



Datum van
inontvangstneming

:

27/08/2015

Zaak C-400/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

23 juli 2015

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 juni 2015

Verzoekende partij:

Landkreis Potsdam-Mittelmark

Verwerende partij:

Finanzamt Brandenburg

BESLISSING

In het geding

Landkreis Potsdam-Mittelmark, [OMISSIS] Belzig,

verzoeker en verzoeker in „Revision”,

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt Brandenburg,

verweerder en verweerder in „Revision”,

betreffende de btw over 2008

heeft de Elfde Senat (Elfde Kamer)

[OMISSIS]

op 16 juni 2015 als volgt beslist:

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

Ingevolge § 15, lid 1, tweede zin, van het Duitse Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) worden de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van goederen die de ondernemer **[Or. 2]** voor minder dan 10 % voor zijn onderneming gebruikt, geacht niet voor bedrijfsdoeleinden te zijn verricht – en is daarvoor het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting uitgesloten.

De regeling berust op artikel 1 van de beschikking van de Raad van 19 november 2004 (2004/817/EG), waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd om in afwijking van het bepaalde in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, de btw op uitgaven voor goederen en diensten van het recht op aftrek uit te sluiten, wanneer deze goederen en diensten voor meer dan 90 % van het totale gebruik voor de privédoeleinden van de belastingplichtige of diens werknemers of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

Geldt deze machtiging – overeenkomstig de formulering ervan – alleen voor de in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (artikel 26 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde) geregelde gevallen of daarnaast in alle gevallen waarin een goed of dienst slechts voor een deel voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt?

2. De behandeling van de procedure in Revision wordt geschorst tot de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Motivering

I. Feiten van het hoofdgeding

Verzoeker en verzoeker in „Revision” (hierna: „verzoeker”) is een Landkreis (plattelandsdistrict) – dat wil zeggen een regionaal publiekrechtelijk lichaam dat onder eigen verantwoordelijkheid alle taken vervult waarvoor de bij het district behorende gemeenten en instanties het potentieel niet bezitten.

Verzoeker heeft als overheidsinstantie onder meer de taak in zijn gebied wegen aan te leggen, deze te onderhouden en de verkeersveiligheid daarop te waarborgen (§ 10, lid 1, eerste zin, van het Brandenburgse Straßengesetz (Wegenwet) **[Or. 3]**

van 31 maart 2005 [OMISSIS]). Deze taken heeft verzoeker vervuld door middel van zijn eigen onderneming zonder rechtspersoonlijkheid onder de naam „Kreisstraßenbetrieb”.

Volgens zijn statuten was het Kreisstraßenbetrieb met het oog op de volle benutting van zijn potentieel ook bevoegd om naast het uitoefenen van de overheidstaken, diensten voor derden te verrichten zoals die ook door particuliere bouw- of landschapsondernemingen worden aangeboden (bijvoorbeeld: het snoeien en vellen van bomen, het uitfrezen van boomstronken, maaiwerkzaamheden, diensten in de winter, en veeg- en herstelwerkzaamheden). In die zin verrichtte verzoeker een economische activiteit (voor bedrijfsdoeleinden) in het kader van een onderneming en verrichtte hij aan de belasting onderworpen diensten.

In het belastingtijdvak 2008 (litigieuze jaar) heeft verzoeker verschillende goederen gekocht (grondwerkmachines, vrachtvoertuigen en onderdelen). Deze heeft hij hoofdzakelijk gebruikt voor de door hem, als overheidsinstantie belast met de aanleg en het onderhoud van wegen, verrichte prestaties en voor 2,65 % voor aan derden geleverde belaste prestaties.

Verweerder en verweerder in „Revision”, het Finanzamt (belastingdienst; hierna: „FA”), heeft de gevraagde aftrek van voorbelasting geweigerd, omdat de gekochte goederen niet overeenkomstig § 15, lid 1, tweede zin, van het Umsatzsteuergesetz (hierna: „UStG”) voor ten minste 10 % voor de onderneming van verzoeker waren gebruikt. In de bezwaarprocedure heeft het FA op andere gronden een deel van de verzochte aftrek toegestaan. Voor het overige heeft het bezwaar tot niets geleid.

