

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 8 december 2011 (1)

Zaak C-594/10

T. G. van Laarhoven

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

„Belasting over de toegevoegde waarde — Zesde richtlijn — Aftrek van voorbelasting — Beperking — Oude regeling die voor overgangsfase nog toelaatbaar is — Wijziging van bestaande beperking, die wat het bedrag betreft de beperking uitbreidt — Zowel zakelijk als privé gebruikte personenauto — Belasting van privégebruik”

I – Inleiding

1. Het recht op aftrek van voorbelasting mag in beginsel niet worden beperkt. De Zesde btw-richtlijn(2) en de daaropvolgende richtlijn btw-stelsel(3) staan echter nog steeds oude nationale regelingen toe die het recht op aftrek van voorbelasting beperken, voor zover die regeling reeds bij de inwerkingtreding van de Zesde btw-richtlijn gold. Hoe staat het echter met wijzigingen die nadien in een dergelijke regeling zijn aangebracht, waarin het recht op aftrek van voorbelasting alleen met betrekking tot het bedrag nog verder is beperkt? Dit is in wezen de vraag die het Hof in deze zaak wordt verzocht te beantwoorden. In dit verband moet echter ook worden verduidelijkt of de aan deze zaak ten grondslag liggende Nederlandse regeling wel aan de voorschriften van de Unie inzake aftrek van voorbelasting moet worden getoetst, of toch eerder aan die betreffende de belasting van privégebruik. Zij laat immers zowel bij zakelijk als bij privégebruik van een auto onverkort de onmiddellijke en volwaardige aftrek van voorbelasting toe en voorziet alleen met betrekking tot privégebruik in een jaarlijkse forfaitaire bijtelling.

II – Rechtskader

A – *Recht van de Unie*

2. Artikel 6 van de Zesde richtlijn, „Diensten”, bepaalt onder meer het volgende:

„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;

[...]

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

3. Hoofdstuk VIII van de Zesde richtlijn, „Maatstaf van heffing”, bevat artikel 11, dat voor zover hier relevant als volgt luidt:

„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;

[...]”

4. Artikel 17 van de Zesde richtlijn, „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, luidt in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, lid 1, daarvan onder meer als volgt:

„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 in het binnenland verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte verrichte of te verrichten diensten,

[...]

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

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

[...]”

5. Artikel 20 van de Zesde richtlijn, „Herziening van de aftrek”, voorziet in het volgende:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren

bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

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.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

[...]"

B – *Nederlands recht*

6. Volgens de uiteenzettingen van de verwijzende rechter heeft Nederland in het kader van de omzetting van de Zesde richtlijn in nationaal recht, een regeling gehandhaafd die de aftrek van btw ter zake van personenauto's die door de ondernemer niet alleen zakelijk maar ook privé worden gebruikt, beperkt.⁽⁴⁾ Deze houdt in dat de btw die drukt op het houden — met inbegrip van de aanschaffing — van een auto, eerst in aftrek wordt gebracht alsof de auto uitsluitend in het kader van de onderneming wordt gebezigd. Aan het einde van elk jaar komt het evenwel tot een bijtelling. Daarvoor wordt een vast percentage van een forfaitair bedrag geheven, dat voor de inkomstenbelasting als onttrekking voor privédoeleinden wordt beschouwd. Dit forfaitaire bedrag vertegenwoordigt een bepaald percentage van de catalogusprijs of de waarde van de auto.

7. In de loop der tijd is deze regeling meerdere malen gewijzigd, waarbij deze wijzigingen er volgens de verwijzende rechter in de meeste gevallen toe leidden dat het uiteindelijke aftrekbare bedrag kleiner werd.

8. In de eerste plaats werd het reeds genoemde vaste percentage meerdere malen gewijzigd. Terwijl dit bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn 12 % bedroeg, werd het daarna successievelijk op 12,5 %, 13,5 % en 13 % vastgesteld; sinds 1 januari 1992 bedraagt het echter weer 12 %. In de tweede plaats werd het bedrag van de onttrekking waarop dit vaste percentage werd toegepast, tussentijds verhoogd. Terwijl dit aanvankelijk ten minste 20 % van de catalogusprijs van de auto bedroeg, werd het later in bepaalde gevallen, met name wanneer het privégebruik een bepaald aantal kilometer overschreed, naar 24 % en vervolgens naar 25 % verhoogd. Van 1 januari 2004 tot het in deze zaak relevante belastingtijdvak bedroeg het bedrag van de onttrekking ? behalve bij een jaarlijks privégebruik van minder dan 500 km ? ten minste 22 %. Ook de in de loop der tijd gewijzigde kwalificatie van woon-werkverkeer als zakelijk of privégebruik kon ertoe leiden dat het bedrag van de onttrekking in bepaalde tijdvakken hoger werd.

