

Zaak C-515/07

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Goederen en diensten die voor onderneming worden bestemd voor verrichten van belastbare handelingen en andere handelingen dan belastbare handelingen – Recht op onmiddellijke en volledige aftrek van ter zake van aanschaf van die goederen en diensten in rekening gebrachte belasting”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting

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

De artikelen 6, lid 2, sub a, en 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet toepasselijk zijn op het gebruik van goederen en diensten die voor de onderneming worden bestemd voor andere handelingen dan belaste handelingen van de belastingplichtige, zoals de activiteiten die erin bestaan dat een vereniging de algemene belangen van haar leden behartigt. De belasting over de toegevoegde waarde die verschuldigd is over de aanschaf van die goederen en diensten voor zover het dergelijke handelingen betreft, is niet aftrekbaar.

Artikel 6, lid 2, sub a, van voormelde richtlijn is er immers niet op gericht als regel te stellen dat handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, kunnen worden geacht te zijn verricht voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van die bepaling.

(cf. punten 38,40 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

12 februari 2009 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Goederen en diensten die voor onderneming worden bestemd voor verrichten van belastbare handelingen en andere handelingen dan belastbare handelingen – Recht op onmiddellijke en volledige aftrek van ter zake van aanschaf van die goederen en

diensten in rekening gebrachte belasting”

In zaak C-515/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 2 november 2007, ingekomen bij het Hof op 22 november 2007, in de procedure

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász, G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

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

gelet op de opmerkingen van:

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. de Grave als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door T. Harris als gemachtigde, bijgestaan door K. Lasok, QC,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 december 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Vereniging Noordelijke

Land? en Tuinbouw Organisatie (hierna: „VNLTO”) en de Staatssecretaris van Financiën over een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2 van de richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

4 Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

„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 van zijn personeel, of meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van [btw] is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.”

5 Artikel 17, leden 2 en 6, van de richtlijn bevat de volgende bepalingen:

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

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

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de [btw] bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde?uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

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

Nationale regeling

6 Artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 bepaalt:

„Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.”

7 Artikel 15 van deze wet bepaalt:

„1. De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

a. de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

[...]

een en ander voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebezigd in het kader van zijn onderneming. [...]

[...]

4. De aftrek van belasting vindt plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat bezigen, blijkt, dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 [van de Wet op de omzetbelasting 1968] voldaan.

De te weinig afgetrokken belasting wordt aan hem op zijn verzoek teruggegeven.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 De VNLTO bevordert de belangen van de agrarische sector in de provincies Groningen, Friesland, Drenthe en Flevoland. Haar leden, dat wil zeggen ondernemers uit die sector, betalen haar contributies, die grotendeels worden uitgegeven voor de behartiging van hun algemene belangen.

9 Naast die belangenbehartiging verricht VNLTO enkele individuele diensten ten voordele van haar leden, waarvoor zij een vergoeding in rekening brengt. Zij biedt deze diensten ook aan derden aan. De met deze commerciële activiteiten behaalde overschotten worden aangewend voor de behartiging van de algemene belangen van genoemde leden.

10 In de loop van het jaar 2000 heeft VNLTO goederen en diensten verworven die zij heeft gebruikt zowel voor aan btw onderworpen activiteiten als voor andere activiteiten, die geen verband houden met de eerste. VNLTO heeft verzocht om volledige aftrek van de btw die aan voorbelasting was betaald voor die goederen en diensten, daaronder die welke betrekking hadden op haar activiteiten op het gebied van de algemene belangenbehartiging voor haar leden.

11 Voor het belastingjaar 2000 heeft VNLTO de aan de belaste prestaties toerekenbare voorbelasting in aftrek gebracht. Daarnaast is een deel van de voorbelasting die verband hield met de werkzaamheden bestaande uit algemene belangenbehartiging voor de leden van VNLTO in aftrek gebracht. Op 14 mei 2001 heeft VNLTO in verband met deze werkzaamheden een verzoek gedaan om teruggaaf van een aanvullend bedrag. Zij maakte aanspraak op een recht op aftrek voor een bedrag dat overeenstemde met 79 % van alle door VNLTO verworven goederen en diensten. Bij besluit van 3 augustus 2001 heeft de Belastinginspecteur de gevraagde teruggaaf geweigerd.

