

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 1 maart 2012 (1)

Zaak C-334/10

X

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

„Belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Aftrek van voorbelasting – Aanpassingen aan bedrijfsdoeleinden om deel ervan tijdelijk voor privédoeleinden te gebruiken – Belasting van privégebruik”

I – Inleiding

1. Binnen de omvangrijke rechtspraak over de aftrek van voorbelasting in het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde heeft zich al vroeg een specialisme met eigen uitvoerige rechtspraak ontwikkeld, dat zich uitsluitend inlaat met de aftrek van de voorbelasting bij de aanschaf van investeringsgoederen die zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden worden gebruikt.(2) In eerste instantie gaat het om gebouwen en personenwagens die een belastingplichtige gedurende vele jaren zowel in het kader van zijn onderneming als in zijn privéleven gebruikt. Alleen het bedrijfsmatige gebruik van deze goederen is relevant voor de belasting over de door de onderneming toegevoegde waarde en slechts in die mate moet de voorbelasting die over deze goederen is geheven, worden geneutraliseerd. De belastingtechnische en praktische toepassing van dit eenvoudige beginsel gaat evenwel met veel moeilijkheden gepaard.

2. In dit verband bestaat geen onduidelijkheid over het recht op aftrek van de voorbelasting voor gebouwen die van meet af aan zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden worden opgetrokken. De belastingplichtige heeft in dat geval de mogelijkheid eerst de voorbelasting over de constructie van het gebouw volledig af te trekken, maar hij moet ter compensatie vervolgens btw afdragen over het privégebruik van het gebouw.(3) Uiteindelijk wordt aldus in de loop der tijd de oorspronkelijke aftrek van btw ten dele opnieuw gecorrigeerd.

3. Maar hoe vergaat het nu – en dat is precies de vraag van de verwijzende rechter – de aftrek van voorbelasting ingeval een gebouw dat eerst uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden is gebruikt, vervolgens wordt verbouwd om gedeeltelijk en ook nog eens tijdelijk te dienen als privéwoning?

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

4. Artikel 17 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(4), zoals van toepassing in 2000(5) (hierna: „Zesde richtlijn”), betreffende het „[o]ntstaan en [de] omvang van het recht op aftrek”, bepaalt onder meer:

„[...]

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke 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;

[...]”

5. De handelingen van de belastingplichtige worden regelmatig belast overeenkomstig artikel 2 van de Zesde richtlijn, dat onder meer 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;

[...]”

6. Ingevolge artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn wordt de belastingplicht van artikel 2, punt 1, ervan uitgebreid als volgt:

„2. 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 de belasting over de toegevoegde waarde 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.

[...]”

7. Hoofdstuk VIII, „Maatstaf van heffing”, van de Zesde richtlijn bevat artikel 11, dat bepaalt:

„A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

[...]

c) voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven;

[...]"

B – *Nederlands recht*

8. Volgens de verklaringen van de verwijzende rechter verleent artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 de ondernemer recht op aftrek van de voorbelasting voor diensten die in het kader van zijn onderneming worden gebezigd.

III – **Feiten en prejudiciële vragen**

9. In het hoofdgeding betwist een belastingplichtige de rechtmatigheid van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting voor 2000.

10. De belastingplichtige, verzoekster in het hoofdgeding, is een vennootschap onder firma zonder rechtspersoonlijkheid die in 2000 een groothandel in autolakken dreef. De twee vennoten zijn een echtpaar.

11. In 1999 heeft het echtpaar een bedrijfsloods aangekocht en deze loods werd in het kader van de groothandel gebruikt. Begin 2000 werd een gedeelte van de zolderetage van de bedrijfsloods geschikt gemaakt voor tijdelijke bewoning door de twee vennoten en hun kinderen. Daarbij zijn twee dakkapellen en een portaal aangebracht en zijn een badkamer en een toilet aangelegd. Voor deze werkzaamheden werd omzetbelasting in rekening gebracht.

12. Deze verbouwde zolderetage werd gedurende 23 maanden als woning gebruikt. Daarna werd de zolderetage voor bedrijfsdoeleinden geschikt gemaakt en als kantoor met instructieruimte in gebruik genomen. De dakkapellen, het portaal, de badkamer en het toilet werden behouden.

13. De belastingplichtige heeft de btw over de verbouwingswerkzaamheden van de zolderetage volledig in aftrek gebracht. De Nederlandse belastingdienst heeft echter aftrek van btw geweigerd voor zover de werkzaamheden de dakkapellen en het portaal betroffen, daar alleen de aanleg van de badkamer en van het toilet ook voor bedrijfsdoeleinden heeft plaatsgevonden.

14. Deze beslissing is door de rechter in eerste aanleg bevestigd op grond dat de werkzaamheden voor het aanbrengen van de dakkapellen en het portaal uitsluitend zijn verricht met het oog op bewoning van de zolderetage door de twee vennoten.

15. Tegen deze uitspraak heeft de belastingplichtige beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden, die het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

„Heeft een belastingplichtige die een gedeelte van een tot zijn bedrijf behorend investeringsgoed tijdelijk gebruikt voor privédoeleinden – gelet op artikel 6, lid 2, eerste alinea en letters a en b, artikel 11, A, lid 1, aanhef en letter c, en artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn – recht op aftrek van de btw op uitgaven gedaan voor duurzame aanpassingen, uitsluitend gedaan met het oog op dat gebruik voor privédoeleinden? Maakt het voor de beantwoording van deze vraag verschil of bij de aanschaf van het investeringsgoed aan de belastingplichtige btw in rekening is gebracht die hij in aftrek heeft gebracht?”

16. In het onderhavige geding zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Nederlandse regering en de Europese Commissie. Er heeft geen terechtzitting plaatsgevonden.

IV – **Juridische analyse**

17. De twee prejudiciële vragen, die hierna samen worden onderzocht, betreffen het bestaan

van het recht op aftrek van voorbelasting in een specifieke feitelijke context zoals die door de verwijzende rechter is uiteengezet.

18. De voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting zijn in casu vervat in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Volgens deze bepaling moet de belastingplichtige van een andere belastingplichtige een dienst hebben ontvangen, waarover hij btw heeft betaald (handelingen in een eerder stadium). Bovendien moeten deze handelingen in een eerder stadium zijn gebruikt voor zijn belaste handelingen (handelingen in een later stadium).