III – **Feiten en prejudiciële vragen**

9. T. G. van Laarhoven exploiteert in de vorm van een eenmanszaak een belastingadvieskantoor. In 2006 behoorden achtereenvolgens twee personenauto's tot zijn ondernemingsvermogen, die hij zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden gebruikte. In zijn aangifte over het vierde kwartaal 2006 heeft hij in verband met een privégebruik van meer dan 500 km in 2006 een bedrag van 538 EUR aan btw als verschuldigd vermeld. Hij vocht de aanslag vervolgens echter aan en verzocht om teruggaaf. Aangezien noch zijn bezwaar noch zijn

beroep in eerste aanleg succesvol waren, stelde hij beroep in cassatie in bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij voerde hij onder meer aan dat de aan de aanslag ten grondslag liggende Nederlandse belastingbepalingen de standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn schonden.

10. Tegen die achtergrond heeft de Hoge Raad het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Verzet artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich tegen wijzigingen in een aftrekbeperkende regeling als de onderhavige, ter zake van welke regeling een lidstaat gebruik heeft willen maken van de in die bepaling geboden mogelijkheid tot (handhaving van) de uitsluiting van aftrek voor bepaalde goederen en diensten, indien ten gevolge van die wijzigingen het bedrag dat van aftrek is uitgesloten in de meeste gevallen is toegenomen, maar de hoofdgedachte en systematiek van de aftrekbeperkende regeling ongewijzigd is gebleven?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, dient de nationale rechter dan de aftrekbeperkende regeling in haar geheel buiten toepassing te laten of kan hij volstaan met het buiten toepassing laten van de regeling voor zover deze de draagwijdte van de bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande uitsluiting of beperking heeft uitgebreid?”

11. Aan de procedure voor het Hof hebben Van Laarhoven, de Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie deelgenomen, waarbij de regering van het Verenigd Koninkrijk uitsluitend schriftelijke opmerkingen heeft ingediend.

IV – Beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

12. Het recht op vooraftrek zoals dit in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn in heldere en duidelijke bewoordingen is neergelegd⁽⁵⁾, vormt volgens vaste rechtspraak een wezenlijk bestanddeel van het gemeenschappelijke btw-stelsel⁽⁶⁾. Het heeft tot doel om ondernemingen geheel te ontlasten van de in het kader van hun economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw⁽⁷⁾, het kan onmiddellijk worden uitgeoefend⁽⁸⁾ en is daarmee een waarborg voor de neutraliteit van deze belasting⁽⁹⁾. Het recht op vooraftrek mag daarom in beginsel niet worden beperkt.⁽¹⁰⁾

13. Het recht op btw-aftrek is echter onderworpen aan de afwijkingsbepaling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, en met name de tweede alinea ervan.⁽¹¹⁾ Ingevolge artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn de lidstaten bevoegd om hun bij de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het recht op btw-aftrek te handhaven totdat de Raad de in dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt.⁽¹²⁾ Daar dit laatste tot op heden niet is geschied⁽¹³⁾, mochten de lidstaten in het hier relevante tijdvak alle bestaande regelingen inzake de uitsluiting van het recht op btw-aftrek handhaven.⁽¹⁴⁾

14. De Hoge Raad verzoekt het Hof om uitlegging van dit artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn tegen de achtergrond van de Nederlandse regeling over de behandeling voor btw-doelstellingen van zowel zakelijk als privé gebruikte auto's. Naar het oordeel van de Hoge Raad leidt deze regeling, die reeds bij de inwerkingtreding van de richtlijn bestond, tot een beperking van het recht op aftrek van voorbelasting. Zijn twijfels over de verenigbaarheid van deze regeling met de Zesde richtlijn spruiten er concreet uit voort dat deze regeling na de inwerkingtreding van de richtlijn herhaaldelijk is gewijzigd en dat de mogelijkheid om voorbelasting af te trekken daardoor nog verder is beperkt wat het bedrag van de aftrek betreft.

15. De vraag rijst echter of de Nederlandse regeling wel als een aan artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn te toetsen beperking van het recht op aftrek van voorbelasting moet worden beschouwd.

16. Zoals ook de Commissie benadrukt, geeft de Nederlandse regeling de belastingplichtige namelijk het recht om de voorbelasting die meer bepaald drukt op de aanschaf van een auto die zowel zakelijk als privé zal worden gebruikt, onmiddellijk en volledig in aftrek te brengen. Daarmee is deze regeling in overeenstemming met de vaste rechtspraak dat een belastingplichtige een investeringsgoed, dat hij niet alleen voor bedrijfsdoeleinden maar ook voor privédoeleinden wil gebruiken, geheel voor zijn bedrijfsvermogen mag bestemmen⁽¹⁵⁾ en dat in dat geval de bij de aanschaf van het goed verschuldigde voorbelasting in beginsel krachtens de artikelen 17 en 18 van de richtlijn volledig en onmiddellijk aftrekbaar is.⁽¹⁶⁾

17. De verwijzende rechter ziet echter een beperking van het recht op aftrek van voorbelasting in de omstandigheid dat de Nederlandse regeling voorziet in een in de tijd gespreide bijtelling met betrekking tot het privégebruik van de auto. Zo wordt steeds aan het einde van het jaar een bedrag aan btw over het privégebruik geheven, doordat een vast percentage op een forfaitair bedrag aan kosten wordt toegepast, dat op zijn beurt een percentage van de catalogusprijs of de waarde van de auto vertegenwoordigt.