12 Bij besluit van 26 maart 2002 heeft deze laatste VNLTO voor het litigieuze belastingjaar een naheffingsaanslag opgelegd. Bij deze naheffingsaanslag heeft een toerekening van voorbelasting aan haar activiteiten op het gebied van de algemene belangenbehartiging voor de leden plaatsgevonden naar de verhouding waarin die activiteiten hadden geleid tot inkomsten voor VNLTO. Dit heeft geresulteerd in een aftrek ter hoogte van 49 % van alle door VNLTO verworven goederen en diensten.

13 Bij brief van 26 april 2002 is VNLTO in bezwaar gegaan tegen deze naheffingsaanslag. Bij uitspraak van 15 mei 2002 heeft de Inspecteur de aanslag gehandhaafd.

14 VNLTO is van die uitspraak in beroep gegaan bij het Gerechtshof te Leeuwarden. Deze rechterlijke instantie heeft dat beroep op 17 juni 2005 verworpen. Zij was van oordeel dat de werkzaamheden verband houdend met de algemene belangenbehartiging geen rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormden van de economische activiteiten van VNLTO en dat deze laatste de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen voor zover de verworven goederen en diensten in het kader van de behartiging van de algemene belangen van haar leden waren gebezigd.

15 Op 27 juli 2005 heeft VNLTO beroep tot cassatie van de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden ingesteld.

16 In cassatie stelt de Hoge Raad voorop dat het in deze zaak gaat om de aftrek van btw die in rekening is gebracht ter zake van uitgaven voor geleverde goederen en verrichte diensten, die worden aangewend zowel voor aan btw onderworpen economische activiteiten als voor andere handelingen, die niet aan vorengenoemde activiteiten dienstbaar zijn.

17 Volgens de verwijzende rechterlijke instantie is het dan ook de vraag of VNLTO het recht heeft om niet-investeringsgoederen en diensten volledig voor haar onderneming te bestemmen en de ter zake van de aanschaf van die goederen en diensten verschuldigde btw volledig en onmiddellijk in aftrek te brengen, ook indien die goederen en diensten mede worden gebruikt voor handelingen die niet dienstbaar zijn aan prestaties die op grond van artikel 2 van de richtlijn aan btw zijn onderworpen.

18 Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1 Dienen de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 1, 2 en 6, van de Zesde richtlijn zo te worden uitgelegd dat het een belastingplichtige is toegestaan niet alleen investeringsgoederen, maar alle goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel bedrijfsdoeleinden als voor andere dan bedrijfsdoeleinden, volledig voor zijn onderneming te bestemmen en ter zake van de aanschaf van die goederen en diensten in rekening gebrachte btw onmiddellijk en volledig af te trekken?

2 Indien de hiervoor onder 1 omschreven vraag bevestigend wordt beantwoord, brengt de

toepassing van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn met betrekking tot diensten en goederen, andere dan investeringsgoederen, met zich dat de heffing van btw eenmalig plaatsvindt in het belastingtijdvak waarover de aftrek voor deze diensten en goederen wordt genoten of moet ook in daaropvolgende tijdvakken heffing plaatsvinden en, zo dit laatste het geval is, hoe moet dan voor de goederen en diensten waarop door de belastingplichtige niet wordt afgeschreven, de maatstaf van heffing worden bepaald?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

19 De Nederlandse regering merkt op dat het een belastingplichtige niet is toegestaan, ter zake van de aanschaf van investeringsgoederen, niet-investeringsgoederen en diensten in rekening gebrachte btw in aftrek te brengen, voor zover die goederen en diensten worden gebruikt ten behoeve van niet aan de heffing van btw onderworpen handelingen. Dit laatste is het geval wanneer de betrokken handelingen bestaan in de behartiging van algemene belangen.

20 Deze regering herinnert eraan dat VNLTO volgens haar statuten tot doel heeft het bevorderen van de belangen van de agrarische sector in meerdere provincies van Nederland en van de in die sector werkzame ondernemers. VNLTO is daartoe aangesloten bij de Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland. Via deze organisatie streeft VNLTO naar behartiging van de belangen van de landbouw op gemeentelijk, provinciaal, nationaal en internationaal niveau. Verder stimuleert VNLTO de totstandkoming van een beleid tot ontwikkeling van de landbouwsector op het terrein van onderzoek, voorlichting, onderwijs en informatievoorziening.

21 In het kader van de debatten voor het Hof heeft de Nederlandse regering te kennen gegeven dat voor het antwoord op de eerste vraag geen onderscheid kan worden gemaakt tussen rechtspersonen en natuurlijke personen. Zij heeft hier echter aan toegevoegd dat in het hoofdgeding VNLTO btw wenst af te trekken voor haar niet-economische activiteiten, dat wil zeggen haar activiteiten op het gebied van de behartiging van de algemene belangen van haar leden.

