

61998C0415

Conclusie van advocaat-generaal Saggio van 13 april 2000. - Laszlo Bakcsi tegen Finanzamt Fürstenfeldbruck. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - BTW - Artikelen 2, punt 1, 5, lid 6, en 11, A, lid 1, sub a, van Zesde BTW-richtlijn - Goed dat voor bedrijfs- en privédoeleinden wordt gebruikt - Tot privé- of tot bedrijfsvermogen van belastingplichtige behorend goed - Verkoop van bedrijfsgoed - Tweedehands goed betrokken van particulier. - Zaak C-415/98.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-01831

Conclusie van de advocaat generaal

1. Bij beschikking van 24 september 1998 heeft het Bundesfinanzhof (Duitsland) het Hof twee 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 (hierna: „Zesde richtlijn“). Deze vragen zijn gerezen in een geding waarin Bakcsi (hierna: „verzoeker“) verzocht vast te stellen dat de verkoop van een auto die hij van een particulier had gekocht en zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden had gebruikt, niet aan BTW is onderworpen.

De Zesde BTW-richtlijn

2. De Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting heeft de invoering van de BTW in de Europese Gemeenschap voltooid en bevat een gedetailleerde regeling voor de vaststelling van de maatstaf van heffing.

3. Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht“ aan BTW onderworpen.

4. Artikel 4 bepaalt wie belastingplichtige is. De eerste twee leden luiden: „Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit“ en „De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.“

5. Artikel 5 van de Zesde richtlijn betreft het begrip levering van goederen. In lid 6 ervan worden de gevallen genoemd waarin de onttrekking van een goed aan het bedrijf door de ondernemer

fiscaal als een levering wordt beschouwd. Het luidt: .Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, 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."

6. Artikel 6 van de richtlijn geeft een fiscale definitie van diensten. Artikel 6, lid 2, sub a, stelt .het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan", gelijk met een dienst verricht onder bezwarende titel.

7. Volgens artikel 10, lid 1, sub a, wordt als belastbaar feit beschouwd .het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting".

8. Artikel 11 betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, is de maatstaf van heffing .voor [...] goederenleveringen en diensten [...] alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde [...]".

9. Inzake vrijstellingen bepaalt artikel 13, B: .Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

c. levering van goederen die uitsluitend zijn gebezigd voor een activiteit die krachtens dit artikel of krachtens artikel 28, lid 3, sub b, is vrijgesteld als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten, of levering van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig de bepalingen van artikel 17, lid 6, het recht op aftrek is uitgesloten."

10. Inzake aftrek bepaalt artikel 17, lid 1, dat .het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt".

11. Artikel 32, eerste alinea, in de oorspronkelijke versie van de richtlijn (ingetrokken bij richtlijn 94/5/EG) luidt: .De Raad zal vóór 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, de communautaire belastingregeling vaststellen die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen."

Daartoe is de Raad pas in februari 1994 met richtlijn 94/5/EEG overgegaan. Volgens artikel 1, punt 3, sub e, van deze richtlijn (thans artikel 26 bis van de Zesde richtlijn) is de "belastingplichtige wederverkoper""de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige optreedt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde".

Bovendien heet het in deel B van dit artikel:

1 De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig onderstaande bepalingen

2 De in lid 1 bedoelde leveringen van goederen zijn door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hem binnen de Gemeenschap zijn geleverd:

- door een niet belastingplichtige [...]

3 De maatstaf van heffing voor de in lid 2 bedoelde leveringen van goederen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde die voor de winstmarge zelf geldt. Deze winstmarge is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs."

De nationale regeling

12. De in het hoofdgeding toepasselijke Duitse rechtsbepalingen staan in het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: "UStG 1980"). Volgens § 1, lid 1, punt 1, eerste volzin, zijn goederen die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland levert, aan BTW onderworpen. Ingevolge § 10, lid 1, eerste volzin, UStG 1980 wordt de omzet bij leveringen berekend op basis van de verkregen tegenprestatie.