[Or. 4] Het Finanzgericht (hierna: „FG”) heeft het beroep afgewezen. [OMISSIS]

Met zijn beroep tot Revision voert verzoeker aan dat de weigering van de aftrek in strijd is met het Unierecht, aangezien de Bondsrepubliek Duitsland (Duitsland) door de beschikking van de Raad van 19 november 2004 waarbij Duitsland wordt gemachtigd een maatregel toe te passen in afwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (2004/817/EG - beschikking 2004/817/EG -), niet is gemachtigd de aftrek van de voorbelasting ook uit te sluiten wanneer, zoals in het litigieuze geval, goederen voor meer dan 90 % van het totale gebruik worden gebruikt voor niet-economische activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, maar die niet kunnen worden aangemerkt als verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Verzoeker heeft daarom recht op een evenredige aftrek van 2,65 % van de kosten waarover voorbelasting is betaald. Hij kan zich daarvoor op het voor hem gunstiger Unierecht beroepen.

De weigering van de aftrek is bovendien in strijd met het beginsel van de mededingingsneutraliteit. De uitsluiting heeft als consequentie dat de niet aftrekbare voorbelasting als directe kosten in de berekening van de prijs wordt

opgenomen, hoewel de door hem in concurrentie met particuliere ondernemingen verrichte handelingen (volledig) worden belast. Daarom is er voor hem sprake van een structureel concurrentienadeel.

Verzoeker vordert,

De uitspraak van het FG te vernietigen en de btw aanslag 2008 van 4 februari 2010 in de vorm van het op bezwaar genomen besluit van 14 april 2010 in die zin te wijzigen dat [**Or. 5**] de aftrek met 1 491,71 EUR (2,65 % van 56 290,77 EUR) wordt verhoogd,

subsidiair, het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing.

Het FA vordert,

de Revision af te wijzen.

II. Situatie naar nationaal recht

1. Relevante bepalingen

a) Een – tot aftrek van voorbelasting gerechtigde – ondernemer is volgens § 2, lid 1, eerste zin, UStG hij die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent, waarbij de onderneming alle bedrijfs- en beroepswerkzaamheden van de ondernemer omvat (§ 2, lid 1, tweede zin, UStG). Een bedrijfs- of beroepswerkzaamheid is elke duurzame werkzaamheid ter verwerving van inkomsten (§ 2, lid 1, derde zin, UStG).

b) Publiekrechtelijke rechtspersonen oefenen volgens § 2, lid 3, eerste zin, UStG slechts een bedrijf of beroep uit in het kader van hun bedrijfsactiviteiten (§ 1, lid 1, punt 6, en § 4 Körperschaftsteuergesetz, wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „KStG”) en hun land- of bosbouwbedrijven.

c) § 15, lid 1, eerste zin, punt 1, UStG bepaalt dat de ondernemer de belasting die hij wettelijk verschuldigd is voor de door een andere ondernemer voor zijn onderneming verrichte goederenleveringen of diensten, als voorbelasting in aftrek mag brengen. De aftrek is uitgesloten voor diensten die de ondernemer gebruikt voor vrijgestelde handelingen (§ 15, lid 2, eerste zin, punt 1, UstG) of [**Or. 6**] handelingen in het buitenland die onbelast zouden zijn wanneer zij binnen de Bondsrepubliek Duitsland waren verricht (§ 15, lid 2, eerste zin, punt 2, UStG).

d) Ingevolge § 15, lid 1, tweede zin, UStG wordt de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van goederen die de ondernemer voor minder dan 10 % voor zijn onderneming gebruikt, geacht niet voor bedrijfsdoeleinden te zijn

bestemd (zogenoemd minimaal gebruik voor bedrijfsdoeleinden). Deze bepaling is met ingang van 1 april 1999 [OMISSIS] in het UStG ingevoegd.