22 De Duitse regering staat op het standpunt dat een belastingplichtige niet alleen investeringsgoederen, maar ook alle goederen die zowel ten behoeve van de onderneming als voor andere doeleinden worden aangewend, volledig voor zijn onderneming kan bestemmen. Deze mogelijkheid bestaat voor diensten slechts voor zover zij zijn verkregen in het kader van het gebruik van een volledig voor bedrijfsdoeleinden bestemd goed. In het kader van de belastingheffing op het gebruik van dergelijke goederen en diensten voor andere doeleinden dan bedrijfsdoeleinden staat het aan de lidstaten te bepalen of de belasting al dan niet gespreid over belastingtijdvakken moet worden geheven.

23 Volgens de Portugese regering beschikt een belastingplichtige niet over de mogelijkheid de btw over investeringsgoederen of enige andere goederen of diensten die uitsluitend worden gebruikt voor de verwezenlijking van zijn eigen doeleinden, volledig af te trekken, wanneer deze goederen of diensten vanaf de aanschaf ervan zowel worden gebruikt voor het verrichten van activiteiten of handelingen die binnen de werkingssfeer van de btw vallen, als voor activiteiten of handelingen die hier niet onder vallen.

24 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk is het een belastingplichtige niet toegestaan andere goederen en diensten dan investeringsgoederen en ter productie van nieuwe investeringsgoederen aangewende diensten, die zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor

privégebruik of andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, volledig voor zijn onderneming te bestemmen.

25 De Commissie geeft te kennen dat een belastingplichtige enkel is toegestaan investeringsgoederen en, bij wijze van uitzondering, diensten met kenmerken vergelijkbaar met die van investeringsgoederen, die zowel voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt als voor andere dan bedrijfsdoeleinden, voor zijn onderneming te bestemmen en de voorbelasting onmiddellijk en volledig af te trekken.

Antwoord van het Hof

26 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen in hoeverre het in de artikelen 6, lid 2, en 17, lid 2, van de richtlijn voorziene recht op aftrek van btw bestaat in een situatie waarin de belastingplichtige goederen en diensten waarvoor hij de verschuldigde voorbelasting heeft betaald, zowel voor bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt als voor, in de bewoordingen van de gestelde vraag, „andere dan bedrijfsdoeleinden”, dat wil zeggen, in casu, ten behoeve van andere handelingen dan belaste handelingen.

27 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling van de richtlijn tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arrest van 22 februari 2001, Abbey National, C?408/98, Jurispr. blz. I?1361, punt 24 en aangehaalde rechtspraak).

28 Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er dus geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting (zie arresten van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, Jurispr. blz. I?3039, punt 24, en 14 september 2006, Wollny, C?72/05, Jurispr. blz. I?8297, punt 20).

29 Teneinde op de eerste vraag een nuttig antwoord te verschaffen, dient deze vraag te worden geplaatst in het feitelijk kader zoals dit door de verwijzende rechterlijke instantie in het verwijzingsarrest is geschetst.

30 Blijkens de uiteenzetting van de feiten door de Hoge Raad verricht VNLTO niet alleen belaste, maar ook vrijgestelde activiteiten, te weten de behartiging van de algemene belangen van haar leden. Deze rechterlijke instantie geeft tevens aan dat het hier gaat om de aftrek van btw die aan VNLTO in rekening is gebracht ter zake van algemene kosten, dat wil zeggen uitgaven voor de verkrijging van goederen en diensten, zonder dat deze laatste uitsluitend worden gebruikt bij de belaste activiteiten van die vereniging in een later stadium.

31 Gelet op deze feitelijke omstandigheden en aangezien VNLTO in aanmerking wenst te komen voor aftrek van de btw die haar in rekening is gebracht ter zake van de verkrijging van goederen en diensten, zowel voor belaste activiteiten als voor andere handelingen, die niet aan vorengenoemde activiteiten dienstbaar zijn, te weten de algemene belangenbehartiging voor haar leden, rijst volgens de verwijzende rechterlijke instantie de vraag of deze laatste handelingen kunnen worden beschouwd als verricht „voor andere doeleinden”, in de zin van artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn, dan voor de door de vereniging verrichte economische activiteiten.

32 In het kader van deze redenering heeft de verwijzende rechterlijke instantie onder meer gewezen op het arrest van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens (C?434/03, Jurispr. blz.