19. De handelingen in een eerder stadium waarvoor het recht op aftrek van de btw in casu wordt betwist, zijn alleen de diensten die in het kader van de verbouwing van de zolderetage zijn verricht voor de constructie van twee dakkapellen en een portaal (hierna: de „aanpassingen”).

20. De prejudiciële vragen zien evenwel niet op het recht op aftrek van de voorbelasting over de aankoop van het reeds bestaande gebouw waaraan de aanpassingen zijn uitgevoerd. De btw-behandeling van de aankoop van het gebouw is – in het kader van de tweede prejudiciële vraag – slechts relevant wanneer die van invloed kan zijn op de aftrek van de btw over de aanpassingen.

21. Voor de aanpassingen kan overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn slechts recht op aftrek van de voorbelasting bestaan wanneer zij voor belaste handelingen in een later stadium zijn gebruikt. Aangezien de aanpassingen eerst voor privédoeleinden hebben gediend en de zolderetage naderhand als bureau met instructieruimte is gebruikt in het kader van de onderneming, moet daarenboven rekening worden gehouden met de rechtspraak betreffende het recht op aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen, waarnaar alle belanghebbenden in de procedure terecht hebben verwezen.

22. Ik zal eerst en vooral aandacht besteden aan deze rechtspraak, waarin voorwaarden voor de aftrek van de voorbelasting worden gesteld die niet rechtstreeks uit de bepalingen van de richtlijn af te leiden vallen (punt A). Daarna zal ik onderzoeken of deze voorwaarden in casu toepassing kunnen vinden (punt B).

A – De rechtspraak betreffende het recht op aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen

1. Bestemming van een investeringsgoed

23. Volgens vaste rechtspraak – die uiteindelijk teruggaat tot het arrest Lennartz(6) – heeft een belastingplichtige, wanneer hij een investeringsgoed zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden gebruikt, inzake de btw de keuze om dit goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij geheel in zijn privévermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel wordt gehouden, hetzij slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen.(7)

24. Opteert hij ervoor om het investeringsgoed volledig voor zijn bedrijfsvermogen te bestemmen, dan is de over de aankoop van het goed verschuldigde voorbelasting in de regel volledig en onmiddellijk aftrekbaar.(8)

25. Dit betreft niet alleen de voorbelasting die op de aankoop van een gebruiksklaar goed drukt, maar ook – hetgeen met name voor gebouwen relevant is – de over de vervaardiging van een goed verschuldigde btw(9), bijvoorbeeld over de aankoop van bouwmaterialen of de uitvoering van bouwwerkzaamheden. In dit geval betreft de kwestie van de bestemming en het gebruik van het goed noodzakelijkerwijs het vervaardigde goed en niet de diensten die voor de vervaardiging van dit goed moesten worden verricht.

2. Gebruik voor belaste handelingen in een later stadium

26. Wanneer een gemengd goed volledig voor het bedrijfsvermogen wordt bestemd, heeft dit tot gevolg dat overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a – juncto artikel 2, punt 1 – van de Zesde richtlijn btw moet worden geheven over het gebruik van het goed, voor zover dit voor privédoeleinden is.(10) Op deze wijze wordt voorkomen dat de belastingplichtige tegenover de eindverbruiker een ongerechtvaardigd voordeel geniet(11) en dat het eindverbruik voor privédoeleinden van de belastingplichtige niet wordt belast(12).

27. Tegen deze achtergrond vormt het gebruik van het goed voor privédoeleinden een belaste handeling in een later stadium in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.(13) Aldus is ook voor het deel van het investeringsgoed dat voor privégebruik dient, voldaan aan de in dit artikel gestelde voorwaarden voor aftrek van de voorbelasting. Wanneer het privégebruik daarentegen niet kan worden belast, kan dienovereenkomstig ook geen recht op aftrek ontstaan hoewel het investeringsgoed volledig tot het bedrijf behoort. Een dergelijke situatie kan zich voordoen wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn.(14)

28. Daarenboven vindt de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij een ten dele voor privédoeleinden gebruikt investeringsgoed na het arrest Puffer evenmin toepassing wanneer het investeringsgoed weliswaar ten dele voor privédoeleinden en ten dele voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt maar de belastingplichtige het investeringsgoed in het kader van zijn onderneming uitsluitend gebruikt voor handelingen in een later stadium die van de btw zijn vrijgesteld.(15) In een dergelijk geval dient het goed weliswaar voor gemengd gebruik, maar in het kader van de onderneming worden geen belaste handelingen verricht. Hieruit volgt dat overeenkomstig de rechtspraak slechts recht op aftrek van de voorbelasting voor een voor gemengd gebruik bestemd investeringsgoed kan ontstaan op voorwaarde dat het – althans gedeeltelijke – bedrijfsmatige gebruik van een goed wordt belast.

29. Aldus luidt de conclusie dat bij de beoordeling of recht op aftrek van de voorbelasting bestaat voor de aankoop of de vervaardiging van een ten dele voor privédoeleinden gebruikt investeringsgoed, moet worden nagegaan of het bedrijfsmatige gebruik wordt belast en ook of het privégebruik wordt belast.

3. Doel en strekking

30. Bij de hierboven besproken rechtspraak zijn herhaaldelijk principiële vraagtekens geplaatst, maar het Hof heeft telkens na een grondig onderzoek zijn rechtspraak bevestigd.(16)

31. De reden waarom een belastingplichtige in geval van gemengd gebruik van een investeringsgoed de keuze wordt gelaten om het goed volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen en dus in principe om de voorbelasting ondanks een gedeeltelijk privégebruik volledig af te trekken, schuilt in de mogelijkheid om latere wijzigingen van het gebruik in de vorm van een grotere omvang van het bedrijfsmatig gebruikte gedeelte zonder fiscale nadelen door te voeren.(17)

32. Indien de belastingplichtige bij gemengd gebruik van een investeringsgoed enkel de mogelijkheid zou hebben om het goed voor het bedrijfsmatig gebruikte gedeelte te bestemmen voor zijn bedrijfsvermogen, dan zou aftrek van de voorbelasting voor het voor privédoeleinden gebruikte gedeelte definitief uitgesloten zijn. Dan blijft het voor privédoeleinden gebruikte gedeelte tot het privévermogen behoren. Wanneer het tot het privévermogen bestemde gedeelte van een goed naderhand bedrijfsmatig wordt gebruikt, kan achteraf geen recht op aftrek van de voorbelasting meer ontstaan. De Zesde richtlijn voorziet niet in een correctiemechanisme voor dat geval.(18)

33. Bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(19) heeft de Uniewetgever dit probleem ten dele opgelost, weliswaar pas voor latere belastbare tijdvakken dan het tijdvak dat in het hoofdgeding aan de orde is.(20) Ingevolge artikel 168 bis, dat is ingevoegd in de thans geldende richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(21), bestaat bij gemengd gebruik van onroerende goederen – en ook voor andere goederen indien de lidstaten daarvoor opteren – enkel nog een gedeeltelijk recht op aftrek van de voorbelasting. Deze gedeeltelijke uitsluiting van het recht van aftrek van de voorbelasting wordt ongetwijfeld voortaan in verband gebracht met een correctiemogelijkheid bij een later gewijzigde omvang van het gebruik.