Tot 1992 bestond er een vergelijkbare regeling [OMISSIS], die echter in 1992 na het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90 (EU:C:1991:315, [OMISSIS] punt 35) is ingetrokken.

2. Juridische beoordeling

Verzoeker heeft naar nationaal recht geen recht op de door hem gevraagde aftrek. Hij heeft de door hem gekochte goederen namelijk in hoofdzaak gebruikt voor de vervulling van zijn overheidstaken, dat wil zeggen niet in het kader van zijn onderneming (§ 2, lid 1, tweede zin juncto § 2, lid 3, eerste zin, UStG en § 4, lid 5, KStG), en slechts voor 2,65 % in het kader van zijn onderneming, ten behoeve van ingevolge § 1, lid 1, punt 1, UStG belastbare en, bij gebreke van vrijstelling, ook belaste prestaties. In die situatie is het recht op aftrek van verzoeker ingevolge § 15, lid 1, tweede zin, UStG uitgesloten, aangezien de goederen voor minder dan 10 % voor de onderneming van verzoeker worden gebruikt. **[Or. 7]**

III. Het verzoek aan het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing

Om de volgende redenen is het echter twijfelachtig of de weigering van de aftrek Unierecht schendt.

1. Relevante bepalingen van Unierecht

a) Ingevolge artikel 9 van de in het litigieuze jaar geldende richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) wordt als – tot aftrek gerechtigde – belastingplichtige beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een van de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn genoemde economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

b) Ingevolge artikel 13 van de btw-richtlijn worden de staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtig aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen. Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtigen worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden (artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn).

c) Overeenkomstig artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn heeft de belastingplichtige die goederen en diensten voor zijn belaste handelingen gebruikt, het recht om de btw die hij in het binnenland verschuldigd is of voldaan heeft voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte diensten, in aftrek te brengen op de door hem verschuldigde belasting **[Or. 8]**. Artikel 17, lid 2, onder a), 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 (hierna: „richtlijn 77/388/EEG”) bevatte een overeenkomstige bepaling.

d) Ingevolge artikel 395 van de btw-richtlijn kan de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, waarbij de maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing geen noemenswaardige invloed mogen hebben op de belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik. Artikel 27, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG bevatte een overeenkomstige bepaling.

Volgens artikel 411, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn geldt een verwijzing naar artikel 27, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG als een verwijzing naar artikel 395, lid 1, van de btw-richtlijn.

e) Krachtens artikel 27, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG heeft de Raad beschikking 2004/817/EG van 19 november 2004 vastgesteld. Deze beschikking is op 2 december 2004 in het Publicatieblad van de Europese Unie (PB L 357, blz. 33) bekendgemaakt en was van toepassing tot 31 december 2009, dus ook in het litigieuze jaar 2008.

Artikel 1 van deze beschikking luidt:

„In afwijking van het bepaalde in artikel 17, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG wordt Duitsland gemachtigd de btw op uitgaven voor goederen en diensten van het recht op aftrek uit te sluiten, wanneer deze goederen en diensten voor meer dan 90 % van het totale gebruik voor de privédoeleinden van de belastingplichtige **[Or. 9]** of diens werknemers of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.”

De overeenkomstige machtigingen in de eerdere beschikkingen van 28 februari 2000 (2000/186/EG; PB L 59, blz. 12) en 13 mei 2003 (2003/354/EG; PB L 123, blz. 47) en in de latere beschikkingen van 20 oktober 2009 (2009/791/EG; PB L 283, blz. 55) en 13 november 2012 (2012/705/EU, PB L 319, blz. 8) zijn in essentie identiek geformuleerd.

f) Een vergelijkbare machtiging bestaat voor de Republiek Oostenrijk (beschikking van de Raad van 13 december 2004, 2004/866/EG; PB L 371,

blz. 47). Hiervan heeft de Oostenrijkse wetgever gebruik gemaakt in § 12, lid 2, eerste regel, onder b), van de Oostenrijkse wet omzetbelasting voor door een ondernemer verkregen goederenleveringen en – wat in zoverre verder gaat dan § 15, lid 1, tweede zin, UstG – andere prestaties.