De feiten en de prejudiciële vragen

13. In 1990 werkte verzoeker als zelfstandig vervoerder. Daarvoor gebruikte hij een personenauto Mercedes 300 D, die hij blijkens de verwijzingsbeschikking voor 70 % voor bedrijfs- en voor 30 % voor privé-doeleinden benutte.

14. Verzoeker had dit voertuig gekocht van een particulier. Hij kon dus de BTW over de aankoopprijs niet aftrekken. In 1989 liet hij het voertuig repareren met aftrek van de BTW over de gemaakte kosten. In mei 1990 verkocht hij de auto voor 19 000 DM zonder de BTW afzonderlijk in rekening te brengen.

15. Op basis van de nationale BTW-regeling onderwierp de Duitse belastingdienst in het kader van de fiscale controle voor het jaar 1990 de verkoop van de auto aan de BTW en nam als maatstaf van heffing de verkoopprijs (19 000 DM), verminderd met het bedrag van de inbegrepen BTW (2 334 DM). Bij beschikking van 24 mei 1994 vorderde de belastingdienst van verzoeker de betaling van deze belasting.

16. Tegen deze beschikking diende verzoeker een bezwaarschrift in en na afwijzing daarvan stelde hij beroep in bij het Finanzgericht. Dit beroep werd slechts gedeeltelijk toegewezen. De grondslag voor de berekening van het eigen gebruik van de auto werd verminderd met het bedrag van de kosten en diensten waarvoor verzoeker geen voorbelasting had kunnen aftrekken. In beginsel was de verkoop volgens het Finanzgericht evenwel onderworpen aan de BTW, daar verzoeker in 1989 door de voorbelasting over de reparatiekosten van de auto af te trekken, te kennen had gegeven dat hij het goed voor zijn bedrijf wilde bestemmen.

17. Tegen deze uitspraak stelde verzoeker „Revision“ in bij het Bundesfinanzhof. Hij verzocht om vernietiging ervan en dus om vermindering van de voor het belastingjaar 1990 berekende BTW met 2 334 DM.

18. In de verwijzingsbeschikking merkt het Bundesfinanzhof in de eerste plaats op dat de verkoop van de auto door verzoeker volgens de nationale BTW-regeling onderworpen is aan de BTW, wanneer zulks „in het kader van zijn bedrijf“ plaatsvindt. Het is evenwel de vraag of de levering in casu werkelijk „in het kader van zijn bedrijf“ heeft plaatsgehad. Met betrekking tot gemengd gebruikte goederen sluit de Duitse regeling, gelet op de nationale rechtspraak en met name op een arrest van het Bundesfinanzhof van 25 maart 1988, namelijk niet uit dat een auto, ook al wordt hij tegelijkertijd voor bedrijfs- en privé-doeleinden gebruikt, volledig tot het privé-vermogen van de belastingplichtige behoort. Het Bundesfinanzhof betwijfelt evenwel of deze mogelijkheid verenigbaar is met de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof.

19. Bovendien vraagt de nationale rechter zich af, of ingeval de betrokken auto tot het bedrijfsvermogen behoort, de verkoop ervan in elk geval aan de BTW moet worden onderworpen. Dienaangaande stelt verzoeker in het hoofdgeding dat dit niet alleen dubbele belastingheffing meebrengt, doch ook een tegenstrijdigheid in de regeling van de Zesde richtlijn. Volgens artikel 5, lid 6, daarvan is het door een ondernemer aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privé-doeleinden namelijk slechts onderworpen aan de BTW ingeval met betrekking tot dat goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan. Bijgevolg brengt belastingheffing op de verkoop van een door een particulier zonder mogelijkheid van aftrek gekochte auto een ongerechtvaardigd verschil in behandeling mee tussen de regeling voor leveringen en die voor onttrekkingen. Dit verschil moet volgens verzoeker worden opgeheven door de verkoop van gebruikte auto's niet te belasten.

