

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 13 december 2007 (1)

Zaak C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

tegen

Skatteministeriet

[verzoek van de Højesteret (Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„Btw – Pro rata voor de toepassing van aftrek – Verkoop van voertuigen van leaseonderneming na afloop van leasecontracten – Begrip investeringsgoederen die door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt”

1. In de onderhavige prejudiciële procedure gaat het erom, het recht op aftrek van de belasting op de toegevoegde waarde (btw) vast te stellen van een leaseonderneming die twee activiteiten uitoefent, te weten enerzijds de leasing en de verkoop van auto's, en anderzijds de levering van financiële diensten.
2. Aangezien enkel de eerste activiteit aan btw is onderworpen, kan de betrokken onderneming de belasting die zij heeft betaald bij de verwerving van de voor de uitoefening van haar bedrijfsactiviteiten benodigde goederen en diensten alleen aftrekken naar evenredigheid van de omzet van haar belaste activiteiten in verhouding tot haar totale omzet.
3. In casu is de vraag in het hoofdgeding, of de omzet uit de verkoop van de voertuigen na afloop van de leasing in aanmerking moet worden genomen bij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek.
4. Deze vraag is gerezen doordat artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad(2), waarin de wijze van de berekening van dit pro rata is uitgewerkt, bepaalt dat de omzet met betrekking tot de investeringsgoederen die door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt, bij deze berekening buiten beschouwing wordt gelaten.
5. De verwijzende rechter wenst dan ook van het Hof te vernemen of het in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip „investeringsgoederen” aldus moet worden opgevat, dat het mede goederen omvat die een leaseonderneming koopt voor leasingdoeleinden en vervolgens na afloop van het leasecontract weer verkoopt.

6. In de onderhavige conclusie zal ik uiteenzetten dat dit begrip volgens mij aldus moet worden opgevat, dat het niet mede de goederen omvat die een onderneming koopt voor leasingdoeleinden en vervolgens weer verkoopt, wanneer de verkoop van deze goederen na de leasing tot de gebruikelijke economische activiteit van deze onderneming behoort.

I – Rechtskader

A – Zesde richtlijn

7. De btw is een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten. Het communautaire btw-stelsel houdt in dat op goederen en diensten een belasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten; zij is verschuldigd bij iedere transactie tijdens het productie- en distributieproces en drukt alleen op de eindgebruiker.

8. Om de belastingplichtigen die de btw innen, niet de btw-last te laten dragen, voorziet de Zesde richtlijn in een aftrekregeling die bedoeld is om de „neutraliteit” van de belasting voor hen te waarborgen. De belastingplichtigen mogen aldus van de belasting die zij bij hun afnemers hebben geïnd en aan de lidstaat verschuldigd zijn, de btw aftrekken die zij zelf bij de verwerving van de voor hun bedrijfsuitoefening noodzakelijke goederen en diensten hebben betaald.

9. Het aftrekrecht veronderstelt evenwel dat de belastingplichtige deze goederen of diensten voor activiteiten gebruikt die zelf aan btw zijn onderworpen. De Zesde richtlijn bevat verschillende bepalingen die de toepassing van dit stelsel beogen te waarborgen wanneer een belastingplichtige eenzelfde goed of dienst zowel voor zijn belaste als voor zijn vrijgestelde activiteiten gebruikt. Deze bepalingen geven uitvoering aan de in de twaalfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn omschreven doelstelling, de aftrekregelingen te harmoniseren voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van heffing, waarbij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze moet geschieden.

10. Zo voorziet artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn erin, dat wanneer een belastingplichtige goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, en voor van btw vrijgestelde handelingen, waarvoor dat recht op aftrek niet bestaat, aftrek slechts wordt toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata). Volgens ditzelfde artikel wordt dit pro rata overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 vastgesteld voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

11. Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor [...] recht op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. [...]

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.”

12. Artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat in de onderhavige prejudiciële procedure centraal staat, luidt als volgt:

„In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de leveringen van investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt. Tevens wordt buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de in artikel 13, B, sub d, bedoelde handelingen, wanneer deze bijkomstige handelingen zijn, alsmede tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen. Indien de lidstaten gebruik maken van de in artikel 20, lid 5, geboden mogelijkheid om geen herziening voor investeringsgoederen te eisen, mogen zij de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen opnemen in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek.”