2. Juridische beoordeling

a) Voor het geval dat een ontvangen prestatie – zoals in het hoofdgeding – aan bepaalde handelingen in een later stadium kan worden toegerekend, moet voor het recht op aftrek onderscheid worden gemaakt tussen drie verschillende gebruiksdoeleinden (gebieden respectievelijk sferen).

aa) Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie en het Bundesfinanzhof (hierna: „BFH”) heeft de belastingplichtige (ondernemer) recht op aftrek voor zover hij voornemens is de prestaties te gebruiken voor zijn onderneming (§ 2, lid 1, UStG, artikel 9 van de btw-richtlijn) en dus voor zijn economische activiteiten teneinde prestaties onder bezwarende titel (economische activiteiten) te verrichten **[Or. 10]** [OMISSIS].

Beoogt de ondernemer een gedeeltelijk gebruik voor een niet-economische activiteit, dan heeft hij in zoverre geen recht op aftrek (zie bijvoorbeeld arresten van het Hof van Justitie van 13 maart 2008, *Securenta* C-437/06, EU:C:2008:166, [OMISSIS] punten 30 en 31; van 12 februari 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie -VNLTO-*, C-515/07, EU:C:2009:88, [OMISSIS] punt 37; van 10 september 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch* C-92/13, EU:C:2014:2188, [OMISSIS] punt 36; [OMISSIS]).

Is de ondernemer voornemens een door hem ontvangen prestatie uitsluitend voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 26 van de btw-richtlijn en § 3, lid 9 bis, UStG te gebruiken, dan heeft hij geen recht op aftrek [OMISSIS]. In het geval van levering van een goed dat de ondernemer zowel voor belaste economische activiteiten wil gebruiken als voor andere dan bedrijfsdoeleinden (privédoeleinden) in de zin van artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn en § 3, lid 9 bis, UStG, kan hij het goed weliswaar in zijn geheel voor zijn bedrijf bestemmen en op grond daarvan recht op volledige aftrek genieten, maar het gebruik van het goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt dan wel belast (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie van 23 april 2009, *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, [OMISSIS] punt 39; [OMISSIS]).

[Or. 11] Verder heeft het Hof van Justitie in het arrest *VNLTO* (EU:C:2009:88, [OMISSIS] punt 38) beslist dat handelingen die buiten de werkingsfeer van de btw vallen, niet in het algemeen kunnen worden aangemerkt als verricht voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 26 lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

bb) De Duitse belastingdienst maakt op dit punt onderscheid tussen bedrijfs- of beroepsactiviteiten en niet-ondernemingsactiviteiten, die hij vervolgens

onderverdeelt in niet-economische activiteiten in enge zin en voor andere dan bedrijfsdoeleinden verrichte activiteiten [OMISSIS].

cc) In de rechtsleer worden economische activiteiten [OMISSIS] ook aangeduid als ondernemingsactiviteiten [OMISSIS].

Waar het gaat om de niet-economische activiteiten is in de rechtsleer omstreden, of deze tot de ondernemingsactiviteiten [OMISSIS] van de belastingplichtige behoren dan wel tot zijn niet-ondernemingsactiviteiten; daarvoor worden verschillende benamingen gebruikt, bijvoorbeeld niet-ondernemingsactiviteiten, maar niet zijnde activiteiten verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden [**Or. 12**] [OMISSIS], of niet-ondernemingsactiviteiten maar wel ondernemingsverwante activiteiten [OMISSIS].

Privégebruik wordt merendeels aangeduid als gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden [OMISSIS] of ook als niet-economische activiteiten die niet vallen onder het statutaire doel [OMISSIS].

b) Op grond van deze beginselen is het recht op aftrek (noodzakelijkerwijs) uitgesloten, wanneer verzoeker de in het litigieuze geval gekochte goederen – voor 97,35 % – als overheidsdienst heeft gebruikt.