Volgens het Bundesfinanzhof voorzien de artikelen 13 en 26 bis van de Zesde richtlijn weliswaar in vrijstellingen van de leveringen door een belastingplichtige van goederen die bij aankoop van het recht op aftrek waren uitgesloten, doch deze gevallen doen zich hier niet voor.

20. Van oordeel dat de beslechting van het geschil afhangt van de uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn, heeft het Bundesfinanzhof het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kan een ondernemer een gemengd (voor bedrijfs- en voor privé-doeleinden) gebruikt goed, ongeacht de omvang van het gebruik voor bedrijfsdoeleinden, volledig als een onderdeel van zijn privé-vermogen behandelen?

2) Is de verkoop van een goed dat de verkoper zonder recht op aftrek van voorbelasting van een particulier heeft aangekocht voor zijn bedrijf, volgens de artikelen 2, punt 1, juncto 11, A, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388/EEG volledig aan omzetbelasting onderworpen?“

De eerste prejudiciële vraag

21. Met de eerste prejudiciële vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen of een belastingplichtige tegen de achtergrond van de bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn een gemengd gebruikt goed, dat wil zeggen een goed dat deels voor bedrijfsdoeleinden en deels voor privé-doeleinden wordt gebruikt, volledig voor zijn privé-vermogen kan bestemmen.

22. Volgens de Commissie is die mogelijkheid uitgesloten omdat de belastingplichtige weliswaar kan kiezen of en in welke verhouding hij een goed voor zijn privé- of bedrijfsvermogen wil bestemmen, doch die keuze geschiedt door het gebruik van het goed. Zodra hij het goed volledig dan wel gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, beslist de belastingplichtige dus daardoor of hij het volledig dan wel gedeeltelijk voor zijn bedrijf bestemt.

23. Volgens de Duitse regering daarentegen betekent het enkele feit dat een belastingplichtige een goed geheel of gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, niet noodzakelijkerwijs dat hij het geheel of gedeeltelijk voor de onderneming wil bestemmen. De bestemming van het goed hangt namelijk volledig af van de wil van de belastingplichtige, die daaraan uiting geeft door de uitoefening van het recht op aftrek, dat de Zesde richtlijn uitsluitend toestaat bij de aankoop van goederen voor bedrijfsdoeleinden. Bestaat die mogelijkheid niet, zoals in casu, dan kan de keuze van de belastingplichtige blijken uit andere omstandigheden in samenhang met de uitoefening van het recht op aftrek, zoals bijvoorbeeld de aftrek van voorbelasting in verband met voor dat goed gemaakte kosten.

24. Voorop staat dat uit de verwijzingsbeschikking en de opmerkingen van partijen duidelijk blijkt dat de eerste prejudiciële vraag niet raakt aan het beginsel dat de belastingplichtige bij aankoop van een goed vrij kan kiezen of hij het voor zijn privé- of bedrijfsvermogen bestemt. Mijns inziens lijdt het geen twijfel dat die vrijheid bestaat. De prejudiciële vraag betreft evenwel de criteria waarmee in het concrete geval moet worden bepaald welke keuze de belastingplichtige heeft gemaakt. Het antwoord aan de verwijzende rechter hangt namelijk af van de vraag of men, zoals de Commissie, aanneemt dat het gebruik van het goed bepaalt tot welk vermogen het behoort (waardoor bij voorbaat is uitgesloten dat een gemengd gebruikt goed uitsluitend deel uitmaakt van het privé-vermogen van de ondernemer), dan wel aanneemt, zoals de Duitse regering, dat andere aspecten dan het gebruik van het goed bepalen tot welk vermogen het behoort, in het bijzonder de uitoefening van het recht op aftrek (waardoor het mogelijk wordt dat een ondernemer een gemengd gebruikt goed voor zijn privé-vermogen bestemt).