13. Artikel 20 van de Zesde richtlijn stelt regels vast voor de herziening van de aftrek. Het artikel luidt:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien [...]

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

[...]

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. [...]

4. Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 kunnen de lidstaten:

– het begrip investeringsgoederen definiëren

[...]

5. Indien in een lidstaat het praktisch effect van de toepassing van de leden 2 en 3 onbeduidend is, kan die lidstaat, onder voorbehoud van de raadpleging van artikel 29, afzien van de toepassing van deze leden, rekening houdend met de totale belastingdruk in de betrokken lidstaat en de noodzaak van administratieve vereenvoudiging en mits zulks niet tot concurrentievervalsing leidt.

[...]”

B – *Nationaal recht*

14. De artikelen 17, lid 5, en 19, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn zijn in Deens recht omgezet door § 38, lid 1, van de wet van 18 mei 1994. Dit artikel luidt als volgt:

„Voor goederen en diensten die een ingeschreven onderneming gebruikt voor zowel doeleinden waarvoor recht op aftrek als bedoeld in § 37 bestaat, als voor andere doeleinden in het kader van haar bedrijf, kan het gedeelte van de belasting in aftrek worden gebracht, dat evenredig is aan de omzet in het gedeelte van het bedrijf dat inschrijvingsplichtig is. Bij de berekening van de omzet wordt buiten beschouwing gelaten de omzet die betrekking heeft op de levering van voor bedrijfsdoeleinden gebruikte investeringsgoederen. Machines, uitrusting en soortgelijke bedrijfsmiddelen, waarvan de verkoopprijs, zonder de in deze wet bedoelde belasting, hoger is dan 50 000 DKK [vanaf 1996 75 000 DKK], worden als investeringsgoederen beschouwd [...].”

II – Feiten van het hoofdgeding

15. BG Erhvervsfinans A/S(3), in wier rechten Nordania Finans A/S en BG Factoring A/S zijn getreden, exploiteerde in de jaren 1995 tot en met 1998 een grote leaseonderneming voor voornamelijk auto's. Zij verleende ook financiële diensten.

16. De leaseactiviteit omvatte de leasing van voertuigen voor in het algemeen een periode van 36 maanden, en vervolgens de verkoop van deze voertuigen na afloop van de leasing. De verwachte omzet uit deze verkoop werd in aanmerking genomen bij de vaststelling van de leaseprijs, en de aan- en verkoop van deze voertuigen was professioneel en stelselmatig georganiseerd. Zo heeft Erhvervsfinans in 1998 4 500 motorvoertuigen in lease gegeven en er meer dan 600 verkocht.

17. De leasing en de verkoop van voertuigen zijn activiteiten die aan de btw zijn onderworpen. De financiële diensten zijn daarentegen vrijgesteld van deze belasting, overeenkomstig artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn.

18. In de jaren 1995 tot en met 1998 had Erhvervsfinans algemene kosten gemaakt voor bedrijfsruimte, kantooruitrusting, computerapparatuur, telefoon, de controle van kas en boeken, enz., waarover zij btw heeft betaald. Derhalve moest zij het pro rata van haar recht op aftrek van deze belasting berekenen, overeenkomstig de artikelen 17, lid 5, et 19, lid 2, van de Zesde richtlijn.

19. Bij deze berekening had Erhvervsfinans de omzet uit de verkoop van de voertuigen opgenomen in haar jaaromzet, daar zij van mening was dat deze verkoop als een gewone goederenverkoop moest worden beschouwd.

20. Bij beschikking van 17 november 1999 beslisten de Deense belastingautoriteiten dat de na afloop van de leasing verkochte voertuigen als „investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt” moesten worden aangemerkt, zodat de omzet uit de verkoop ervan bij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek buiten beschouwing moest blijven. Als gevolg van deze beschikking is dit pro rata verlaagd.

21. Erhvervsfinans heeft deze beschikking aangevochten bij het Landsskatteret (rechtbank bevoegd in belastingzaken), dat haar in het gelijk stelde. Deze rechter was van oordeel dat de geleasede voertuigen waren gekocht met de bedoeling om deze te leasen en na afloop van de leasetermijn aan een derde of eventueel de lessee te verkopen. Daaruit leidde hij af dat de verkoop van de geleasede voertuigen als een natuurlijk onderdeel van de bedrijfsactiviteit van Erhvervsfinans moest worden beschouwd, zodat deze voertuigen niet als „investeringsgoederen” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn konden worden aangemerkt.