18. Volgens het stelsel van de Zesde richtlijn moet een dergelijke bijtelling ter zake van het privégebruik echter niet als beperking van het recht op aftrek van voorbelasting in de zin van artikel 17, lid 6, van de richtlijn worden beschouwd, die slechts bij uitzondering en voor een overgangsfase toelaatbaar zou zijn. Een dergelijke latere heffing van btw over het privégebruik van een goed dat geheel voor de onderneming is bestemd en dat recht op onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting heeft gegeven, is integendeel met de logica van het bij de richtlijn ingevoerde stelsel in overeenstemming.⁽¹⁷⁾

19. De Zesde richtlijn voorziet er namelijk zelf in dat in een dergelijk geval tegenover het recht op volledige en onmiddellijke aftrek van voorbelasting de verplichting staat om over het privégebruik van het bedrijfsgoed btw te betalen.⁽¹⁸⁾ Te dien einde stelt artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de richtlijn het privégebruik gelijk met een dienst verricht onder bezwarende titel, zodat de belastingplichtige krachtens artikel 11, A, lid 1, sub c, van de richtlijn btw over de uitgaven voor dit gebruik moet betalen.⁽¹⁹⁾

20. Datzelfde doel wordt ook nagestreefd door artikel 20 van de Zesde richtlijn, dat regels bevat voor de correctie van de oorspronkelijk toegepaste aftrek van voorbelasting en dat, ofschoon de werkingssfeer daarvan niet geheel dezelfde is, net als artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de richtlijn van toepassing is op gevallen waarin een goed tegelijk voor bedrijfs- en voor privédoeleinden wordt gebruikt.⁽²⁰⁾

21. Beide richtlijnbepalingen moeten in de eerste plaats verhinderen dat de belastingplichtige die een voor zijn onderneming bestemd goed ook privé gebruikt, door het aanvankelijk verleende recht op volledige aftrek van voorbelasting een ongerechtvaardigd economisch voordeel ten opzichte van de eindgebruiker wordt verschaft. In de tweede plaats moeten beide bepalingen de samenhang tussen de aftrek van voorbelasting en de heffing van btw veiligstellen.⁽²¹⁾

22. De Hoge Raad wijst er in zijn verwijzingsbeslissing op dat de Nederlandse voorschriften inzake het privégebruik van tot het bedrijfsvermogen behorende goederen tot 1 januari 2007 niet voorzagen in een heffing ter zake van privégebruik als bedoeld in artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Los daarvan moet echter worden vastgesteld dat de in geding zijnde Nederlandse regeling de belasting van zowel zakelijk als privé gebruikte auto's regelt, die recht hebben

gegeven op onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting. Om de verwijzende rechter dienende aanwijzingen te kunnen geven ter zake van de beoordeling van de verenigbaarheid van deze regeling met Zesde richtlijn, moeten daarom de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 20 van de Zesde richtlijn en niet artikel 17, lid 6, van deze richtlijn worden uitgelegd.

23. Later zal ik echter in subsidiaire orde, voor het geval het Hof mijn opvatting niet kan delen, ingaan op de uitlegging van artikel 17, lid 6, van de richtlijn, waarom de Hoge Raad heeft verzocht.

B – Uitlegging van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en artikel 20 van de Zesde richtlijn

24. Zoals ik reeds heb vermeld, volgt uit de rechtspraak dat de werkingssfeer van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en die van artikel 20 van de Zesde richtlijn elkaar overlappen. Dit is met name het geval wanneer het aan de onderneming toebehorende goed recht op onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting geeft en daarna niet alleen voor bedrijfsdoeleinden maar ook voor privédoeleinden wordt gebruikt.⁽²²⁾ Of en onder welke omstandigheden in een dergelijk geval bij voorrang aan een van deze beide richtlijnbepalingen moet worden getoetst, kan — voor zover bekend — niet uit de rechtspraak tot nog toe worden afgeleid.

25. Systematisch gezien, lijkt artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de richtlijn de *lex specialis* te zijn, aangezien dit slechts betrekking heeft op het gebruik voor privédoeleinden respectievelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden, maar niet op het gebruik voor vrijgestelde activiteiten.⁽²³⁾ Bovendien leidt de toepassing van dit voorschrift ertoe dat privégebruik een belastbare omzet in de zin van artikel 17, lid 2, van de richtlijn vormt.⁽²⁴⁾ Deze fictie heeft tot gevolg dat de belastingplichtige gerechtigd is⁽²⁵⁾ en blijft tot aftrek van voorbelasting voor het geheel voor zijn onderneming bestemd goed, zodat een correctie krachtens artikel 20 van de richtlijn niet nodig is en de voorwaarden voor toepassing daarvan ook voor het overige niet lijken te zijn vervuld. Bovendien biedt artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de richtlijn meer flexibiliteit dan artikel 20, lid 2, van de richtlijn, dat slechts in een jaarlijkse correctie voorziet.