25. In beginsel ben ik het eens met de Duitse regering. De Zesde richtlijn bevat immers geen bepaling die als basis kan dienen voor de opvatting van de Commissie over een samenhang tussen het gebruik van een goed en het vermogen waartoe het dient te worden gerekend. Zoals ook de Duitse regering ter terechtzitting heeft gesteld, vloeit het indirecte bewijs voor de andere opvatting namelijk voort uit de tekst van artikel 6, lid 2, van de richtlijn. Dit artikel dat het privé-gebruik van goederen van de onderneming door de belastingplichtige regelt, bevestigt in feite, dat voor de toepassing van de Zesde richtlijn het gebruik van een goed niet noodzakelijkerwijze bepaalt tot welk vermogen het behoort.

26. Deze opvatting vindt ook steun in de rechtspraak van het Hof volgens welke in beginsel .de vraag of een belastingplichtige in een concreet geval investeringsgoederen heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, een feitelijke vraag is die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval [...]". Het spreekt voor zich dat de nationale rechter die alle feitelijke gegevens kent, dit moet beoordelen. Wat met name gemengd gebruikte goederen betreft, heeft het Hof bovendien verklaard dat de belastingplichtige vrij is te kiezen .om het gedeelte van een goed dat hij voor privé-doeleinden gebruikt, voor de toepassing van de richtlijn al dan niet in zijn onderneming te integreren", en dat bijgevolg .investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden worden aangewend, niettemin mogen worden behandeld als goederen van de onderneming die in beginsel voor een algehele aftrek van de BTW in aanmerking komen".

Mijns inziens blijkt dus ook uit de rechtspraak, in het bijzonder uit dit laatste arrest, vrij duidelijk dat in het kader van het BTW-stelsel geen directe en noodzakelijke samenhang bestaat tussen het gebruik van het goed en het vermogen waartoe het behoort. Weliswaar heeft het Hof, zoals ook de verwijzende rechter opmerkt, tot dusver nog niet uitdrukkelijk en specifiek uitspraak gedaan over

het geval van een gemengd gebruikt goed dat volledig in het privé-vermogen van de ondernemer is opgenomen, maar ik zie geen reden om die mogelijkheid uit te sluiten.

27. Gelet op het voorgaande en om de vraag van de nationale rechter directer te beantwoorden lijdt het mijns inziens geen twijfel dat de vrijheid van de belastingplichtige om te kiezen tot welk vermogen hij een aangekocht goed laat behoren, meebrengt dat hij kan beslissen om een goed dat hij gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, volledig voor zijn privé-vermogen te bestemmen.

28. Nu dit vaststaat lijkt het mij wenselijk om nog enige opmerkingen toe te voegen met betrekking tot het door de Duitse regering genoemde criterium betreffende de uitoefening van het recht op aftrek. Om de hierna volgende redenen ben ik van mening dat de middelen van de verschillende aspecten waarmee rekening moet worden gehouden bij de uitlegging van het gedrag van de ondernemer, wanneer hij kiest tot welk vermogen hij een goed laat behoren, aan dit criterium bijzonder belang moet worden gehecht.

Zoals bekend, is kenmerkend voor het BTW-stelsel dat de eindconsument de belasting draagt en dat de voornaamste verplichtingen op de belastingplichtigen rusten (zij zijn degenen die de wettelijk bepaalde formaliteiten moeten vervullen). Om te garanderen dat het stelsel werkt en in het bijzonder dat de druk daarvan niet rust op de belastingplichtigen, hoewel zij de BTW innen en betalen, is een heffing- en aftrekmechanisme in het leven geroepen, dat tot doel heeft te garanderen dat de belasting ten opzichte van hen „neutraal“ is. In het kader van de communautaire BTW-regeling verschilt de positie van de belastingplichtige van die van de eindconsument juist doordat alleen de belastingplichtige dit mechanisme kan gebruiken. Bijgevolg kiest de belastingplichtige bij de uitoefening van zijn recht om een goed voor zijn onderneming dan wel voor zijn privé-vermogen te bestemmen, tegelijkertijd of hij het onder het belastingstelsel en aldus onder het genoemde heffing- en aftrekmechanisme brengt, dan wel of hij als eindconsument handelt en volledig afziet van dit stelsel. Het feit dat een belastingplichtige zijn recht op aftrek van de bij aankoop van een goed betaalde BTW uitoefent, lijkt mij een reden te meer om ervan uit te gaan dat hij heeft besloten om het goed tot zijn onderneming te rekenen.