22. Het Skatteministeriet (Deens ministerie verantwoordelijk voor belastingen) heeft tegen deze

beslissing hoger beroep ingesteld bij het Østre Landsret (gerechtshof voor Oost-Denemarken), dat dit beroep gegrond verklaarde daar het van oordeel was dat de geleasede voertuigen investeringsgoederen in de zin van voornoemde bepaling waren.

23. Nordania Finans A/S en BG Factoring A/S, als rechtsopvolgsters van Erhvervsfinans, hebben vervolgens tegen de beslissing van het Østre Landsret hogere voorziening ingesteld bij de Højesteret.

24. In het kader daarvan heeft deze rechterlijke instantie besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Moet de uitdrukking ‚investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt’ in artikel 19, lid 2, van de [Zesde] richtlijn aldus worden uitgelegd, dat zij mede goederen omvat die een leaseonderneming koopt voor zowel leasingdoeleinden als wederverkoop na afloop van het leasecontract?”

III – Analyse

25. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de omzet uit de reguliere verkoop van goederen zoals de door Erhvervsfinans geleasede voertuigen al dan niet in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek moet worden opgenomen.

26. Het is heel duidelijk wat bij het antwoord op deze vraag op het spel staat. Indien het Hof aanvaardt dat die omzet in deze berekening moet worden opgenomen, wordt hij bij de teller en de noemer van de breuk waarmee dit pro rata wordt bepaald opgeteld, waardoor de uitkomst van de breuk groter wordt en daarmee het recht op aftrek voor de belastingplichtige.

27. Volgens de Deense regering, die het met deze oplossing niet eens is, moeten de goederen die een leaseonderneming koopt met de bedoeling om deze te leasen en vervolgens weer te verkopen, worden beschouwd als „investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn om de volgende redenen.

28. Volgens deze regering moet deze bepaling in samenhang met artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn worden gelezen, volgens hetwelk de lidstaten het begrip „investeringsgoederen” kunnen definiëren. Dit begrip zou dan ook in de hele richtlijn dezelfde inhoud moeten hebben, zoals de verwijzing in artikel 19, lid 2, laatste volzin, naar artikel 20, lid 5, bevestigt. Derhalve kunnen de lidstaten het begrip „investeringsgoederen” zowel in het kader van artikel 19 als in dat van artikel 20 van deze richtlijn definiëren.

29. Deze opvatting zou steun vinden in het arrest Verbond van Nederlandse Ondernemingen(4), waarin het Hof het in artikel 17 van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad(5) bedoelde begrip „investeringsgoederen” heeft uitgelegd. De relevante criteria voor dit begrip waren volgens het Hof de duurzaamheid van het gebruik van de goederen en de wijze van afschrijving van de aanschaffingskosten. Voorts genoten de lidstaten een zekere beoordelingsruimte bij de definiëring van de inhoud van elk van deze criteria.

30. De Deense regering stelt dat de betrokken geleasede voertuigen aan deze criteria beantwoorden. Ook ziet zij geen reden voor het maken van een nader onderscheid tussen investeringsgoederen en handelsgoederen, zoals Nordania Finans A/S en BG Factoring A/S bepleiten.

31. Ten slotte meent de Deense regering dat haar zienswijze strookt met het doel van artikel 19,

lid 2, van de Zesde richtlijn en met de ontstaansgeschiedenis van dit artikel.

32. Artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn moet er in haar opvatting voor zorgen dat de verkoop van duurzame goederen met een hoge waarde het pro rata voor de toepassing van de aftrek niet vervalst. Ook al is reeds ten tijde van de aanschaf van deze goederen besloten dat deze na gebruik zullen worden verkocht, dan zou opnemning van de verkoopprijs in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek dit pro rata kunnen vervalsen.

33. De verkoop van deze activa zijn aparte transacties die, vergeleken met de lopende exploitatie, een beperkt beslag leggen op de middelen van de onderneming. Indien, nadat een vermogensactief verschillende jaren in de onderneming is gebruikt, een groot bedrag als verkoopprijs in de berekening van het pro rata voor de aftrek wordt opgenomen, wordt daardoor het pro rata voor de aftrek vertekend, aangezien de verkoopopbrengst geen weerspiegeling vormt van het reële beslag dat door deze handeling op de middelen van de onderneming wordt gelegd.

34. Uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn zou blijken dat het juist de bedoeling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen was om alle omzet met betrekking tot investeringsgoederen uit te sluiten, ongeacht of de verkoop van de investeringsgoederen behoort tot de normale bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige.

35. Ik deel deze opvatting niet. Met verzoeksters in het hoofdgeding en de Commissie ben ik van mening dat onder het in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip „investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt”, geen goederen vallen die een onderneming heeft aangekocht om ze te leasen en vervolgens te verkopen, wanneer de verkoop na afloop van het leasecontract behoort tot de gebruikelijke economische activiteit van de belastingplichtige.

36. Ik baseer mijn standpunt op de systematiek van de aftrekregeling waarvan deze bepaling onderdeel is, en op de doelstelling ervan.

37. Om te beginnen wil ik opmerken dat het op grond van de in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn vervatte formulering „investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt”, niet mogelijk is om de vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden.

38. Ook staat vast dat het begrip investeringsgoederen noch in dit artikel noch in een andere bepaling van de Zesde richtlijn wordt gedefinieerd.

39. Volgens artikel 20, lid 4, van deze richtlijn kunnen de lidstaten het begrip investeringsgoederen weliswaar definiëren voor de toepassing van de leden 2 en 3 van dat artikel. Anders dan de Deense regering ben ik echter van mening dat de verwijzing in artikel 19, lid 2, derde volzin, van de Zesde richtlijn naar artikel 20, lid 5, ervan niet toestaat om artikel 20, lid 4, uit te leggen in een zin die in strijd is met de formulering van deze bepaling.

40. Immers, alleen voor de toepassing van de leden 2 en 3 van artikel 20 van de Zesde richtlijn, die over de herziening van de aftrek gaan, mag iedere lidstaat volgens artikel 20, lid 4, het begrip investeringsgoederen definiëren. Deze mogelijkheid kan derhalve niet tot artikel 19 van deze richtlijn, dat betrekking heeft op de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, worden uitgebreid zonder de duidelijke en niet mis te verstane formulering van artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn te miskennen.

41. Een dergelijke verruiming van de werkingssfeer van deze laatste bepaling zou ook in strijd zijn met het doel van artikel 19 van de Zesde richtlijn zoals dat in de twaalfde overweging van de

considerans wordt uiteengezet, namelijk dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze wordt berekend.

42. Dat het begrip „investeringsgoederen” bedoeld in artikel 19 van de Zesde richtlijn een autonome en uniforme betekenis in de gehele Gemeenschap moet hebben, ontnemt bovendien niet het nuttig effect aan het recht van de lidstaten om het begrip investeringsgoederen te definiëren in het stelsel van herziening van de aftrek vervat in artikel 20; zelfs wordt hieraan geen afbreuk gedaan.

43. Het doel van artikel 20 van de Zesde richtlijn is namelijk om onjuistheden in de berekening van de aftrek die de belastingplichtige heeft genoten, te kunnen corrigeren. Dit artikel is met name van toepassing wanneer zich na de aangifte door de belastingplichtige wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek.⁽⁶⁾ Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de belastingplichtige die een goed heeft gekocht voor de uitoefening van een belaste activiteit en die de gehele btw over de aankoop van dit goed heeft afgetrokken, dit later geheel of gedeeltelijk voor een vrijgestelde activiteit gebruikt.

44. De waarschijnlijkheid van een dergelijke wijziging in de bestemming van een goed is groter bij investeringsgoederen, daar deze bedoeld zijn om door de belastingplichtige gedurende meerdere jaren te worden gebruikt. Daarom voert artikel 20 van de Zesde richtlijn voor deze goederen een bijzondere herzieningsregeling in.