B – Toepassing van de rechtspraak op het onderhavige geval

34. Bijgevolg moet klaarheid worden geschapen over de vraag of het een belastingplichtige in een feitelijke situatie als die in het hoofdgeding overeenkomstig de hierboven besproken rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting is toegestaan de voorbelasting over de aanpassingen volledig af te trekken ingeval hij het investeringsgoed ten dele voor privédoeleinden gebruikt.

35. Zoals de Commissie terecht heeft aangevoerd, lijdt dit geen twijfel wanneer de aanpassingen vóór de verkrijging van het gebouw zijn uitgevoerd. Bij de verkrijging van een gebouw dat ten dele als bedrijfsloods en ten dele als woning dient, heeft de belastingplichtige het recht gehad dat gebouw volledig voor zijn bedrijfsvermogen te bestemmen zodat hij het recht verkreeg de volledige voorbelasting af te trekken, terwijl het gebruik van de woning voor privédoeleinden achteraf werd belast.

36. Dat geldt evenzeer wanneer de belastingplichtige het gebouw zelf heeft neergezet en van meet af aan een deel ervan als woning bestemt.

37. Tegen deze achtergrond moet thans worden onderzocht of de loutere omstandigheid dat de aanpassingen pas achteraf zijn uitgevoerd, een rol speelt bij de beantwoording van de vraag of recht op aftrek van de voorbelasting bestaat. Daartoe moet eerst worden nagegaan of de belastingplichtige met betrekking tot de aanpassingen het recht heeft een investeringsgoed volledig voor zijn bedrijfsvermogen te bestemmen (punt 1). Vervolgens moet worden bekeken hoe het gebruik voor bedrijfsdoeleinden en het privégebruik van dit investeringsgoed worden belast

(punt 2).

1. Bestemming van een investeringsgoed voor het bedrijfsvermogen

38. Zoals reeds is uiteengezet, hangt het recht op aftrek van de voorbelasting over diensten die worden verricht voor de vervaardiging van een investeringsgoed, ervan af of het vervaardigde investeringsgoed voor het bedrijfsvermogen is bestemd.(22) Voor het vervaardigde investeringsgoed moet het recht bestaan om dit goed volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen. Pas dan bestaat het principiële recht om de voorbelasting over de diensten die zijn verricht voor de vervaardiging ervan, volledig af te trekken.

39. Aangezien het in casu gaat om aanpassingen aan een reeds bestaand gebouw, moet eerst worden bepaald wat in zoverre als een vervaardigd investeringsgoed moet worden beschouwd (punten a en b), en daarna dient te worden onderzocht of het recht bestaat dit goed volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen (punt c).

a) Globale of afzonderlijke behandeling van de aanpassingen

40. In casu zijn twee benaderingen mogelijk: men kan de aanpassingen als – achteraf gemaakte – vervaardigingskosten van het gebouw dan wel als vervaardigingskosten voor een eigen investeringsgoed beschouwen.

41. Ziet men de aanpassingen als een deel van de vervaardigingskosten van het gehele gebouw, dan hangt het recht op aftrek van de voorbelasting over deze aanpassingen af van de bestemming van het gebouw waaraan de aanpassingen zijn uitgevoerd. Is het gebouw volledig voor het bedrijfsvermogen bestemd, dan bestaat in principe het recht op volledige aftrek van de voorbelasting over de aanpassingen.

42. Tegen deze achtergrond is het a priori niet relevant of de aanpassingen dienen voor de constructie van een uitsluitend voor privédoeleinden te gebruiken woning. Wanneer een belastingplichtige een groot aantal goederen en diensten betreft om een gebouw neer te zetten, wordt overeenkomstig de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting in geval van ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen immers ook niet voor elke handeling in een eerder stadium afzonderlijk uitgezocht of recht op aftrek van voorbelasting bestaat.(23)

43. Een belastingplichtige kan het door hem vervaardigde gebouw daarentegen in zijn geheel bestemmen voor zijn bedrijfsvermogen. In dat geval heeft hij in beginsel recht op aftrek van de volledige voorbelasting over alle handelingen in een eerder stadium die zijn verricht voor de vervaardiging van het gebouw. Deze regel geldt, ook al kan normaliter van afzonderlijke handelingen in een eerder stadium worden aangenomen dat zij uitsluitend voor privédoeleinden dienen, zoals de levering van ramen voor het privégedeelte.

44. Ook het door de verwijzende rechter aangehaalde arrest Bakcsi pleit er niet meteen tegen dat later uitgevoerde aanpassingen hetzelfde lot volgen als de oorspronkelijke vervaardigingskosten. In dat arrest heeft het Hof weliswaar vastgesteld dat de bestemming van een investeringsgoed niet bepalend is voor het recht op aftrek van de voorbelasting over de handelingen in een eerder stadium voor het gebruik en het onderhoud van dit investeringsgoed.(24) Daaruit volgt dat het recht op aftrek van de voorbelasting over de handelingen in een eerder stadium die zijn verricht, bijvoorbeeld voor het gebruik en het onderhoud van een gebouw, los van de bestemming van het gebouw voor het bedrijfsvermogen moet worden gezien.

45. De verwijzende rechter heeft er echter zelf al op gewezen dat de uitgaven voor de

aanpassingen in casu niet aan te merken zijn als kosten van gebruik of onderhoud.(25) Ook mijns inziens vormen deze aanpassingen geen handelingen in een eerder stadium die het gebruik of het onderhoud van een gebouw in het kader van de bedrijfsvoering verzekeren, maar betreffen zij de inrichting van het gebouw zelf doordat met de aanpassingen de vorm en de gebruiksmogelijkheid van het gebouw zijn gewijzigd. Het arrest Bakcsi is derhalve hier niet van toepassing.