26. Het is juist dat de Nederlandse regeling inzake de belasting van het privégebruik van gemengd gebruikte auto's, daar waar zij in een jaarlijkse bijtelling voorziet, een zekere parallel vertoont met artikel 20, lid 2 van de Zesde richtlijn, die ook in een jaarlijkse correctie van de aftrek van voorbelasting voorziet. Uit het arrest in de zaak Wollny⁽²⁶⁾ volgt echter dat de lidstaten ook in het kader van de belasting van privégebruik krachtens artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van Zesde richtlijn, op grond van de hen toekomende beoordelingsvrijheid, de mogelijkheid hebben om voor de doelstellingen van de vaststelling van de belastinggrondslag, in de toepassing van de regels van artikel 20 ter zake van de correctie van de aftrek van voorbelasting te voorzien.

27. Voor het onderzoek van de onderhavige zaak hoeft echter de precieze verhouding tussen artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 20 van deze richtlijn niet definitief te worden vastgesteld. Het volstaat reeds dat, gelet op hun gemeenschappelijke doelstelling⁽²⁷⁾ en hun zelfde economische effecten⁽²⁸⁾, wordt vastgesteld dat beide voorschriften, net als het recht op aftrek van voorbelasting zelf, uiteindelijk de neutraliteit van de belastingheffing moeten waarborgen.⁽²⁹⁾ Dit is echter alleen dan gewaarborgd wanneer bij een verrekening op basis van deze beide bepalingen, niet verder en ook niet minder ver wordt gegaan dat hetgeen met het daadwerkelijke privégebruik overeenstemt. De naheffing van btw dient in die omvang te geschieden dat daarmee wordt vermeden dat de belastingplichtige door het privégebruik van het goed waarvoor hij de voorbelasting volledig in aftrek heeft kunnen brengen, ongerechtvaardigd zou worden verrijkt.⁽³⁰⁾

28. Het is juist dat het Hof met betrekking tot artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, juncto artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn heeft verduidelijkt dat, hoewel het begrip „de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven” een Unierechtelijk

begrip is, de lidstaten bij de bepaling van het bedrag van de betrokken uitgaven een zekere beoordelingsvrijheid hebben. Ook artikel 20, leden 1 en 4, van de Zesde richtlijn kent de lidstaten een zekere beoordelingsruimte toe, doordat het erin voorziet dat de oorspronkelijke aftrek van voorbelasting „op de door de lidstaten vastgestelde wijze” wordt herzien en dat de lidstaten bij de uitvoering van onder meer lid 2 het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader kunnen bepalen en administratieve vereenvoudigingen kunnen toestaan.

29. Ofschoon deze beoordelingsvrijheid tot op zekere hoogte een forfaitaire berekeningsmethode mogelijk maakt, moet echter worden verzekerd dat met de forfaitaire methode wordt voldaan aan de vereisten van de Zesde richtlijn ter zake van de achteraf te verrichten verrekening. De forfaitaire berekening mag derhalve niet onevenredig zijn ten opzichte van de daadwerkelijk omvang van het privégebruik.

30. Wat de hier aan de orde zijnde Nederlandse regeling betreft, lijkt dit op zijn minst twijfelachtig te zijn. In het litigieuze aanslagjaar 2006 werd de bijtelling immers als volgt berekend: Indien het gebruik voor privédoeleinden ten minste 500 km/jaar bedroeg, werd als bedrag van de onttrekking een bedrag van ten minste 22 % van de waarde van de auto vastgesteld. Het belastingtarief dat op het bedrag van deze onttrekking werd toegepast, bedroeg 12 %. De Commissie is van mening dat een dergelijke forfaitaire methode niet met de richtlijn verenigbaar is, daar zij bij gebreke van een verdere differentiatie bij een privégebruik van meer dan 500 km/jaar noch een ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige, noch — bij gebreke van de inaanmerkingneming van waardeverminderingen van de auto — een te hoge heffing van de belastingplichtige uitsluit.

31. Mijns inziens staat het echter aan de verwijzende rechter om dit te beoordelen. Uit de verwijzingsbeslissing kan immers niet met zekerheid worden afgeleid of in 2006 het bedrag van de onttrekking op basis van de catalogusprijs of op basis van de waarde van de auto werd berekend. Bovendien wordt in de verwijzingsbeslissing ten aanzien van de berekening van het bedrag van de onttrekking verwezen naar een percentage van *ten minste* 22 %, zodat niet kan worden uitgesloten dat, afhankelijk van de omvang van het privégebruik, een verdere differentiatie plaatsvindt.