Deze door hem, als ander publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn, als overheidsinstantie belast met de wegenbouw uitgeoefende activiteiten zijn namelijk niet-economische activiteiten die buiten de btw vallen (vgl. het arrest van het Hof van Justitie, Gemeente 's-Hertogenbosch, EU:C:2014:2188, [OMISSIS] punt 25).

c) Overigens heeft verzoeker de gekochte goederen – voor 2,65 % – rechtstreeks en onmiddellijk voor zijn belaste handelingen gebruikt. Daarvoor heeft hij ingevolge artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn (in beginsel) recht op aftrek.

aa) Het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, is volgens vaste rechtspraak van het Hof een integrerend [**Or. 13**] deel van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt (zie bijvoorbeeld arresten van het Hof van Justitie van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, [OMISSIS] punt 18; van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, [OMISSIS] punt 47; van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, [OMISSIS] punt 38, en van 26 maart 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, [OMISSIS] punt 55, met andere verwijzingen).

De aftrekregeling heeft tot doel, de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (zie bijvoorbeeld arresten van het Hof van Justitie van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 tot C-147/98, EU:C:2000:145, [OMISSIS] punt 44; van 21 februari

2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, [OMISSIS] punt 78; van 6 september 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, [OMISSIS] punt 25, en van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia Srl, C-590/13, EU:C:2014:2429, [OMISSIS] punt 32).

bb) Belastingplichtigen kunnen zich in het geval van een met artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn onverenigbare nationale regeling, indien aan de desbetreffende voorwaarden is voldaan, rechtstreeks op het gunstiger Unierecht beroepen (zie voor artikel 17, lid 2, van richtlijn 77/388/EWG, bijvoorbeeld arresten van het Hof van Justitie, BP Soupergaz, EU:C:1995:223, [OMISSIS] punt 35, en van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, [OMISSIS] punt 36).

cc) Uitsluiting van het recht op aftrek vloeit niet voort uit artikel 173, lid 2, onder e), van de btw-richtlijn.

[Or. 14] Ingevolge dit artikel kunnen de lidstaten bepalen dat, indien de btw die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden. Het hoofdgeding betreft echter het omgekeerde geval, dat een prestatie slechts voor een klein deel voor belaste handelingen wordt gebruikt. Dat regelt de bepaling niet.

3. De prejudiciële vraag

De prejudiciële vraag heeft betrekking op de uitlegging van beschikking 2004/817/EG; Duitsland zou krachtens artikel 1 van die beschikking gemachtigd kunnen zijn het recht op aftrek te weigeren (ook) in gevallen als het onderhavige.

a) Voor zover § 15, lid 1, tweede zin, UStG de aftrek uitsluit, wijkt deze bepaling af van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn.

De belastingplichtige heeft ingevolge deze bepaling immers een onbeperkt recht op aftrek van de voorbelasting, „hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt, doch niettemin daadwerkelijk gebruik voor bedrijfsdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, vormt een afwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn en is slechts geldig wanneer zij voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 1, of artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn” (zie arrest van het Hof van Justitie, Lennartz, EU:C:1991:315, [OMISSIS] punt 35).

b) Beschikking 2004/817/EG berust op artikel 27, lid 1, van richtlijn 77/388. De Senat heeft zijn twijfels of artikel 1 van beschikking 2004/817/EG – overeenkomstig de **[Or. 15]** formulering van deze bepaling – niet alleen machtigt om het recht op aftrek uit te sluiten wanneer goederen voor privédoeleinden van de belastingplichtige of diens werknemers of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, maar ook voor de gevallen geldt waarin

goederen – zoals in het hoofdgeding – voor meer dan 90 % worden gebruikt voor niet-economische activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen.

aa) Deze uit de formulering van artikel 1 van beschikking 2004/817/EG voortvloeiende twijfel wordt versterkt door de ontstaansgeschiedenis van deze machtiging.