45. In artikel 20, lid 2, wordt dan ook bepaald dat voor roerende goederen de oorspronkelijk toegepaste aftrek gedurende een periode van vijf jaar kan worden herzien en voor onroerende goederen gedurende maximaal twintig jaar. De wijze waarop deze herziening wordt berekend, wordt hierin eveneens omschreven. In artikel 20, lid 3, wordt ook het geval geregeld, dat het betrokken investeringsgoed vóór het einde van de toepasselijke periode aan het vermogen van de belastingplichtige wordt onttrokken: er moet dan een eenmalige herziening worden toegepast in plaats van de jaarlijkse herziening, op basis van het veronderstelde gebruik van dit goed voor de resterende periode.

46. Gelet op de argumentatie van de Deense regering ga ik ervan uit dat volgens de nationale regeling van de aftrekherziening die ter omzetting van artikel 20 van de Zesde richtlijn is vastgesteld, goederen zoals de door belastingplichtige aangekochte voertuigen als investeringsgoederen worden beschouwd. Aan deze kwalificatie, die bij de herziening van de aftrek van toepassing is, wordt geen afbreuk gedaan door bij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, zoals bedoeld in artikel 19 van de richtlijn, de omzet die betrekking heeft op de gebruikelijke verkoop van de voertuigen na afloop van de leasing in aanmerking te nemen.

47. Het feit dat voertuigen die zijn aangekocht om deze te leasen en vervolgens te verkopen in het kader van de normale bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige, worden uitgesloten van het begrip „investeringsgoederen” in artikel 19 van de Zesde richtlijn, belet namelijk niet dat de Deense belastingautoriteiten de aftrek van de btw die is betaald over de door belastingplichtige aangekochte voertuigen, kunnen herzien indien zou blijken dat deze voertuigen tijdens hun aanwezigheid in de onderneming en anders dan was voorzien bij de aankoop ervan, niet meer geheel voor de aan btw onderworpen leaseactiviteiten worden gebruikt, maar voor een vrijgestelde activiteit.

48. Met andere woorden, het feit dat voertuigen die zijn gekocht om ze te leasen en vervolgens in het kader van de normale activiteit van de belastingplichtige te verkopen, worden uitgesloten van het begrip „investeringsgoederen” in artikel 19 van de Zesde richtlijn, heeft geen invloed op de

kwalificatie van „investeringsgoederen” in de zin van artikel 20 van deze richtlijn voor voertuigen waarvan de bestemming is gewijzigd.

49. Ten slotte is een herziening van de aftrek a priori al niet aan de orde voor voertuigen die door de belastingplichtige zijn aangekocht om deze te leasen en daarna te verkopen, aangezien deze voertuigen door hem alleen voor de uitoefening van een belaste activiteit worden gebruikt.

50. Aan het herzieningsstelsel van artikel 20 van de Zesde richtlijn en het recht van de lidstaten om in het kader van dat stelsel het begrip investeringsgoederen te definiëren wordt bijgevolg geen afbreuk gedaan doordat het begrip „investeringsgoederen” bedoeld in artikel 19 van de Zesde richtlijn autonoom en op eenvormige wijze in de Gemeenschap moet worden uitgelegd.

51. Tegen mijn analyse verzet zich volgens mij evenmin de in artikel 19, lid 2, laatste volzin, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten verleende bevoegdheid om de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen op te nemen in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, ingeval de lidstaten gebruik maken van de in artikel 20, lid 5, geboden mogelijkheid.

52. Deze bepaling voorziet namelijk in de mogelijkheid om af te wijken van de regel dat de omzet betreffende de verkoop van investeringsgoederen niet bij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in aanmerking wordt genomen. Zij kan geen verruiming meebrengen van de werkingssfeer van artikel 19, lid 2, eerste en tweede volzin, van de Zesde richtlijn, die de handelingen opsommen waarvan de opbrengst bij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek moet worden uitgesloten.

53. Ten slotte ben ik, anders dan de Deense regering, van mening dat de uitlegging van het in artikel 17 van de Tweede richtlijn bedoelde begrip „investeringsgoederen” van het Hof in voornoemd arrest Verbond van Nederlandse Ondernemingen niet relevant is voor de beantwoording van de onderzochte vraag.

54. Deze uitlegging kan zeker wel toepasbaar zijn op artikel 19 van de Zesde richtlijn, gelet op de punten van overeenstemming tussen deze bepaling en artikel 17 van de Tweede richtlijn. Dit artikel 17 bepaalde namelijk dat de lidstaten de bevoegdheid hebben „de investeringsgoederen [...] uit te sluiten” van de in artikel 11 van de Tweede richtlijn bedoelde aftrekregeling, volgens welke iedere belastingplichtige de door hem aan de leverancier betaalde belasting voor goederen en diensten die hij voor bedrijfsdoeleinden had verworven, mocht aftrekken.