32. Indien de Hoge Raad in het hoofdgeding tot de conclusie zou komen dat de aan de orde zijnde Nederlandse voorschriften tot een te hoge(31) naheffing van het daadwerkelijke privégebruik van de auto hebben geleid, moet hij, gelet op de voorrang van het recht van de Unie en zijn verplichting om de rechten die de justitiabelen daaraan ontleen te beschermen, de nationale regeling in die omvang buiten toepassing laten als voor een passende belastingheffing te ver gaat.(32)

33. Aan de Hoge Raad moet derhalve worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 20 van de Zesde richtlijn zich verzetten tegen een nationale regeling die voor zowel zakelijk als privé gebruikte auto's weliswaar de onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting toestaat, maar met betrekking tot het privégebruik in een forfaitaire bijtelling voorziet die onevenredig is ten opzichte van de daadwerkelijke omvang van het privégebruik. Wanneer de nationale rechter met een dergelijke regeling wordt geconfronteerd en wanneer een te hoge bijtelling ter zake van het privégebruik van de auto is toegepast, dient hij deze regeling in die omvang buiten toepassing te laten als voor een passende heffing ter zake van het privégebruik te ver gaat.

C – *Subsidiar: eerste prejudiciële vraag*

34. Mocht het Hof, ondanks dat de aan de orde zijnde Nederlandse regeling de onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting toestaat en slechts voorziet in een naheffing van btw over het

privégebruik, van oordeel zijn dat, conform de formulering van de prejudiciële vraag, artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd, zal ik in het navolgende subsidiair op deze bepaling ingaan. Daartoe zal ik, zoals de verwijzende rechter, uitgaan van de — mijns inziens onjuiste — premisse dat de Nederlandse regeling het recht op aftrek van voorbelasting beperkt.

35. Zoals reeds uiteengezet, mochten de lidstaten krachtens artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn hun ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande regelingen ter zake van de uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting handhaven.(33)

36. Het Hof heeft dienaangaande gepreciseerd dat de enkele omstandigheid dat de betrokken nationale bepaling die het recht op aftrek van voorbelasting beperkt, na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn werd uitgevaardigd, niet betekent dat zij niet onder de afwijkingsregeling van artikel 17, lid 6, van de richtlijn kan vallen. Bij een bepaling die op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere regeling of deze afzwakt, moet ervan worden uitgegaan dat zij onder de afwijking in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn valt.(34)

37. Daarentegen vormt een nationale regeling geen krachtens artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toelaatbare beperking van het recht op aftrek van voorbelasting en schendt zij artikel 17, lid 2, ervan wanneer zij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn de draagwijdte van de bestaande afwijkingen uitbreidt en zich daarmee van de doelstelling van deze richtlijn verwijdt.(35)

38. In dit verband heeft het Hof in het arrest Puffer(36) geoordeeld dat een regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige en nieuwe procedures invoert, niet kan worden gelijkgesteld met de wettelijke regeling die bestaat op het tijdstip van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn.

39. Anders dan de Nederlandse regering blijkbaar doet, kan ik het arrest Puffer niet in die zin opvatten dat pas van een niet langer door de afwijkingsbepaling van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn gedekte wijziging sprake is, wanneer de nieuwe regeling op een andere hoofdgedachte berust en nieuwe procedures invoert. Dit is eerder slechts een van de mogelijke gevallen waarin een nationale regeling de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen uitbreidt en zich daarmee van het doel van deze richtlijn verwijdt.

40. Dit wordt met name aangetoond door het arrest Commissie/Frankrijk(37), het eerste in de rij van arresten over ontoelaatbare uitbreidingen, en het arrest X Holding(38), dat na het arrest Puffer is gewezen. In geen van beide arresten speelden de criteria van de hoofdgedachte en de nieuwe procedures een rol. Zij tonen eerder aan dat reeds een zuiver op het bedrag betrekking hebbende uitbreiding van een bestaande beperking van de aftrek van voorbelasting er in beginsel toe leidt dat de regeling niet meer door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt gedekt.

41. Wat de aan de orde zijnde Nederlandse regeling aangaat, moet worden vastgesteld dat zij er reeds bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in voorzag dat bij zowel zakelijk als privé gebruikte auto's een *definitieve* aftrek van voorbelasting met betrekking tot het privégebruik was uitgesloten. Een dergelijke oude regeling kan, voor zover men daarin een beperking van het in artikel 17, lid 2 van de Zesde richtlijn gewaarborgde recht op aftrek van voorbelasting ziet, in beginsel onder de afwijkingsbepaling van artikel 17, lid 6, van deze richtlijn vallen. De vraag is enkel of de in de tussentijd aangebrachte wijzigingen aanleiding zijn voor een andere beoordeling. Dat er als zodanig wijzigingen worden aangebracht, staat niet aan de toepasselijkheid van artikel 17, lid 6, van de richtlijn in de weg. Beslissend is eerder de draagwijdte van de wijzigingen.

42. Daar volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter de hoofdgedachte en de

systematiek van de Nederlandse regeling sinds de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn onveranderd zijn gebleven en niet van aanknopingspunten voor een andere beoordeling is gebleken, moet de toetsing zich toespitsen op het feit dat de wijzigingen de definitieve aftrek van voorbelasting in de meeste gevallen aanvullend hebben beperkt wat het bedrag ervan betreft.