Het doel dat deze uitzonderingsregeling nastreeft, is als volgt weergegeven in de nrs. 3 en 4 van de toelichting op het door de Commissie op 13 december 1999 ingediende voorstel voor een beschikking van de Raad waarbij de Bondsrepubliek Duitsland wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 6 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (COM (1999) 690 def.(www.eur-lex.eu):

„3. De eerste afwijking die de Duitse overheid heeft aangevraagd bestaat uit een totale uitsluiting van het recht op aftrek van de btw op goederen en diensten waarvan het gebruik ten behoeve van de onderneming minder dan 10 % van het totale gebruik bedraagt.

4. Volgens artikel 27 kunnen afwijkingen van de Zesde richtlijn worden toegestaan, hetzij om de belastingheffing te vereenvoudigen, hetzij om bepaalde vormen van belastingontduiking of -ontwijking te voorkomen. Een afwijking om ‚verbruik zonder belasting‘ te voorkomen is op grond van deze bepaling gerechtvaardigd: het werk van de belastingadministratie wordt vereenvoudigd door deze te ontlasten van de taak toe te zien op de uitoefening van het recht op aftrek van de btw op uitgaven voor goederen en diensten **[Or. 16]** waarvan het gebruikspercentage voor andere doeleinden dan die van de onderneming meer dan 90 % van het totale gebruik bedraagt.”

Overeenkomstige formuleringen worden in de hierna volgende voorstellen gebruikt (punt 3 van de toelichting op het voorstel van 14 maart 2003, COM (2003) 116 def.; punt 3 van de toelichting op het voorstel van 2 september 2004, COM (2004) 579 def., toegankelijk via www.eur-lex.eu). Ook al zijn de Duitse taalversies anders geformuleerd, uit de vergelijking met de Franse en Engelse taalversie („dont l’utilisation pour les besoins de l’entreprise est de moins de/inferieure à 10 % de l’utilisation totale”, respectievelijk „when less than 10 % of those goods and services are used for business purposes”) blijkt dat in alle gevallen de machtiging om het recht op aftrek van de btw uit te sluiten is gevraagd voor goederen en diensten die voor minder dan 10 % van het totale gebruik voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

bb) In artikel 1 van beschikking 2004/817/EG wordt de machtiging echter als volgt geformuleerd:

„In afwijking van het bepaalde in artikel 7, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG wordt Duitsland gemachtigd de btw op uitgaven voor goederen en diensten

van het recht op aftrek uit te sluiten, wanneer deze goederen en diensten voor meer dan 90 % van het totale gebruik voor de privédoeleinden van de belastingplichtige of diens werknemers of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.”

Deze formulering is qua inhoud in overeenstemming met de ten tijde van de vaststelling van de beschikking, in het jaar 2004 geldende bepaling in artikel 6, lid 2, onder a), van richtlijn 77/388/EEG (sinds 1 januari 2007, artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn), waarin is bepaald dat met diensten verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld het gebruik „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”. Datzelfde [Or. 17] geldt voor de Engelse en Franse taalversie.

cc) Deze formulering in artikel 1 van beschikking 2004/817/EG stemt overeen met de redenen waarom de Duitse wetgever de machtiging voor § 15 lid 1, tweede volzin, UStG heeft aangevraagd.

De invoering van het bepaalde in § 15, lid 1, tweede volzin, UStG heeft de Duitse wetgever als volgt gemotiveerd [OMISSIS]:

„Bij aankoop van een voertuig dat slechts in geringe mate voor de onderneming wordt gebruikt, wordt het recht op aftrek weliswaar voor 50 % uitgesloten, maar tegelijkertijd wordt over het privégebruik geen btw geheven. Als gevolg hiervan ontstaat er een onevenredig voordeel dat door invoering van het minimaal eigen gebruik voor de onderneming van ten minste 10 % duidelijk zal worden afgezwakt. Het minimaal gebruik van 10 % moet niet alleen voor motorvoertuigen gelden, maar voor alle goederen.”