55. Artikel 17 van de Tweede richtlijn regelde dus, net als artikel 19 van de Zesde richtlijn, de voorwaarden waaronder investeringsgoederen in aanmerking moesten worden genomen in de aftrekregeling die bedoeld was om de neutraliteit van het btw-stelsel voor de belastingplichtige te waarborgen.⁽⁷⁾ De inzet van het verzoek om uitlegging van het begrip investeringsgoederen in de zaak Verbond van Nederlandse Ondernemingen was echter heel anders dan die in casu.

56. In die zaak had de verwijzende rechter namelijk te maken met de op grond van artikel 17 van de Tweede richtlijn vastgestelde Nederlandse regeling volgens welke slechts 67 % van de betaalde btw over de aankoop van „bedrijfsmiddelen” kon worden afgetrokken. Zoals uit de toelichting op deze regeling blijkt, wilde de Nederlands regering daarmee alle goederen die voor het drijven van de onderneming werden gebruikt, ook de kleine kantoorbehoeften, van het recht op aftrek uitsluiten door ze onder het begrip „bedrijfsmiddelen van de onderneming” te brengen.

57. Aangezien het Verbond van Nederlandse Ondernemingen van mening was dat dit begrip „bedrijfsmiddelen van de onderneming” ruimer was dan het begrip „investeringsgoederen” bedoeld in artikel 17 van de Tweede richtlijn, had het de betaalde btw over de aankoop van een lettertang en een antwoordkaart voor deelname aan een vergadering afgetrokken.

58. De verwijzende rechter zag zich derhalve voor de vraag gesteld, of dergelijke goederen al dan niet als investeringsgoederen moesten worden beschouwd en van het recht op aftrek konden worden uitgesloten. Daartoe vroeg hij het Hof te verduidelijken of onder dit begrip moest worden verstaan de goederen waarvan de aanschaffkosten niet als lopende uitgave worden geboekt, maar over meer dan een jaar worden uitgesmeerd.

59. In die context heeft het Hof geantwoord dat onder het begrip investeringsgoederen moet worden verstaan „goederen, die, gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, zich onderscheiden door hun duurzame aard en hun waarde, en waarvan de aanschaffingskosten normaliter dan ook niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven”.(8) Het Hof voegde hieraan toe dat de lidstaten een zekere beoordelingsruimte genieten met betrekking tot de eisen waaraan op het punt van de duurzaamheid en waarde van de goederen en van de toe te passen afschrijvingsregels moet zijn voldaan.(9)

60. Het ging derhalve in het arrest Verbond van Nederlandse Ondernemingen erom, dat de verwijzende rechter kon bepalen of kantoorbehoeften van geringe waarde als investeringsgoederen konden worden beschouwd en eventueel van het in de Tweede richtlijn bedoeld aftrekrecht konden worden uitgesloten. In dit arrest had het Hof niet met goederen te maken als de onderhavige, die een tijd in lease worden gegeven om vervolgens stelselmatig te worden verkocht.

61. Met andere woorden, al kunnen volgens de door het Hof in het arrest Verbond van Nederlandse Ondernemingen ontwikkelde criteria voertuigen die door een onderneming voor de uitoefening van haar economische activiteit zijn gekocht, investeringsgoederen in de zin van artikel 19 van de Zesde richtlijn zijn, kan uit deze criteria echter niet worden afgeleid dat deze voertuigen ook onder die kwalificatie vallen, wanneer de verkoop ervan na afloop van het leasecontract tot de normale activiteit van de belastingplichtige behoort.

62. Daarom is het volgens mij niet mogelijk om te verwijzen naar de uitlegging van het begrip investeringsgoederen van het Hof in het arrest Verbond van Nederlandse Ondernemingen als antwoord op de door de Højesteret gestelde vraag.

