepalen, de moeilijkheid om de juistheid van de aangiften te controleren en bijgevolg het gevaar van belastingfraude of ?ontwijking.

64 Derhalve dient te worden aangenomen dat de maatregel waarvoor bij beschikking 2000/186 machtiging is verleend, niet in strijd is met de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn en het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt.
65 Met betrekking tot de specifieke voorwaarde van artikel 27, lid 1, tweede zin, van de Zesde richtlijn, dat een vereenvoudigingsmaatregel geen noemenswaardige invloed mag hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik, hebben de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Raad en de Commissie tijdens de terechtzitting ten vervolge op de heropening van de mondelinge behandeling aanvullende opmerkingen gemaakt.
66 De Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Raad hebben betoogd dat deze voorwaarde op een globale manier en niet van geval tot geval moest worden onderzocht en dat daarbij rekening moest worden gehouden met het totaal aan BTW verschuldigd over personenwagens voor gemengd gebruik.
67 Volgens de Commissie is doorslaggevend of tal van individuele gevallen uitmonden in een noemenswaardige wijziging van de BTW die verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik door te leiden tot een dubbele belasting van de eindverbruiker.
68 Dienaangaande moet worden aangenomen dat, aangezien het om een vereenvoudigingsmaatregel gaat, een globale aanpak is aangewezen, net zoals voor het onderzoek van de eerbiediging van de eerste voorwaarde. Vaststaat dat, voorzover de betrokken maatregel een gemiddelde weergeeft, het aantal gevallen waarin meer belasting wordt betaald door een leverancier, zoals Sudholz, dan onder de in de Zesde richtlijn neergelegde gemeenschappelijke regeling betreffende aftrek, globaal kan overeenstemmen met het aantal gevallen waarin minder belasting wordt betaald. Dezelfde redenering is van toepassing op de eindverbruikers van door een belastingplichtige, zoals Sudholz, geleverde goederen en diensten, voorzover het forfaitaire systeem van aftrek een invloed kan hebben op de prijs, en bijgevolg op de grondslag van de BTW. Het globale effect op de door de Gemeenschap als eigen middelen geheven BTW lijkt dus verwaarloosbaar.
69 Bovendien moet worden vastgesteld dat, zelfs in individuele gevallen, de effecten op de in het stadium van het eindverbruik verschuldigde BTW beperkt zijn, aangezien de leverancier de BTW kan spreiden over al de goederen die hij verkoopt tijdens de periode waarin hij zijn voertuig gebruikt.
70 Op de derde vraag moet derhalve worden geantwoord dat artikel 2 van beschikking 2000/186 voldoet aan de inhoudelijke eisen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn en niet ongeldig is.

Kosten
71 De kosten door de Duitse en de Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk, alsmede door de Raad en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 30 november 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:
1)Bij onderzoek van de procedure die heeft geleid tot de vaststelling van beschikking 2000/186/EG van de Raad van 28 februari 2000 waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, is niet gebleken van enige onregelmatigheid die de geldigheid van deze beschikking kan aantasten.

2)Artikel 3 van beschikking 2000/186 is ongeldig voorzover daarin wordt bepaald dat de door de Raad van de Europese Unie aan de Bondsrepubliek Duitsland verleende machtiging met terugwerkende kracht vanaf 1 april 1999 van toepassing is.
3)Artikel 2 van beschikking 2000/186 voldoet aan de inhoudelijke eisen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, en is niet ongeldig.
Jann

Timmermans

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 april 2004.
De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris

1 – Procestaal: Duits.