43. Zoals reeds uiteengezet, volstaat een aanvullende beperking ten aanzien van het bedrag, die niet alleen uitzonderingsgevallen betreft, in beginsel om aan te nemen dat sprake is van een uitbreiding van de draagwijdte van een bestaande uitsluiting.(39)

44. Het zou echter voorbarig zijn om daaruit automatisch te concluderen dat de Nederlandse regeling zich daarmee van de doelstellingen van de Zesde richtlijn verder heeft verwijderd.

45. Rekening moet immers worden gehouden met de bijzonderheden van het beperkingsmechanisme dat hier aan de orde is. Zoals we hebben gezien, bestaat dit erin dat bij gemengd gebruik van een auto eerst onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting wordt toegestaan, maar dat nadien over het privégebruik btw wordt geheven, zodat, indien men dat zo zou willen zien, de aftrek van voorbelasting in dat opzicht niet definitief was.

46. Zoals reeds uiteengezet, voldoet een dergelijk mechanisme geheel aan de doelstellingen van de richtlijn, wanneer de oorspronkelijk toegekende aftrek van voorbelasting later wordt verrekend op een wijze die proportioneel is aan het daadwerkelijke privégebruik van de auto. Mocht de oorspronkelijke aftrekbeperkende regeling niet aan deze voorwaarde van een passende btw-heffing over het privégebruik voldoen, dan hebben de latere wijzigingen er wel voor gezorgd dat zij deze nader zijn gekomen, zodat deze regeling als geheel de doelstellingen van de Zesde richtlijn nader is gekomen, ook als in vergelijking met de vroegere situatie de definitief toegelaten aftrek van voorbelasting verder wordt beperkt.

47. Alleen wanneer de aanvullende beperking er niet toe dient om het privégebruik van de auto dat, op grond van de onmiddellijke aftrek van voorbelasting, aanvankelijk vrij van btw-heffing kan plaatsvinden, nadien in de vereiste omvang met btw te belasten, in het bijzonder om ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige te voorkomen, zou moeten worden vastgesteld dat zij zich verder van het doel van de richtlijn heeft verwijderd en dus dat zij niet langer door de afwijkingsbepaling in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is gedekt. Deze beoordeling is, wat de aan de orde zijnde Nederlandse regeling betreft, zaak van de verwijzende rechter.

48. Subsidiair geef ik het Hof derhalve in overweging om op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn slechts dan in de weg staat aan wijzigingen in een reeds bij de inwerkingtreding van de richtlijn bestaande nationale regeling

– die de aftrek van voorbelasting met betrekking tot bepaalde gemengd gebruikte bedrijfsgoederen beperkt, doordat zij de aftrek van voorbelasting weliswaar onmiddellijk en volledig toestaat, maar uiteindelijk slechts gedeeltelijk omdat nadien over het privégebruik btw wordt geheven,

– waarbij het bedrag dat van de uiteindelijke aftrek wordt uitgesloten, als gevolg van de wijzigingen in de meeste gevallen hoger is geworden, maar de hoofdgedachte en de systematiek van de regeling ongewijzigd zijn gebleven,

wanneer de aanvullende beperking verder gaat dan voor een passende heffing van btw over het privégebruik noodzakelijk is.

D – Ook subsidiair: tweede prejudiciële vraag

49. Mocht het Hof de eerste prejudiciële vraag in die zin beantwoorden, ga ik hierna subsidiair nog op de tweede prejudiciële vraag in.

50. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, voor het geval dat de nationale regeling op grond van de wijzigingen niet meer door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zou zijn gedekt en dus artikel 17, lid 2, daarvan zou schenden, of de nationale rechter deze regeling dan geheel buiten toepassing moet laten of alleen voor zover zij de draagwijdte van de bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande uitsluiting of beperking heeft uitgebreid.

51. Zoals de Nederlandse regering terecht opmerkt, zou het geheel buiten toepassing laten van de Nederlandse regeling, voor zover zij bij gemengd gebruikte auto's de definitieve aftrek van voorbelasting met betrekking tot het privégebruik uitsluit, tot een met de Zesde richtlijn onverenigbaar resultaat leiden, omdat dan het privégebruik vrij van btw zou zijn. Van geheel buiten toepassing kan Unierechtelijk dus geen sprake zijn.

52. Aangezien de gewijzigde nationale regeling hoe dan ook alleen dan niet meer door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt gedekt, indien de daarbij ingevoerde aanvullende beperking verder gaat dan voor een passende heffing van btw over het privégebruik noodzakelijk is, bestaat de Unierechtelijk voorgeschreven benadering van de nationale rechter daarin, de nieuwe regeling slechts in zoverre toe te passen als voor deze heffing passend is. In die gevallen hoeft niet te worden teruggegrepen op de oude regeling.