46. Stellig vloeit uit deze rechtspraak het beginsel voort dat de bestemming van een handeling in een eerder stadium voor het bedrijfsvermogen in de regel voor elke handeling in een eerder stadium afzonderlijk moet worden onderzocht.

47. Deze benadering is ook in lijn met de vaste rechtspraak betreffende de belasting van handelingen in een later stadium. Volgens deze rechtspraak volgt uit artikel 2 van de Zesde richtlijn dat elke levering van een goed of elke dienstverrichting in de regel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.(26)

48. Voorts moet rekening worden gehouden met de rechtspraak volgens welke alleen wie als belastingplichtige een handeling in een eerder stadium betreft, recht op aftrek van de erover betaalde btw heeft.(27) Wie een goed uitsluitend voor privédoeleinden betreft, handelt daarentegen als een particulier en niet als een belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn.(28)

49. Wordt de aftrek van de voorbelasting over om het even welke achteraf uitgevoerde aanpassingen evenwel afhankelijk van de bestemming van het gebouw gesteld, dan moet deze aftrek ook worden toegestaan bij achteraf uitgevoerde aanpassingen die duurzaam voor privédoeleinden dienen. Dan is naar mijn mening niet langer aan de hierboven aangehaalde rechtspraak voldaan. Een handeling in een eerder stadium die volledig en duurzaam voor privédoeleinden wordt gebruikt, kan immers niet worden aangemerkt als een handeling van een belastingplichtige. Anders zou de voor het btw-stelsel vereiste afbakening tussen handelingen van een belastingplichtige en handelingen van een particulier niet meer mogelijk zijn.

50. Bovendien zouden de gevolgen van een globale benadering van de btw-behandeling van een gebouw en de daaraan achteraf uitgevoerde aanpassingen evenmin verenigbaar zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit. Op grond van dit beginsel moet een belastingplichtige de btw enkel dragen wanneer die betrekking heeft op goederen of diensten die hij voor privédoeleinden en niet voor zijn belastbare beroepsactiviteiten gebruikt.(29)

51. Een globale benadering van een gebouw en de daaraan achteraf uitgevoerde aanpassingen zou ook tot gevolg hebben dat een belastingplichtige die aan een gebouw duurzame, uitsluitend voor zijn bedrijfsvoering nodige aanpassingen uitvoert, geen aanspraak zou kunnen maken op aftrek van de voorbelasting wanneer het gebouw voorheen volledig voor zijn privévermogen is bestemd. De over de aanpassingen voldane btw moet de belastingplichtige dus definitief dragen ofschoon het resultaat voor zijn bedrijfsactiviteiten wordt gebruikt.

52. Tegen deze achtergrond ontstaat dan op de regel van de globale benadering van handelingen in een eerder stadium die dienen tot vervaardiging van een gebouw voor gemengd gebruik, zoals die impliciet is erkend in de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen(30), een uitzondering die om praktische redenen, met name gelet op het nauwe temporele verband tussen de vervaardigingsdiensten, gerechtvaardigd is. Bij die globale benadering wordt rekening gehouden met de omstandigheid dat wanneer voor de constructie van een gebouw een groot aantal handelingen in een eerder stadium nodig is, de bestemming telkens opnieuw van elke afzonderlijke handeling in een eerder stadium voor privédoeleinden dan wel voor bedrijfsdoeleinden gepaard zouden gaan met aanzienlijke afbakeningsproblemen en heel wat

administratieve rompslomp. Dat ligt evenwel anders voor de verhouding tussen de oorspronkelijke constructie van een gebouw en de daaraan achteraf uitgevoerde aanpassingen, die telkens afzonderlijk kunnen worden beschouwd, daar zij zonder meer objectief te scheiden zijn en een nauw temporeel verband ertussen ontbreekt.

53. Overigens is in de rechtspraak van het Hof reeds lang erkend dat afzonderlijke delen van een goed in zijn geheel onderscheiden voor het privévermogen dan wel het bedrijfsvermogen kunnen worden bestemd.⁽³¹⁾ Uit het oogpunt van de btw is het aldus niet ongebruikelijk dat afzonderlijke delen van een gebouw onderscheiden worden behandeld.

54. Alles bij elkaar genomen kan de aftrek van voorbelasting bij achteraf uitgevoerde aanpassingen aan een investeringsgoed niet afhankelijk zijn van de bestemming van het investeringsgoed zelf. In zoverre sluit ik mij aan bij het standpunt van de Nederlandse regering, dat het gegeven alleen dat het gebouw als zodanig is bestemd voor het bedrijfsvermogen van de belastingplichtige, niet automatisch ertoe leidt dat de aanpassingen eveneens voor het bedrijfsvermogen worden bestemd.

b) Verbouwingswerkzaamheden als eigen investeringsgoed

55. Zo de aftrek van voorbelasting over achteraf uitgevoerde aanpassingen aldus in beginsel los van de bestemming van het gebouw moet worden gezien, rijst vervolgens de vraag of door deze aanpassingen een eigen investeringsgoed ontstaat.

56. In dit opzicht ligt het standpunt voor de hand dat verbouwingswerkzaamheden voor de constructie van een woning in de zolderetage van een gebouw in hun geheel beschouwd hebben geleid tot de vervaardiging van een investeringsgoed in de vorm van een woning. Daartoe behoren niet alleen de dakkapellen en het portaal, die zijn geplaatst in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aanpassingen. Ook de ingebouwde badkamer en het toilet, waarvoor de belastingplichtige reeds aftrek van de voorbelasting was toegestaan, maken dan deel uit van dit eigen investeringsgoed.

57. Of voor de bestemming van dit investeringsgoed het plaatsen van de dakkapellen en van het portaal moet worden gescheiden van de inrichting van de badkamer en het toilet, is een feitelijke vraag die de verwijzende rechter moet beantwoorden. Bij deze beoordeling is van doorslaggevend belang of er tussen de verbouwingswerkzaamheden voor de dakkapellen, het portaal, de badkamer en het toilet een nauw objectief en temporeel verband bestaat, dat vergelijkbaar is met het verband tussen de constructiewerkzaamheden van een gebouw.

58. In elk geval bestaat er mijns inziens geen afdoende reden waarom de ingebouwde woning met of zonder de dakkapellen en het portaal niet als een eigen investeringsgoed kan worden aangemerkt.