17037), meer in het bijzonder op de punten 23 tot en met 25 van dat arrest, waarin het Hof heeft herinnerd aan de rechtspraak inzake de btw-regels die gelden voor investeringsgoederen voor gemengd gebruik, dat wil zeggen bedrijfsmatig gebruik en privégebruik. Voor de btw heeft de belanghebbende de keuze om een goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privévermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel wordt gehouden, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen. Indien de belastingplichtige ervoor kiest, investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking. In dat geval volgt uit artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn dat wanneer voor een voor de onderneming bestemd goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan, het gebruik daarvan voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel.

33 De Hoge Raad zet uiteen dat deze beginselen ook hebben te gelden voor „een rechtspersoon die als belastingplichtige mede activiteiten verricht die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen”, en dat artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn derhalve op die persoon van toepassing zou kunnen zijn.

34 Het staat vast dat activiteiten die erin bestaan dat een vereniging de algemene belangen van haar leden behartigt, geen aan btw onderworpen activiteiten vormen in de zin van artikel 2, punt 1, van de richtlijn, aangezien geen sprake is van levering van goederen of verrichting van diensten onder bezwarende titel (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C?354/03, C?355/03 en C?484/03, Jurispr. blz. 17483, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Aangaande de vraag of dergelijke activiteiten kunnen worden geacht te zijn uitgeoefend voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 6, lid 2, sub a, van de richtlijn, zij opgemerkt dat in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 13 maart 2008, Securenta (C?437/06, Jurispr. blz. 171597), welk arrest is uitgesproken na de indiening van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, het Hof onder meer was verzocht om een uitspraak over de vraag hoe het recht op aftrek van voorbelasting moet worden bepaald in het geval van een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht.

36 Dienaangaande heeft het Hof in punt 26 van voormeld arrest in herinnering gebracht dat niet-economische activiteiten buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, en in punt 28 dat de bij de richtlijn ingevoerde aftrekregeling ziet op alle economische activiteiten van een belastingplichtige, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen.

37 In de punten 30 en 31 van datzelfde arrest heeft het Hof dan ook overwogen dat er geen recht op aftrek van de voorbelasting over de door een belastingplichtige gemaakte kosten bestaat wanneer deze belasting betrekking heeft op activiteiten die wegens de niet-economische aard ervan buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen en dat, wanneer een belastingplichtige zowel economische – belaste of vrijgestelde – activiteiten verricht als niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, de btw over de kosten in eerdere stadia slechts aftrekbaar is voor zover deze kosten in een later stadium kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten van de belastingplichtige.

38 Zoals de advocaat-generaal in punt 38 van zijn conclusie opmerkt, is artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn er dus niet op gericht als regel te stellen dat handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, kunnen worden geacht te zijn verricht voor „andere dan

bedrijfsdoeleinden” in de zin van die bepaling. Door een dergelijke uitlegging zou aan artikel 2, lid 1, van de richtlijn elke zin worden ontnomen.

39 Anders dan de zaak waarin voormeld arrest Charles en Charles-Tijmens is geweest, die betrekking had op een onroerend goed dat voor het vermogen van de onderneming was bestemd voordat het – gedeeltelijk – werd bestemd voor privégebruik, dat per definitie geen gebruik voor bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige was, gaat het in de zaak die in het hoofdgeding aan de orde is om niet-belaste handelingen van VNLTO die bestaan in de behartiging van de algemene belangen van de leden van deze vereniging en in casu niet kunnen worden beschouwd als handelingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, aangezien zij het voornaamste doel van deze vereniging vormen.

40 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, sub a, en 17, lid 2, van de richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet toepasselijk zijn op het gebruik van goederen en diensten die voor de onderneming worden bestemd voor het verrichten van andere handelingen dan belaste handelingen van de belastingplichtige, en dat de btw die verschuldigd is over de aanschaf van die goederen en diensten voor zover het dergelijke handelingen betreft niet aftrekbaar is.

De tweede vraag

41 Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, behoeft de tweede vraag geen beantwoording.

Kosten

42 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking

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

De artikelen 6, lid 2, sub a, en 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, moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet toepasselijk zijn op het gebruik van goederen en diensten die voor de onderneming worden bestemd voor andere handelingen dan belaste handelingen van de belastingplichtige, en dat de btw die verschuldigd is over de aanschaf van die goederen en diensten voor zover het dergelijke handelingen betreft niet aftrekbaar is.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.