53. Indien de aanvullende beperking van de definitieve aftrek van voorbelasting die door deze wijziging werd ingevoerd, in zijn geheel beschouwd verder gaat dan voor de heffing over het privégebruik passend is, zodat zij tot een ontoelaatbare uitbreiding van de beperking leidt, dan staat het aan de nationale rechter om overeenkomstig de hem in het nationale recht geboden mogelijkheden te beslissen, of hij de gewijzigde versie in die mate kan toepassen dat zij de voorafgaande aftrekbeperkende regeling omvat, of dat hij deze buiten toepassing laat⁽⁴⁰⁾ en de voorafgaande regeling als zodanig toepast.

54. Daarbij moet algemeen worden bedacht dat de omvang van de beperking waarin het nationale recht voorzag op het tijdstip van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn niet noodzakelijkerwijs doorslaggevend is. Indien deze beperking immers na de inwerkingtreding van de richtlijn, maar vóór de te beoordelen wijziging zou zijn afgezwakt, kan een lidstaat in beginsel niet op deze latere stand van zijn nationale recht terugkomen.⁽⁴¹⁾

55. Ik geef het Hof derhalve subsidiair in overweging de tweede prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt: Gaat de aanvullende beperking van de aftrek van voorbelasting die door de wijzigingen van de nationale regeling is ingevoerd, verder dan voor een passende heffing van btw over het privégebruik noodzakelijk is, met als gevolg dat de gewijzigde regeling in dat opzicht niet meer door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is gedekt, dient de nationale rechter deze regeling slechts in de voor deze heffing noodzakelijke omvang toe te passen. Het geheel buiten toepassing laten van de nieuwe en/of de oude regeling, met als gevolg dat het privégebruik vrij van btw-heffing is, is niet met de Zesde richtlijn verenigbaar.

V – Conclusie

56. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de Hoge Raad te antwoorden als volgt:

„De artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a, en 20 van de Zesde richtlijn verzetten zich tegen een nationale regeling die voor zowel zakelijk als privé gebruikte auto's weliswaar de onmiddellijke en volledige aftrek van voorbelasting toestaat, maar met betrekking tot het privégebruik in een forfaitaire bijtelling voorziet die onevenredig is ten opzichte van de daadwerkelijke omvang van het privégebruik. Wanneer de nationale rechter met een dergelijke regeling wordt geconfronteerd en wanneer een te hoge bijtelling ter zake van het privégebruik van de auto is toegepast, dient hij deze regeling in die omvang buiten toepassing te laten als voor een passende heffing ter zake van het privégebruik te ver gaat.”

57. Ik geef het Hof subsidiair in overweging, de beide prejudiciële vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn staat slechts dan in de weg aan wijzigingen in een reeds bij de inwerkingtreding van de richtlijn bestaande nationale regeling

— die de aftrek van voorbelasting met betrekking tot bepaalde gemengd gebruikte bedrijfsgoederen beperkt, doordat zij de aftrek van voorbelasting weliswaar onmiddellijk en volledig toestaat, maar uiteindelijk slechts gedeeltelijk omdat nadien over het privégebruik btw wordt geheven,

— waarbij het bedrag dat van de uiteindelijke aftrek wordt uitgesloten, als gevolg van de wijzigingen in de meeste gevallen hoger is geworden, maar de hoofdgedachte en de systematiek van de regeling ongewijzigd zijn gebleven,

wanneer de aanvullende beperking verder gaat dan voor een passende heffing van btw over het privégebruik noodzakelijk is.

2) Gaat de aanvullende beperking van de aftrek van voorbelasting die door de wijzigingen van de nationale regeling is ingevoerd, verder dan voor een passende heffing van btw over het privégebruik noodzakelijk is, met als gevolg dat de gewijzigde regeling in dat opzicht niet meer door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is gedekt, dient de nationale rechter deze regeling slechts in de voor deze heffing noodzakelijke omvang toe te passen. Het geheel buiten toepassing laten van de nieuwe en/of de oude regeling, met als gevolg dat het privégebruik vrij van btw-heffing is, is niet met de Zesde richtlijn verenigbaar.”

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

3 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1). Aangezien de feiten in het hoofdgeding betrekking hebben op het jaar 2006 en deze richtlijn krachtens artikel 413 ervan pas op 1 januari 2007 in werking is getreden, moet de onderhavige zaak aan de hand van de Zesde richtlijn worden beoordeeld.

4 — Art. 15, lid 6, van de Wet op de omzetbelasting 1968 juncto artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