63. Aangezien noch de inhoud van de Zesde richtlijn noch de rechtspraak omtrent het begrip investeringsgoederen uitsluitel geeft, zal volgens vaste rechtspraak aan de hand van de systematiek van de aftrekregeling, waarvan het begrip investeringsgoederen deel uitmaakt, en het doel ervan, de betekenis en de draagwijdte van dit begrip voor de oplossing van het geschil in het hoofdgeding moeten worden vastgesteld.(10)

64. Volgens vaste rechtspraak beoogt de door de Zesde richtlijn ingevoerde aftrekregeling de neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel te waarborgen. Aldus heeft de aftrekregeling tot doel, de belastingplichtige geheel te ontlasten van de btw die hij in het kader van zijn activiteiten die zelf aan deze heffing zijn onderworpen, heeft betaald.(11)

65. Wanneer een belastingplichtige goederen of diensten koopt voor de uitoefening van zowel belaste als vrijgestelde activiteiten, is het doel van de artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn, hem in staat te stellen het deel van de btw over de aankoop van deze goederen en diensten dat wordt geacht overeen te komen met het aandeel dat hun gebruik in de belaste

activiteiten vertegenwoordigt, geheel af te trekken.

66. Bij de invoering van de regeling betreffende het pro rata voor de aftrek in de artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn is de gemeenschapswetgever van de veronderstelling uitgegaan, dat het aandeel van deze goederen en diensten met een gemengde bestemming in het gebruik voor respectievelijk belaste en vrijgestelde activiteiten evenredig is aan de omzet van elk van deze twee soorten activiteiten.

67. Aldus bepaalt artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn dat het pro rata voor de aftrek van de btw over de aankoop van deze goederen en diensten de uitkomst is van een breuk waarvan de teller bestaat uit de omzet met betrekking tot belaste handelingen en de noemer uit de totale omzet.

68. Dat artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn de omzet met betrekking tot de verkoop van „investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt” uitsluit van deze berekening, is dan ook logisch. De opbrengst van de verkoop van deze goederen moet buiten beschouwing blijven, omdat deze verkoop in beginsel uitzonderlijk is of althans ongebruikelijk. Bijgevolg hoeft bij deze verkoop het gebruik van goederen en diensten met een gemengde bestemming niet evenredig te zijn met het aandeel van de daarmee gegenereerde omzet. Het opnemen van deze omzet in de pro rata-berekening van de aftrek zou de uitkomst ervan derhalve in die zin vertekenen, dat deze niet meer het respectieve aandeel weergeeft waarin de goederen en diensten met gemengde bestemming voor belaste en voor vrijgestelde activiteiten worden aangewend.

69. Deze analyse vindt steun in het arrest van 11 juli 1996, Régie Dauphinoise⁽¹²⁾, waarin het Hof de redenen heeft uitgelegd waarom artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn ook bepaalt dat voor de berekening van het pro rata voor de aftrek de omzet met betrekking tot toekomstige handelingen ter zake van onroerende goederen of toekomstige financiële handelingen buiten beschouwing moet worden gelaten. Volgens het Hof zou de berekening van de aftrek worden vervalst, indien alle opbrengsten van financiële handelingen van de belastingplichtige die verband houden met een belastbare activiteit, in de noemer van de voor de pro-rataberekening gebruikte breuk moesten worden opgenomen, zelfs wanneer de verkrijging van die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceert.

70. De uitsluiting van zowel de omzet uit de verkoop van de investeringsgoederen als van de omzet uit toekomstige handelingen wordt derhalve gerechtvaardigd door het feit dat deze handelingen niet de gebruikelijke activiteit van de belastingplichtige zijn.

71. Deze rechtvaardiging werd overigens, zoals verzoeksters in het hoofdgeding benadrukken, duidelijk onder woorden gebracht in de considerans van het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad, dat de Commissie op 29 juni 1973 heeft ingediend.⁽¹³⁾

72. Het in artikel 19 van de Zesde richtlijn bedoelde begrip „investeringsgoederen” mag derhalve geen goederen omvatten waarvan de aankoop en vervolgens de verkoop tot de gebruikelijke aan de btw onderworpen activiteit van de belastingplichtige behoren. Wanneer deze aan? en verkoop tot deze gebruikelijke activiteit behoren, is immers vereist dat door de belastingplichtige verworven goederen en diensten voor de uitoefening van zijn belaste activiteiten worden gebruikt. De omzet uit de verkoop van deze goederen moet derhalve in de berekening van het pro rata voor de aftrek in aanmerking worden genomen, opdat het de gewone activiteiten van de belastingplichtige en derhalve het aandeel in het gebruik van de goederen en diensten met een gemengde bestemming voor belaste activiteiten kan weerspiegelen. Anders zou de belastingplichtige voor dat gebruiksandeel niet de btw-terugbetaling waarop hij aanspraak heeft, kunnen verkrijgen en zou de doelstelling van de neutraliteit van het communautaire btw-stelsel niet worden bereikt.