Ofschoon in casu bij de aankoop van de auto de voorbelasting niet kon worden afgetrokken aangezien de verkoper een particulier was, kan mijn betoog tot dusver volgens mij ook worden toegepast op verzoekers keuze de BTW op de reparatiekosten van de auto af te trekken. Deze omstandigheid is mijns inziens een beslissend bewijs dat het uitgesloten is dat verzoeker het goed volledig voor zijn privé-vermogen heeft bestemd.

29. Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, kom ik uiteindelijk dus tot de conclusie dat een ondernemer een gemengd gebruikt goed voor zijn privé-vermogen kan bestemmen. Uit zijn gedrag moet evenwel ondubbelzinnig blijken dat hij dit goed volledig aan de BTW-regeling heeft willen onttrekken.

De tweede prejudiciële vraag

30. Met de tweede prejudiciële vraag wenst de nationale rechter te vernemen of de verkoop van een door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemd goed ook aan de BTW is onderworpen, wanneer bij de aankoop ervan geen voorbelasting kon worden afgetrokken, omdat dit goed van een niet-belastingplichtige particulier is aangekocht. Tussen partijen staat vast dat een dergelijke heffing leidt tot een dubbele belastingheffing die in strijd is met de beginselen van de belasting over de toegevoegde waarde, met name het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien de belastingplichtige in feite verplicht is BTW te betalen, hetzij bij de aankoop van het goed (zonder de voorbelasting van de koopprijs te kunnen aftrekken), hetzij bij de verkoop (doordat hij het bedrag van de in de koopprijs begrepen BTW moet afdragen).

31. Hierbij moet worden bedacht dat het volgens de algemene regeling voor de belastbaarheid van leveringen in artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn voor het belasten van een levering noodzakelijk en voldoende is dat zij door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel is verricht. Daarentegen maakt het volstrekt niet uit of voor het verkochte goed bij aankoop recht op aftrek is genoten.

32. De enige bepalingen van de Zesde richtlijn waaruit volgt dat voorafgaande aftrek voorwaarde is voor belastingheffing, zijn artikel 5, lid 6, betreffende de onttrekkingsregeling en artikel 6, lid 2, betreffende het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden. Deze voorwaarde is gerechtvaardigd doordat zij nauw aansluit bij het bijzondere oogmerk van deze bepalingen. Zoals het Hof in verband met de onttrekkingsregeling heeft verklaard, maar met een redenering die op het gebruik van bedrijfsgoederen voor privé-doeleinden kan worden toegepast, heeft artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn tot doel te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt en een gewone consument die eenzelfde goed koopt, gelijk worden behandeld. Ter verwezenlijking van dit doel verhindert deze bepaling, dat een belastingplichtige die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed BTW heeft kunnen aftrekken, geen BTW hoeft te betalen, wanneer hij dit goed voor eigen privédoeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus onredelijke voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hiervoor BTW voldoet." Met andere woorden, deze bepalingen regelen bijzondere situaties waarin het bestaan van de aftrek van voorbelasting de noodzakelijke voorwaarde is voor de vaststelling van het risico van belastingontduiking die deze twee bepalingen moeten voorkomen.