- 5 — Arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 18), en 23 april 2009, Puffer (C-460/07, Jurispr. blz. I-3251, punt 82) en PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punt 17).
- 6 — Arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18); 22 december 2008, Magoora (C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punt 28), en 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, Jurispr. blz. I-7289, punt 43).
- 7 — Arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15); 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, Jurispr. blz. I-3303, punt 39), en 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 27).
- 8 — Arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43); 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Jurispr. blz. I-5583, punt 35), en 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Jurispr. blz. I-7467, punt 37).
- 9 — Arresten van 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 59), en 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punt 26), en arrest Magoora (aangehaald in voetnoot 6, punt 28).
- 10 — Zie arresten Magoora (aangehaald in voetnoot 6, punt 28), Pannon Gép Centrum (aangehaald in voetnoot 8, punt 37) en Commissie/Hongarije (aangehaald in voetnoot 6, punt 43).
- 11 — Arresten Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 5, punt 19) en Magoora (aangehaald in voetnoot 6, punt 29).
- 12 — Arresten Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 5, punt 19) en Danfoss en AstraZeneca (aangehaald in voetnoot 9, punt 28) en arrest van 15 april 2010, X Holding (C-538/08 en C-33/09, Jurispr. blz. I-3129, punt 38).
- 13 — Arresten Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punt 83) en X Holding (aangehaald in voetnoot 12, punt 39) en arrest van 30 september 2010, Oasis East (C-395/09, Jurispr. blz. I-8811, punt 20). De richtlijn btw-stelsel bevat in artikel 176 een met artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn overeenstemmende afwijkingsbepaling.
- 14 — Voor zover de uitgesloten goederen en diensten voldoende nauwkeurig zijn gedefinieerd en het niet om algemene uitsluitingen gaat, zie arrest X Holding (aangehaald in voetnoot 12, punten 40-45).
- 15 — Arresten van 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 46), en 14 september 2006, Wollny (C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 21), en arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punt 39).
- 16 — Arrest van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punt 24), en arresten Wollny (aangehaald in voetnoot 15, punt 22) en Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punt 40).
- 17 — Arrest Wollny (aangehaald in voetnoot 15, punt 33).
- 18 — Arresten Charles en Charles-Tijmens (aangehaald in voetnoot 16, punt 30) en Wollny (aangehaald in voetnoot 15, punten 24, 31 en 33).
- 19 — Zie arrest van 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101, punten 42 e.v.), en

arresten Charles en Charles-Tijmens (aangehaald in voetnoot 16, punt 25) en Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punten 41 e.v.).

20 — Arrest Wollny (aangehaald in voetnoot 15, punt 34).

21 — Arrest Wollny (aangehaald in voetnoot 15, punten 35 e.v.).

22 — Zie punt 20 hierboven.

23 — Zie arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 33).

24 — Arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punt 41).

25 — Zie arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punt 42).

26 — Aangehaald in voetnoot 15, punt 37.

27 — Arrest Wollny (aangehaald in voetnoot 15, punt 37).

28 — Arrest Uudenkaupungin kaupunki (aangehaald in voetnoot 23, punt 30).

29 — Zie arrest Uudenkaupungin kaupunki (aangehaald in voetnoot 23, punt 26) ter zake van artikel 20 van de richtlijn.

30 — Zie arrest Wollny (aangehaald in voetnoot 15, punten 32-36).

31 — Een eventuele te lage naheffing is op zich weliswaar net zo problematisch, maar is voor het hoofdgeding niet van belang, aangezien de belastingplichtige daarin alleen opkomt tegen naheffingsbeschikkingen teneinde de vastgestelde belasting in het geheel te ontgaan of verminderd te zien.

32 — Vergelijk punt 72 van mijn conclusie van 13 december 2007 bij het arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283). In het arrest Magoora (aangehaald in voetnoot 6, punt 44) heeft het Hof daarentegen voor het beginsel van de Unierechtconforme uitlegging van de nationale bepalingen gekozen.

33 — Zie punt 13 hierboven.

34 — Arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punten 85 en 87). Zie inzake de standstillclausule van artikel 57, lid 1, EG respectievelijk artikel 64, lid 1, VWEU betreffende het vrije kapitaalverkeer van en naar derde landen arresten van 24 mei 2007, Holböck (C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 41), en 11 februari 2010, Fokus Invest (C-541/08, Jurispr. blz. I-1025, punt 42).

35 — Arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-40/00, Jurispr. blz. I-4539, punt 17), arrest Metropol en Stadler (aangehaald in voetnoot 9, punt 46), arrest van 11 september 2003, Cookies World (C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 66), en arresten Magoora (aangehaald in voetnoot 6, punt 37), Danfoss en AstraZeneca (aangehaald in voetnoot 9, punt 28) en Puffer (aangehaald in voetnoot 5, punt 86).

- 36 — Aangehaald in voetnoot 5, punt 87. Zie ook arrest *Cookies World* (aangehaald in voetnoot 35, punt 63), en inzake de standstillclausule van artikel 57, lid 1, EG respectievelijk artikel 64, lid 1, VWEU betreffende het vrije kapitaalverkeer van en naar derde landen arresten *Holböck* (aangehaald in voetnoot 34, punt 41) en *Fokus Invest* (aangehaald in voetnoot 34, punt 42).
- 37 — Aangehaald in voetnoot 35, punt 17.
- 38 — Aangehaald in voetnoot 12, punten 62 e.v.
- 39 — Zie punt 40 hierboven.
- 40 — Zie arrest *Magoora* (aangehaald in voetnoot 6, punt 44). Zie ook Kokott/Henze, „Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands“, in *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, blz. 279, 290.
- 41 — Arrest *Commissie/Frankrijk* (aangehaald in voetnoot 35, punten 17 e.v. en 24).