73. In casu blijkt uit de informatie van de verwijzende rechter dat de aan? en verkoop van de leasevoertuigen professioneel en stelselmatig was georganiseerd en dat de verwachte verkoopopbrengst bij de vaststelling van het leasebedrag in aanmerking werd genomen. Bijgevolg was de verkoop van deze voertuigen geen activiteit van bijkomstige aard, maar een gebruikelijke en normale activiteit. Zoals de Commissie opmerkt, bevestigt het door Erhvervsfinans in 1998 verkochte aantal voertuigen dit.

74. In die omstandigheden staat buiten kijf dat de algemene kosten die deze onderneming heeft gemaakt voor haar bedrijfsruimte, kantooruitrusting, computerapparatuur, telefoon, de controle van kas en boeken, enz., ook tot deze verkoop hebben bijgedragen. Het lijkt derhalve gerechtvaardigd dat de omzet die daarop betrekking heeft, in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, zodat de belastingplichtige daadwerkelijk ontlast wordt van het gedeelte van de btw dat op de algemene kosten voor de uitoefening van deze belaste activiteit drukt.

75. Daarom geef ik als antwoord in overweging, dat de uitdrukking „investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt” in artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat zij niet mede goederen omvat die een leaseonderneming koopt voor zowel leasingdoeleinden als wederverkoop na afloop van het leasecontract, wanneer de verkoop van deze goederen na de leasing tot de gebruikelijke economische activiteiten van deze onderneming behoort.

IV – Conclusie

76. Gelet op het voorgaande geef ik in overweging, op de door de Højesteret gestelde prejudiciële vraag als volgt te antwoorden:

„De uitdrukking ‚investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt’ in artikel 19, 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, moet aldus worden uitgelegd dat zij niet mede goederen omvat die een leaseonderneming koopt voor zowel leasingdoeleinden als wederverkoop na afloop van het leasecontract, wanneer de verkoop van deze goederen na de leasing tot de gebruikelijke economische activiteiten van deze onderneming behoort.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Richtlijn van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme

grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 – Hierna: „Erhvervsfinans”.

4 – Arrest van 1 februari 1977 (51/76, Jurispr. blz. 113).

5 – Richtlijn van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn”). Krachtens artikel 17 van deze richtlijn konden de lidstaten gedurende een overgangperiode de investeringsgoederen geheel of gedeeltelijk van de aftrekregeling uitsluiten.

6 – Arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 25).

7 – Zie in deze zin ook arrest van 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 55).

8 – Punt 12.

9 – Punt 17.

10 – Zie met name arrest van 15 juli 2004, Harbs (C-321/02, Jurispr. blz. I-7101, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie voor een recente toepassing, arrest van 25 oktober 2007, CO.GE.P (C-174/06, Jurispr. blz. I-00000, punt 30).

11 – Arrest van 22 juni 1993, Sofitam (C-333/91, Jurispr. blz. I-3513, punt 10).

12 – C-306/94, Jurispr. blz. I-3695, punt 21.

13 – Voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73). In dit voorstel werd artikel 19, lid 2, als volgt verklaard: „[D]e in dit lid bedoelde elementen moeten voor de berekening van het verhoudingsgetal buiten beschouwing worden gelaten, opdat deze elementen de werkelijke betekenis van de bedrijfsuitoefening niet verkeerd weerspiegelen, te weten voor zover dergelijke elementen geen uitvloeisel zijn van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Dit is het geval bij de verkoop van investeringsgoederen en van de slechts incidenteel uitgevoerde handelingen met betrekking tot onroerende goederen of de financiering; met andere woorden de handelingen die ten opzichte van de totale omzet van het bedrijf slechts van secundaire of toevallige betekenis zijn. Deze handelingen worden overigens slechts buiten beschouwing gelaten indien zij niet tot de gebruikelijke bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige behoren” (blz. 20).