Ter uitvoering van deze bepaling heeft de Bondsregering verzocht om een machtiging voor de toepassing van een afwijkende regeling.

c) Volgens de in Duitsland in 2004, het jaar waarin genoemde machtiging is aangevraagd en verkregen, en ook nog in het litigieuze jaar 2008 heersende rechtsopvatting worden voor het recht op aftrek (uitsluitend) twee verschillende gebruiksdoelen (gebieden respectievelijk sferen) voor een door een ondernemer ontvangen prestatie onderscheiden: gebruik voor ondernemingsdoeleinden, dus voor zelfstandig uitgeoefende bedrijfs- en beroepswerkzaamheden (§ 2, lid 1, eerste en derde volzin, UStG), en gebruik voor niet-ondernemingsactiviteiten, waarbij onder die laatste zowel de niet-economische activiteiten [Or. 18] vallen als ook de handelingen voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn (zie bijvoorbeeld [OMISSIS] het in de zaak VNLTO, EU:C:2009:88, in punt 22 weergegeven standpunt van Duitsland [OMISSIS]).

Dezelfde opvatting huldigt ook Oostenrijk [OMISSIS] en – zoals het prejudiciële verzoek in de zaak VNLTO laat zien – ook Nederland (arrest van het Hof van Justitie, VNLTO, EU:C:2009:88, [OMISSIS] punt 26).

aa) Het FA en, in navolging daarvan, het FG leggen dienovereenkomstig de machtiging in artikel 1 van beschikking 2004/817/EG in die zin uit dat hieronder ook een afwijking van de btw-richtlijn valt, die het recht op aftrek bij een gebruik van meer dan 90 % voor niet-economische doeleinden volledig uitsluit [OMISSIS].

Indien de machtiging in artikel 1 van beschikking 2004/817/EG aldus wordt uitgelegd, moet het beroep van verzoeker ongegrond worden geacht.

bb) Anderzijds wordt op grond van het arrest van het Hof van Justitie, VNLTO (EU:C:2009:88, [OMISSIS]) verdedigd dat het daarin gebruikte **[Or. 19]** begrip onderneming – in tegenstelling tot de eerder heersende opvatting – zowel de economische als de niet-economische activiteiten omvat, maar niet de handelingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden [OMISSIS]. In dit geval moet de machtiging in artikel 1 van beschikking 2004/817/EG aldus worden uitgelegd dat – in afwijking van het bepaalde in de btw-richtlijn – het recht op aftrek alleen mag worden uitgesloten in de gevallen waarin het verkregen goed voor meer dan 90 % wordt gebruikt voor de in artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn limitatief opgesomde handelingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden. De regeling in § 15, lid 1, tweede volzin, UStG zou om die reden niet onder de machtiging vallen, voor zover het recht op aftrek ook bij een niet-economisch gebruik van meer dan 90 % wordt uitgesloten [OMISSIS].

Voor deze opvatting pleit – behalve de uiteengezette ontstaansgeschiedenis van de machtiging – de gelijkheid van de formuleringen in artikel 1 van 2004/817/EG en artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn. Dat reeds vóór het arrest van het Hof van Justitie, VNLTO (EU:C:2009:88, [OMISSIS]) onderscheid is gemaakt tussen niet-economische activiteiten en gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 26 van de btw-richtlijn, blijkt bijvoorbeeld uit het rapport van de Commissie aan de Raad van 22 december 1992 betreffende een soortgelijke machtiging voor Frankrijk (zie COM (1992), 591 def., blz. 6, sub IV.3.).

[Or. 20] Indien de machtiging in artikel 1 van beschikking 2004/817/EG aldus wordt uitgelegd, zou een evenredige aftrek van de voorbelasting moeten worden toegekend.

IV. [Procedurele aspecten] [OMISSIS]

[OMISSIS]