In het licht hiervan is het mijns inziens ongegrond om, zoals verzoeker, te betogen dat het verschil tussen de regeling voor onttrekkingen en die voor leveringen, wanneer het verkochte goed van een niet-belastingplichtige particulier is aangekocht, tot een ongelijke behandeling leidt die door de vrijstelling van de verkoop van gebruikte goederen ongedaan zou moeten worden gemaakt. In de eerste plaats leiden de twee regelingen geenszins tot ongelijke behandeling, aangezien zij, zoals uit het voorgaande blijkt, op verschillende vereisten en voorwaarden berusten. In de tweede plaats zou, indien verzoekers suggestie wordt gevolgd, de voorwaarde dat de bij aankoop van het goed betaalde belasting is afgetrokken in feite ook tot de normale regeling voor leveringen worden uitgebreid. Dat is evenwel volledig in strijd met de bepalingen van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

33. Ook moet er rekening mee worden gehouden dat de betrokken verkoop niet valt onder de in artikel 13 van de Zesde richtlijn, met name in deel B, sub c, ervan genoemde vrijstellingen. Zoals de nationale rechter terecht opmerkt, betreffen deze vrijstellingen, ofschoon zij beogen dubbele belastingheffing te voorkomen, niet expliciet het geval dat goederen van een particulier zonder recht op aftrek van voorbelasting worden verworven. Bovendien kunnen deze bepalingen, omdat zij uitzonderingen vormen, niet ruim worden uitgelegd.

34. Ten slotte valt het hier besproken geval evenmin binnen de werkingssfeer van richtlijn 94/5 waarbij het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is aangevuld met een bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Bij deze richtlijn is in de Zesde richtlijn met het nieuwe artikel 26 bis een bijzondere regeling voor gebruikte goederen ingevoerd om dubbele belastingheffing en concurrentievervalsing tussen belastingplichtigen te voorkomen. Deze regeling is evenwel beperkt tot de "belastingplichtige wederverkopers" die het kopen en verkopen van gebruikte goederen als hoofdberoep hebben. Aangezien verzoeker niet tot deze categorie behoort, is de bijzondere regeling van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn op de onderhavige zaak niet van toepassing.

35. Op basis van het voorgaande lijkt mij de conclusie gewettigd dat tegen de achtergrond van de regeling van de Zesde richtlijn de verkoop van een goed door een belastingplichtige die als zodanig, maar niet als belastingplichtige wederverkoper in de zin van artikel 26 bis van de Zesde

richtlijn handelt, binnen de werkingssfeer van artikel 2, punt 1, van de richtlijn valt en derhalve ook aan de belasting is onderworpen, wanneer voor het verkochte goed geen recht op aftrek bestond omdat het van een particulier was gekocht.

36. Wel blijft een feit dat deze situatie tot dubbele belastingheffing leidt die, zoals het Hof heeft verklaard, „in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarvan de Zesde richtlijn deel uitmaakt”. Het Hof heeft dit probleem evenwel reeds in het arrest ORO Amsterdam Beheer en Concerto van 1989 behandeld. Ook in dat geval moest de gemeenschapsrechter zich uitspreken over de rechtmatigheid van de onderwerping aan de belasting van de levering van een goed dat zonder recht op aftrek was betrokken van een particulier. Het enige verschil met de onderhavige zaak was dat in 1989 de regeling betreffende gebruikte goederen nog niet van kracht was. Destijds was immers nog geen uitvoering gegeven aan artikel 32 van de Zesde richtlijn, dat bepaalde dat de Raad vóór 31 december 1977 de communautaire regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques diende vast te stellen.