59. Zoals advocaat-generaal Mengozzi reeds heeft uiteengezet, zijn de wezenlijke elementen van de definitie van een investeringsgoed, zoals die geldt in samenhang met de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen, de duurzaamheid van het goed en de dienovereenkomstige afschrijving van de aanschaffingskosten.⁽³²⁾ Aan deze kenmerken voldoen zowel de voltooide woning als de dakkapellen en het portaal die ten tijde van de in casu omstreden aanpassingen zijn geplaatst.

60. Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het gegeven dat zowel de woning als de dakkapellen en het portaal deel uitmaken van een ander investeringsgoed.

61. Advocaat-generaal Mengozzi heeft er weliswaar voor gepleit om bij goederen die na de

aanschaf van een investeringsgoed in dit goed worden vermengd en zo de waarde ervan doen stijgen, om redenen die verband houden met de eenvoud van het gemeenschappelijke btw-stelsel, de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen buiten toepassing te laten en in plaats daarvan de voorbelasting onmiddellijk op te delen. Hij doelde daarbij evenwel enkel op onderhoudskosten die worden gemaakt om een reeds bestaand deel van een investeringsgoed door een nieuw deel te vervangen.(33)

62. Het onderhavige geval betreft evenwel niet dergelijke onderhoudskosten, maar de constructie van nieuwe delen van een gebouw die voorheen niet bestonden. Daar de constructie van nieuwe delen van een gebouw die voor gemengd gebruik dienen, geen overdreven frequent fenomeen is, kan het naar verwachting geen al te moeilijke opgave zijn om voor de toepassing van de btw met meerdere investeringsgoederen binnen één gebouw rekening te houden.

63. Op grond van de vaststelling dat zelfs de dakkapellen en het portaal op zich beschouwd een eigen investeringsgoed kunnen vormen, is het uiteindelijk overbodig geworden te antwoorden op de vraag of de beginselen van de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen ook gelden voor andere goederen dan investeringsgoederen.(34)

c) Gedeeltelijk privégebruik

64. Ten slotte hangt het principiële recht op volledige aftrek van de voorbelasting over de aanpassingen ook nog ervan af of het vervaardigde investeringsgoed – in casu dus hetzij de ingebouwde woning hetzij de dakkapellen en het portaal – behalve voor privédoeleinden ook voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt. Is dat het geval, dan is het mogelijk het investeringsgoed volledig in het bedrijfsvermogen op te nemen.

65. Zo de verwijzende rechter vaststelt dat de ingebouwde woning in haar geheel als een eigen investeringsgoed moet worden aangemerkt, dan is het mogelijk dit goed voor het bedrijfsvermogen te bestemmen. In het hoofdgeding lijkt immers vast te staan dat delen van de ingebouwde woning – namelijk de badkamer en het toilet – van meet af aan ook voor bedrijfsdoeleinden zijn gebruikt.(35) De in het hoofdgeding omstreden aanpassingen voor het plaatsen van de dakkapellen en het portaal zijn dan uitgevoerd voor de vervaardiging van een goed dat zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden is gebruikt. In dat geval volgt de ingebouwde woning het lot van een voor gemengd gebruik neergezet privégebouw. Welke doeleinden daarbij het plaatsen van de dakkapellen en van het portaal afzonderlijk beschouwd dient, is niet relevant aangezien het gemengd gebruik van het investeringsgoed in zijn geheel beschouwd bepalend is.(36)

66. De verwijzende rechter doelt in zijn prejudiciële vragen echter alleen op aanpassingen die uitsluitend met het oog op privégebruik zijn uitgevoerd. Tegen de achtergrond van de vaststellingen die ik tot dusver heb gedaan, is deze vraag terecht voor zover het bij de dakkapellen en het portaal gaat om een eigen investeringsgoed. Teneinde op de prejudiciële vragen te antwoorden voor het geval de verwijzende rechter in kader van het onderzoek van de feiten tot deze slotsom komt, ga ik hierna bij mijn verdere bespreking uit van de premisse dat de dakkapellen en het portaal een eigen investeringsgoed vormen.

67. In dat geval vertoont het onderhavige geval een bijzonder kenmerk vergeleken met de tot nu toe geldende rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen. De dakkapellen en het portaal worden chronologisch achtereenvolgens voor verschillende doeleinden gebruikt: blijkens de feitelijke uiteenzetting van de verwijzende rechter heeft het echtpaar de dakkapellen en het portaal eerst uitsluitend voor privédoeleinden in het kader van zijn privéwoning gebruikt en vervolgens

uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden in het kader van het gebruik van de zolderetage als kantoor en instructieruimte. Of in een dergelijk geval sprake is van gemengd gebruik in de zin van de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen, moet daarom hierna nader worden onderzocht.

i) Het arrest Lennartz

68. In dit verband heeft de Nederlandse regering terecht erop gewezen dat het noodzakelijk is te verifiëren of het echtpaar bij het betrekken van de diensten voor de aanpassingen eigenlijk wel als belastingplichtige heeft gehandeld. Alleen wie in zijn hoedanigheid van belastingplichtige een handeling in een eerder stadium betreft, kan immers recht op aftrek van voorbelasting toekomen.⁽³⁷⁾ Volgens de rechtspraak handelt een belastingplichtige die een goed uitsluitend voor zijn privédoeleinden betreft, evenwel als particulier en niet als belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn.⁽³⁸⁾

69. Wordt alleen rekening met het aanvankelijke gebruik gehouden, dan heeft het echtpaar de aanpassingen uitsluitend voor zijn privédoeleinden betrokken, dus niet als belastingplichtige gehandeld en heeft het bijgevolg geen recht op aftrek van de voorbelasting.

70. Wordt alleen rekening met het aanvankelijke gebruik gehouden, dan is ook de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen niet van toepassing. Er is geen sprake van een gemengd gebruik en evenmin is er – naast het privégebruik – sprake van een belast bedrijfsmatig gebruik van het investeringsgoed.

71. Voor het antwoord op de vraag of een gebruik dat aanvankelijk uitsluitend privédoeleinden en vervolgens uitsluitend bedrijfsdoeleinden dient, van meet af aan als een gedeeltelijk bedrijfsmatig gebruik moet worden beschouwd, lijkt het mij nuttig terug te keren naar het punt waar alles is begonnen: het arrest Lennartz.

72. In dat arrest heeft het Hof de beginselen van de sindsdien vaste rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen vastgelegd. Het heeft in dat arrest ook uitspraak gedaan over het geval waarin het bedrijfsmatige gebruik pas later aanvangt. Het Hof heeft vastgesteld dat het bestaan van het recht op aftrek van voorbelasting alleen afhangt van de hoedanigheid waarin een persoon handelt op het tijdstip waarop hij de handelingen in een eerder stadium betreft.⁽³⁹⁾ Wie goederen voor bedrijfsdoeleinden betreft, doet dit ook dan als belastingplichtige wanneer hij de goederen niet onmiddellijk voor deze doeleinden gebruikt.⁽⁴⁰⁾

73. Of handelingen in een eerder stadium worden betrokken voor latere bedrijfsdoeleinden, is dus een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen het moment waarop zij worden betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.⁽⁴¹⁾

74. Hoewel dit arrest is gewezen toen de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij gemengd gebruik van een investeringsgoed nog in haar kinderschoenen stond, bevat het reeds de fundamentele van de toekomstige evolutie.

75. Zoals reeds is aangegeven, heeft de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen zich aldus ontwikkeld omdat belastingplichtigen geen correctiemogelijkheid hadden ingeval een voor het privévermogen bestemd goed naderhand voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt. Wanneer een belastingplichtige

goederen als deel van zijn privévermogen betreft, is aftrek van de erover voldane btw definitief uitgesloten, ook al wordt dit goed later voor bedrijfsdoeleinden gebruikt.(42)

76. Tegen deze achtergrond is het niet gerechtvaardigd om een belastingplichtige die kosten maakt voor investeringen die weliswaar niet onmiddellijk maar later volledig bedrijfsmatig zullen worden gebruikt, in zoverre de aftrek van voorbelasting volledig te weigeren. In het geval waarin goederen eerst uitsluitend voor privédoeleinden en daarna uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, kunnen voor de belastingplichtige daarentegen de grootst mogelijke fiscale nadelen ontstaan wanneer het gebruik van de goederen wijzigt en het is juist om deze nadelen te voorkomen dat de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen zich in die zin heeft ontwikkeld.

77. Deze conclusies die uit de rechtspraak volgen, lijken mij ook verenigbaar te zijn met het recentste arrest in deze materie in de zaak Puffer.

78. In dat arrest heeft het Hof weliswaar vastgesteld dat aftrek van de voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen is uitgesloten voor belastingplichtigen die alleen van btw vrijgestelde handelingen verrichten. In dat geval verricht een belastingplichtige op grond van de btw-vrijstelling van zijn activiteiten nooit, ook niet in de toekomst, belaste handelingen. Volgens het doel en de strekking van de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen bestaat er ingeval uitsluitend vrijgestelde activiteiten worden uitgeoefend, ook geen reden voor toepassing van deze rechtspraak aangezien ingevolge artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn het bedrijfsmatige gebruik van een investeringsgoed nooit recht op aftrek van voorbelasting kan doen ontstaan.

79. In casu is dat evenwel niet het geval. De door de belastingplichtige gedreven groothandel in autolakken vormt geen van btw vrijgestelde activiteit.

ii) Bewijs van het latere gebruik voor bedrijfsdoeleinden

80. Het ligt voor de hand dat wanneer het recht ontstaat om een investeringsgoed volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen ook al wordt dat goed aanvankelijk uitsluitend voor privédoeleinden gebruikt, een zeker gevaar voor misbruik de kop opsteekt.

81. Dit klemmt te meer, daar het doel dat met het betrekken van een handeling in een eerder stadium verbonden is, volgens de rechtspraak alleen af te leiden valt uit het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen van de belastingplichtige op het tijdstip waarop hij deze handeling betreft, en niet uit het latere daadwerkelijke gebruik van de handeling in een eerder stadium. Dit heeft het Hof uitdrukkelijk vastgesteld voor de eerste investeringsuitgaven van een belastingplichtige vóór aanvang van de daadwerkelijke exploitatie van zijn bedrijf.(43) Mijns inziens is er geen reden om een andere benadering te volgen bij latere investeringsuitgaven in het kader van de lopende bedrijfsvoering.

82. Evenwel dient te worden benadrukt dat ook volgens deze rechtspraak het voornemen van de belastingplichtige om een aanvankelijk uitsluitend voor privédoeleinden gebruikt investeringsgoed naderhand voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken, door objectieve gegevens moet worden ondersteund. In het arrest Lennartz zijn reeds als objectieve gegevens aangemerkt de aard van het goed en het tijdsverloop tot het voorgenomen gebruik voor bedrijfsdoeleinden.(44)

83. Daaruit kan worden geconcludeerd dat er investeringsgoederen bestaan, zoals een in de bedrijfsloods van een groothandel in autolakken naderhand ingebouwde sauna, die naar hun aard binnen de bedrijfsvoering normaliter alleen voor privédoeleinden kunnen dienen. Ook worden de objectieve bewijsmogelijkheden van het voornemen van een later bedrijfsmatig gebruik kleiner

naarmate dit voornemen verder in de toekomst ligt.

84. Daarenboven moet worden benadrukt dat de loutere mogelijkheid van een later bedrijfsmatig gebruik in geen geval volstaat. Mocht dit wel het geval zijn, dan zou een belastingplichtige de voorbelasting over al zijn handelingen in een eerder stadium kunnen aftrekken. Het in de toekomst geplande bedrijfsmatige gebruik moet concreet en bewijsbaar zijn. In dit verband dient ervan te worden uitgegaan dat een aanvankelijk privégebruik in eerste instantie het vermoeden doet ontstaan dat de belastingplichtige het voornemen heeft dat goed uitsluitend voor privédoeleinden te gebruiken. Dit vermoeden moet de belastingplichtige met objectieve bewijsstukken weerleggen.

85. In casu staat vast dat de aanpassingen eerst uitsluitend voor privédoeleinden zijn uitgevoerd, namelijk voor de inbouw van delen van een woning. Daarna zijn de ruimten voor bedrijfsdoeleinden, namelijk als kantoor en instructieruimte, gebruikt. Aangezien zowel de dakkapellen als het portaal na herinrichting van de ruimten blijven dienen voor bedrijfsdoeleinden, zijn de verbouwingen later voor bedrijfsdoeleinden gebruikt.

86. Uit de uiteenzetting van de feiten in het hoofdgeding is naar mijn mening niet duidelijk of reeds bij de uitvoering van de aanpassingen, dus op het tijdstip waarop de handelingen in een eerder stadium zijn betrokken, het voornemen van een later bedrijfsmatig gebruik bestond en door objectieve gegevens was bewezen.

87. In de prejudiciële vragen wordt gewag gemaakt, enerzijds, van aanpassingen die uitsluitend voor privégebruik zijn uitgevoerd. Gaat men ervan uit dat een bedrijfsmatig gebruik van deze handelingen in een eerder stadium op het tijdstip van de uitvoering van de aanpassingen niet gepland was, dan is aftrek van de voorbelasting van meet af aan uitgesloten. In dat opzicht heeft het echtpaar bij het betrekken van de handelingen in een eerder stadium niet als belastingplichtige gehandeld, aangezien het met het betrekken van de diensten uitsluitend privédoeleinden heeft beoogd. In dat geval heeft het geen recht op aftrek van de over de aanpassingen betaalde btw.

88. Blijkens de feitelijke uiteenzetting van de verwijzende rechter was, anderzijds, het gebruik van een deel van de bedrijfsloods als woning voor het echtpaar van meet af aan slechts tijdelijk. Het is mogelijk dat het echtpaar plannen had hoe van de verbouwingswerkzaamheden gebruik zou worden gemaakt nadat het de woning had verlaten. Bovendien kan de uitspraak van de rechter a quo, die samen met het verzoek om een prejudiciële beslissing is overgelegd, aldus worden begrepen dat van meet af aan het voornemen van een later bedrijfsmatig gebruik bestond.(45)

89. Of van meet af aan het voornemen bestond om de dakkapellen en het portaal naderhand voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken en of dit voornemen door objectieve gegevens wordt bewezen, zijn feitelijke vragen waarop uiteindelijk dus de verwijzende rechter moet antwoorden.

2. Gebruik voor belaste handelingen in een later stadium

90. Indien de verwijzende rechter vaststelt dat sinds het betrekken van de handelingen in een eerder stadium het voornemen van een gemengd gebruik van de dakkapellen en het portaal bestond of aanneemt dat de ingebouwde woning in haar geheel een investeringsgoed vormt, heeft het belastingplichtige echtpaar volgens de rechtspraak betreffende de aftrek van voorbelasting bij ten dele voor privédoeleinden gebruikte investeringsgoederen het recht gehad om deze goederen volledig voor zijn bedrijfsvermogen te bestemmen.

91. Om in dat verband ook recht op volledige aftrek van de voorbelasting te hebben, had de belastingplichtige het voornemen moeten hebben om de aanpassingen overeenkomstig artikel 17,

lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn volledig te gebruiken voor belaste handelingen in een later stadium. In casu hangt dit af van het voorgenomen gebruik van het vervaardigde investeringsgoed.

92. Voor zover het voornemen bestond om het investeringsgoed voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken – voor de ingebouwde woning gaat het om het gedeeltelijke bedrijfsmatige gebruik van de badkamer en het toilet en voor de dakkapellen en het portaal gaat het om het gebruik ervan als deel van het kantoor en de instructieruimte –, worden de handelingen in een later stadium ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn in het kader van de economische activiteit van de belastingplichtige belast.

93. Voor zover het voornemen bestond om het investeringsgoed voor privédoeleinden te gebruiken, is belasting van de handelingen in een later stadium overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, juncto artikel 2, punt 1, een mogelijkheid.

a) Gebruik van een goed overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn

94. Ingevolge artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn moet het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige worden belast.

95. Wanneer de ingebouwde woning respectievelijk de dakkapellen en het portaal een zelfstandig investeringsgoed vormen dat volledig voor het bedrijfsvermogen kan worden bestemd, moet het gebruik ervan voor de privédoeleinden van het echtpaar zelfstandig worden belast.

96. Gelet op deze zelfstandige belasting is het ook irrelevant of voor het investeringsgoed waarmee de ingebouwde woning respectievelijk de dakkapellen en het portaal daadwerkelijk verbonden zijn, recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw bestond. Derhalve dient op de tweede vraag van de Hoge Raad te worden geantwoord dat het voor het antwoord op de eerste vraag geen verschil maakt of aan de belastingplichtige bij de aanschaf van het investeringsgoed btw in rekening is gebracht die hij heeft afgetrokken.

97. Overigens is het privégebruik van de ingebouwde woning respectievelijk de dakkapellen en het portaal in casu ook niet van belasting vrijgesteld.

98. Weliswaar moet het Hof in de zaak BLM (C-436/10) nog beoordelen of artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, dat de verhuur van onroerende goederen van btw vrijstelt, ook geldt voor het gebruik van een deel van het gebouw voor privédoeleinden dat overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn in beginsel moet worden belast. In die zaak rijst deze vraag evenwel in het bijzondere geval waarin de gebruiker van het deel van het gebouw juridisch te onderscheiden is van de belastingplichtige vennootschap.

99. In casu bezit de belastingplichtige vennootschap ten eerste geen eigen rechtspersoonlijkheid. Ten tweede wordt er in de prejudiciële vragen van uitgegaan dat de belastingplichtige het investeringsgoed voor eigen en niet voor andermans gebruik bestemt. Voor een dergelijk geval is reeds geoordeeld dat de btw-vrijstelling van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet geldt voor de belaste diensten bedoeld in artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn.(46)

100. Dientengevolge wordt uiteindelijk ook het voorgenomen gebruik van het betrokken investeringsgoed voor privédoeleinden overeenkomstig artikel 2, punt 1, juncto artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn belast.

b) Om niet verrichten van diensten door belastingplichtigen overeenkomstig artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub b, van de Zesde richtlijn

101. Het bepaalde sub b van artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn kan in casu daarentegen geen toepassing vinden.

102. De handelingen in een later stadium passen niet in het kader van het gebruik van de op de aanpassingen betrekking hebbende diensten door het echtpaar, zoals ten dele wordt gesteld. Deze diensten moeten door de belastingplichtige vennootschap worden verricht opdat recht op aftrek van voorbelasting kan ontstaan. Deze diensten vormen dus de handelingen in een later stadium.

103. De handelingen in een later stadium bestaan daarentegen in het gebruik van de door de handelingen in een eerder stadium vervaardigde goederen, zijnde de ingebouwde woning respectievelijk de dakkapellen en het portaal. Aangezien het bijgevolg gaat om het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed, is hierop uitsluitend het bepaalde sub a van artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn van toepassing.

V – Conclusie

104. Op grond van hetgeen ik hiervoor heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„Een belastingplichtige die een deel van een tot zijn bedrijf behorend investeringsgoed tijdelijk voor zijn privédoeleinden gebruikt, heeft overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, recht op aftrek van de voorbelasting voor de uitgaven voor duurzame aanpassingen die uitsluitend met het oog op privégebruik worden uitgevoerd en waardoor een eigen investeringsgoed ontstaat, wanneer de belastingplichtige op het tijdstip van uitvoering van de aanpassingen het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft het aldus vervaardigde investeringsgoed voor zijn belaste handelingen in het kader van zijn bedrijfsvoering te gebruiken, ook al komt dit bedrijfsmatige gebruik pas na het privégebruik. Voor dit recht op aftrek van de voorbelasting maakt het geen verschil of bij de aanschaf van het investeringsgoed waaraan de aanpassingen zijn uitgevoerd, aan de belastingplichtige btw in rekening is gebracht die hij heeft afgetrokken.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Het oudste voorbeeld hiervan is het arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795), en het recentste voorbeeld is het arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11).

3 – Meer bijzonderheden hierover in de punten 23 e.v.

4 – PB L 145, blz. 1.

5 – Voor 2000 dient artikel 17 van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 septies te worden toegepast. Dat artikel 28 septies is ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1) en, voor zover in casu relevant, gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van

nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18). In casu is deze versie van toepassing aangezien de verbouwingswerkzaamheden waarvoor het recht op aftrek van de btw in het hoofdgeding wordt betwist, in 2000 zijn uitgevoerd.

6 – Arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 35).

7 – Arresten van 4 oktober 1995, Armbrrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 20); 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punt 25); 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101, punt 40); 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 46); 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punt 23); 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 34); 14 september 2006, Wollny (C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 21), en 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Jurispr. blz. I-839, punt 32), en arrest Eon Aset Menidjmont (aangehaald in voetnoot 2, punt 53).

8 – Arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak); zie ook arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 35).

9 – Arresten Seeling (aangehaald in voetnoot 7, punten 43 en 47), Wollny (aangehaald in voetnoot 7, punt 24) en Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 42).

10 – Arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 – Arresten Wollny (aangehaald in voetnoot 7, punt 32) en Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 54); zie in die zin ook arrest van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 33).

12 – Zie arrest van 27 juni 1989, Kühne (50/88, Jurispr. blz. 1925, punt 29).

13 – Arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

14 – Zie in die zin arrest Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (aangehaald in voetnoot 7, punten 38-40). Volgens dit arrest bestaat geen recht op aftrek van de voorbelasting in zoverre het investeringsgoed wordt gebruikt voor buiten de werkingssfeer van de btw vallende handelingen die echter niet kunnen worden geacht te zijn verricht voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn.

15 – Zie in die zin arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 49).

16 – Arresten Charles en Charles-Tijmens (aangehaald in voetnoot 7) en Puffer (aangehaald in voetnoot 7); zie in het bijzonder met betrekking tot onroerende goederen arrest Seeling (aangehaald in voetnoot 7).

17 – Zie conclusies van advocaat-generaal Jacobs van 10 november 1992, Mohsche (C-193/91, Jurispr. 1993, blz. I-2615, punt 18), en 6 april 1995, Armbrrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punten 39 en 49).

18 – Arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 44). Tegen deze achtergrond moet worden gedoogd dat de belastingplichtige in vergelijking met de eindverbruiker enkel financiële (cashflow-)voordelen uit deze regeling haalt; zie in die zin arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punten 55-57); zie ook arrest Wollny (aangehaald in voetnoot 7, punt 38).

19 – PB L 10, blz. 14.

20 – Richtlijn 2009/162/EU moest overeenkomstig artikel 2 ervan op 1 januari 2011 zijn omgezet.

21 – PB L 347, blz. 1.

22 – Zie punt 25 hierboven.

23 – Zie punt 25 hierboven.

24 – Zie arrest Bakcsi (aangehaald in voetnoot 7, punt 33).

25 – Punt 3.4.6. van de verwijzingsbeslissing.

26 – Arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Jurispr. blz. I-11079, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak); zie ook arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 29), betreffende diensten.

27 – Zie in die zin arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 8) en arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Jurispr. blz. I-4685, punt 32).

28 – Arrest van 6 mei 1992, De Jong (C-20/91, Jurispr. blz. I-2847, punt 17).

29 – Arrest HE (aangehaald in voetnoot 7, punt 48).

30 – Zie arresten Seeling (aangehaald in voetnoot 7, punten 43 en 47), Wollny (aangehaald in voetnoot 7, punt 24) en Puffer (aangehaald in voetnoot 7, punt 42).

31 – Arrest Armbrrecht (aangehaald in voetnoot 7, punten 19 en 20).

32 – Conclusie van advocaat-generaal Mengozzi van 22 december 2008, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Jurispr. 2009, blz. I-839, punt 67).

33 – Zie conclusie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (aangehaald in voetnoot 32, punt 73).

34 – Zie in dit verband conclusie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (aangehaald in voetnoot 32, punten 59 e.v.).

35 – Zie in dit verband de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden van 7 september 2007, BK 1024/04, punt 2.5, dat als beslissing a quo samen met het verzoek om een prejudiciële beslissing is overgelegd.

36 – Zie punten 42 en 43 hierboven.

37 – Zie in die zin arresten Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 8) en Waterschap Zeeuws Vlaanderen (aangehaald in voetnoot 27, punt 32).

38 – Arrest De Jong (aangehaald in voetnoot 28, punt 17).

39 – Zie in die zin arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 8); zie ook arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 38).

40 – Arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 14).

41 – Zie in die zin arresten Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 21), Bakcsi (aangehaald in voetnoot 7, punt 29) en Eon Aset Menidjmunt (aangehaald in voetnoot 2, punt 58).

42 – Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 20 januari 2005, Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punt 75).

43 – Arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punten 34 en 35); zie ook arrest van 21 maart 2000, Galbalfisa e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 – Arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 2, punt 21).

45 – Zie uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden van 7 september 2007, BK 1024/04, punt 2.3.

46 – Arrest Seeling (aangehaald in voetnoot 7).