37. In de zaak ORO Amsterdam Beheer en Concerto kwam het Hof tot de conclusie dat van de ondernemer die een gebruikt goed verkoopt, onvermijdelijk dubbele belasting werd geheven aangezien niet kan worden aangenomen dat, bij gebreke van gemeenschapsbepalingen terzake, de Staat verplicht is in zijn nationale wetgeving een bijzondere regeling voor dit soort goederen vast te stellen. In de eerste plaats heeft het Hof verklaard dat „wanneer de Raad in gebreke blijft maatregelen te nemen ten aanzien waarvan de Europese Gemeenschappen bij uitsluiting bevoegd zijn, er in bepaalde gevallen in beginsel geen bezwaar tegen kan worden gemaakt, dat een lidstaat nationale maatregelen handhaaft of vaststelt die ertoe strekken om de doelstellingen van de Gemeenschap te verwezenlijken binnen het kader van de krachtens artikel 5 [EG-Verdrag (thans artikel 10 EG)] op hem rustende verplichting tot samenwerking”, doch het heeft ook verklaard dat daaruit „geen algemeen beginsel [kan] worden afgeleid, dat de lidstaten verplicht zouden zijn om in plaats van de Raad op te treden, wanneer deze laatste nalaat de tot zijn bevoegdheid behorende maatregelen te nemen”.

38. Bovendien hebben de gemeenschapsrechters ook opgemerkt dat „over het geheel genomen [...] het communautaire BTW-stelsel het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen [...]” is en dat „het bij deze harmonisatie, zoals zij is tot stand gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, tot nog toe slechts om een gedeeltelijke harmonisatie” gaat. Het Hof heeft ook gepreciseerd dat „deze harmonisatie [...] onder meer ten doel [heeft], dubbele belastingheffing uit te sluiten, zodat het inherent is aan het BTW-stelsel dat in elk stadium van belastingheffing de belasting die voordien op een handeling heeft gedrukt, wordt afgetrokken”, doch heeft daaraan toegevoegd dat „deze doelstelling evenwel nog niet bereikt [is] en [...] in het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, zoals het thans bestaat, niet de nodige grondslagen [zijn] te vinden voor de omschrijving en vaststelling van toepassingsmodaliteiten van een gemeenschappelijk belastingstelsel, waarmee op het gebied van de handel in gebruikte goederen dubbele belastingheffing kan worden voorkomen”. Daaruit heeft het Hof afgeleid dat „zolang de gemeenschapswetgever nog niet heeft opgetreden, toepassing [dient] te worden gegeven aan artikel 32 van de Zesde richtlijn, dat zich ertoe beperkt de lidstaten die een bijzondere BTW-regeling toepassen voor gebruikte goederen, te machtigen deze regeling te handhaven, maar hen daarentegen in geen enkel opzicht verplicht om een regeling in te voeren, wanneer er geen bestaat”.

39. *Mijns inziens zijn de overwegingen van het Hof althans in beginsel ook hier toepasselijk. Inmiddels heeft de Raad weliswaar de richtlijn inzake gebruikte goederen vastgesteld, maar zoals gezegd valt het onderhavige geval niet onder deze regeling. Kennelijk is er dus in de thans geldende BTW-regeling een leemte die in het kader van het harmonisatieproces nog niet is opgevuld.*

40. *Op basis van artikel 5 EG-Verdrag (thans artikel 10 EG) blijven nationale maatregelen tot opvulling van deze leemte in beginsel dus toegestaan, mits zij in overeenstemming zijn met de beginselen van het communautaire BTW-stelsel, maar er bestaan geen verplichtingen in die zin. Met andere woorden, de lidstaten zijn niet verplicht om, teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen, in hun wettelijke regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde bepalingen in te voeren die de verkoop van gebruikte goederen door een ondernemer die niet tot de categorie van de belastingplichtige wederverkopers in de zin van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn behoort, van BTW vrijstellen.*

Conclusie

41. *Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:*

"1) Een ondernemer kan een voor gemengd gebruik (dus deels voor bedrijfsdoeleinden en deels voor privé-doeleinden) bestemd goed ongeacht de omvang van het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in zijn privé-vermogen opnemen, mits uit zijn gedrag ondubbelzinnig blijkt dat hij dit goed volledig aan het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde heeft willen onttrekken.

2) De verkoop van een goed dat de verkoper zonder recht op aftrek van voorbelasting voor bedrijfsdoeleinden van een particulier heeft gekocht, is krachtens artikel 2, punt 1, en 11 A, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388/EEG volledig onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde."