

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

8 juni 2000 *

In zaak C-396/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR

en

Finanzamt Paderborn,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie

* Procestaal: Duits.

van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), kamerpresident, R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris en F. Macken, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Financiën, en C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor bij dat ministerie, als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, juridisch adviseur, en A. Buschmann, ter beschikking van de juridische dienst gesteld nationaal ambtenaar, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR, vertegenwoordigd door B. Westermann, belastingadviseur te Paderborn; de Duitse regering, vertegenwoordigd door C.-D. Quassowski, en de Commissie,

vertegenwoordigd door J. Grunwald, juridisch adviseur, als gemachtigde, ter terechtzitting van 2 december 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 december 1999,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 27 augustus 1998, ingekomen bij het Hof op 6 november daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR (hierna: „Schloßstraße”) en het Finanzamt Paderborn betreffende de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) die Schloßstraße had voldaan ter zake van goederen die aan haar waren geleverd of diensten die voor haar waren verricht ten behoeve van bepaalde handelingen waarvoor ten gevolge van een wijziging van de wet na de levering van deze goederen en het verrichten van deze diensten niet meer van de vrijstelling kan worden afgezien.

De Zesde richtlijn

3 Artikel 13 van de Zesde richtlijn luidt:

„(...)

B. Overige vrijstellingen

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

(...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen (...)

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten;

(...)

C. Keuzerecht

De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

(...)

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast.”

4 Artikel 17 van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

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;

(...)

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

- a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;
- b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig artikel 14, lid 1, sub i, artikel 15 en artikel 16, lid 1, punten B, C en D, en lid 2, zijn vrijgesteld;
- c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, punt B, sub a en sub d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de

ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap.

(...)”

5 Artikel 20 van de Zesde richtlijn luidt:

„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 afgifte 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 (...)

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.

(...)

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.

(...)

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

- het begrip investeringsgoederen definiëren;

- het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

- alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;

- administratieve vereenvoudigingen toestaan.

(...)”

Nationale BTW-regeling

6 § 4, punt 12, sub a, Umsatzsteuergesetz 1993 (hierna: „UStG”) bepaalt:

„Van de onder § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, vallende handelingen zijn vrijgesteld van belasting:

(...)

12. a) verhuur en verpachting van stukken grond (...)”

7 § 9 UStG bepaalt evenwel:

„1. De ondernemer kan een handeling, die volgens § 4 (...) punt 12 (...) vrijgesteld is van belasting, als belastbaar behandelen, wanneer de handeling ten behoeve van een andere ondernemer voor diens onderneming is verricht.

2. Afstand van belastingvrijstelling in de zin van lid 1, is bij (...) verhuur of verpachting van stukken grond (§ 4, punt 12, sub a) (...) slechts toegestaan, voor zover de ondernemer aantoont, dat het stuk grond niet voor bewoning of voor een ander niet-bedrijfsmatig gebruik dient of bestemd is.”

8 De omvang van het keuzerecht inzake belasting van de verhuur van stukken grond is met ingang van 1 januari 1994 door het Mißbrauchsbekämpfungsgesetz (hierna: „StMBG”) van 21 december 1993 (*BGBI.* 1993 I, blz. 2310) beperkt. § 9, lid 2, UStG, zoals gewijzigd bij het StMBG, bepaalt:

„Afstand van belastingvrijstelling in de zin van lid 1 is bij (...) verhuur of verpachting van stukken grond (§ 4, punt 12, sub a) slechts toegestaan, voor zover de ontvanger van de dienst het stuk grond uitsluitend gebruikt of voornemens is te gebruiken voor handelingen waarvoor de aftrek van voorbelasting niet is uitgesloten. De ondernemer moet aantonen dat aan deze voorwaarden is voldaan.”

9 Volgens § 18, lid 3, UStG, geschiedt de aangifte voor de omzetbelasting in de vorm van een belastingaangifte.

10 § 27, lid 2, UStG, zoals gewijzigd bij het StMBG, bevat de volgende overgangsregeling:

„§ 9, lid 2, is niet van toepassing, wanneer het op het stuk grond opgerichte gebouw

1. voor bewoning dient of bestemd is en vóór 1 april 1985 is voltooid;
2. voor een ander niet-bedrijfsmatig gebruik dient of bestemd is en vóór 1 januari 1986 is voltooid;
3. voor andere dan de in de punten 1 en 2 genoemde doeleinden (bewoning of andere doeleinden die geen verband houden met een bedrijfsactiviteit) dient of bestemd is en vóór 1 januari 1998 is voltooid;

en wanneer met de oprichting van het gebouw in de (...) in punt 3 bedoelde gevallen vóór 11 november 1993 is aangevangen.”

11 De §§ 164 en 168 Abgabenordnung (hierna: „AO”) maken een snelle vaststelling van de belasting mogelijk, namelijk alleen op basis van de aangifte van de

belastingplichtige, doch staat anderzijds de belastingadministratie toe, de vaststelling in ieder opzicht — zowel feitelijk als rechtens — te corrigeren.

12 § 164 AO bepaalt namelijk:

„1. De belastingen kunnen, zolang geen afsluitende controle heeft plaatsgevonden, in het algemeen of in bijzondere gevallen onder voorbehoud van controle worden vastgesteld, zonder dat dit nader behoeft te worden gemotiveerd.

(...)

2. Zolang het voorbehoud geldt, kan de belastingvaststelling worden ingetrokken of gewijzigd (...)

(...)

4. Het controlevoorbehoud vervalt wanneer de termijn voor vaststelling afloopt (...)

13 Volgens § 168 AO staat een belastingaangifte gelijk aan een belastingvaststelling onder voorbehoud van controle. Op grond van § 18, lid 3, UStG leidt de aangifte voor de omzetbelasting volgens de vigerende wetsbepalingen dus tot een

belastingvaststelling onder voorbehoud van controle, die steeds kan worden gewijzigd, zonder dat aan andere voorwaarden behoeft te worden voldaan.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

- 14 Schloßstraße is een vennootschap naar burgerlijk recht met als vennootschappelijk doel: het houden van de erfpacht op een terrein, de bouw daarop van een kantoor- en woongebouw, alsmede de lange termijn exploitatie van dit grondbezit.
- 15 Schloßstraße verwierf op 8 maart 1991 de erfpacht op dit terrein en vroeg op 16 maart 1991 een bouwvergunning aan. Daar tegen haar project op grond van het bestemmingsplan bezwaren waren ingediend, werd deze vergunning Schloßstraße eerst op 27 mei 1993 verleend.
- 16 Volgens een eenstemmige beslissing van de vennoten van Schloßstraße van 11 juni 1993 zou de bouwvergunning onmiddellijk na afgifte aan een derde worden overgedragen. Daarvan kwam evenwel niets terecht, omdat er geen overnemer werd gevonden. Op 10 oktober 1993 sloot Schloßstraße een contract met een architect met het oog op de oprichting van het gebouw. De werken begonnen in januari 1994 en eindigden in december van dat jaar.
- 17 De totale oppervlakte van het gebouw is in drie delen opgesplitst: 39,38 % werd als woonruimte verhuurd, 13,96 % werd verhuurd aan een architectenbureau en

46,49 % werd verhuurd aan een naamloze vennootschap waarvan de activiteit voor 90 % bestond in het verrichten van financiële diensten die waren vrijgesteld van BTW (hierna: „financieringsmaatschappij”).

- 18 In haar BTW-aangiften voor de belastingjaren 1992 tot en met 1994 zag Schloßstraße overeenkomstig § 9 UStG af van de belastingvrijstelling van de voorgenomen of verrichte handelingen van verhuur en oefende zij haar recht van aftrek uit voor de goederen of diensten op de bouwfacturen. Dit recht op aftrek werd haar aanvankelijk verleend.
- 19 De betrokken aanslagen werden overeenkomstig de §§ 164 en 168 AO evenwel opgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.
- 20 Het Finanzamt Paderborn verrichtte een dergelijke controle. In aansluiting daarop wijzigde het de belastingaanslagen voor de belastingjaren 1992 en 1993 en stelde het een eerste belastingaanslag voor het belastingjaar 1994 vast. In deze aanslagen stond het Finanzamt slechts een aftrek van voorbelasting toe ten belope van 13,96 % van de aangegeven bedragen, op grond dat alleen het architectenbureau een belastbaar gebruik van het gebouw maakte. Volgens het Finanzamt kon geen BTW-aftrek meer worden verleend voor de door de financieringsmaatschappij voor belastingvrije handelingen gebruikte 46,49 % van de oppervlakte van het gebouw, aangezien voor deze handelingen ten gevolge van de wijziging van § 9, lid 2, UStG bij het StMBG met ingang van 1 januari 1994 geen afstand van belastingvrijstelling meer mogelijk was. Evenmin kon Schloßstraße zich volgens het Finanzamt beroepen op de overgangsregeling van § 27, lid 2, UStG, zoals gewijzigd bij het StMBG, aangezien met de oprichting van het gebouw niet was begonnen vóór 11 november 1993, de uiterste datum waarop volgens deze bepaling afstand van belastingvrijstelling mogelijk was.

- 21 Het door Schloßstraße tegen de aanslagen in de BTW voor de belastingjaren 1992, 1993 en 1994 ingediende bezwaarschrift werd door het Finanzamt afgewezen.
- 22 Tegen deze afwijzende beschikking van het Finanzamt stelde Schloßstraße op 8 december 1995 beroep in bij het Finanzgericht Münster. Bij vonnis van 8 oktober 1996 verwierp het Finanzgericht dit beroep.
- 23 Op 27 november 1996 stelde Schloßstraße bij het Bundesfinanzhof „Revision” in. In deze „Revision” stelt Schloßstraße enerzijds, dat de beperking van het recht om voor de bij het StMBG ingevoerde belastingvrijstelling te kiezen niet op haar van toepassing is, omdat als aanvangsdatum voor de oprichting van het gebouw de datum moet gelden waarop zij haar aanvraag om een bouwvergunning heeft ingediend, of althans de datum waarop deze is verleend. Anderzijds leidt zij uit het arrest van 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, Jurispr. blz. I-857), af dat het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzet, dat het recht op aftrek van de in de loop van de belastingjaren 1992 en 1993 voldane BTW, onder meer voor het architecten- en notarishonorarium, haar achteraf wordt ontnomen.
- 24 Het Bundesfinanzhof betwijfelt, of de „Revision” op basis van het UStG en de procedureregels van de AO kan slagen. In de eerste plaats is het van oordeel, dat Schloßstraße zich niet op de overgangsregeling van § 27, lid 2, UStG kan beroepen, aangezien eerst in januari 1994 met de oprichting van het gebouw is aangevangen. De reeds in 1992 en 1993 verrichte diensten maken deel uit van de kosten van oprichting van het gebouw en dus van het gebouw als „investeringsgoed”. Bijgevolg kan niet over de aftrek van de ter zake van deze diensten voldane BTW worden beslist zonder rekening te houden met de datum van de bouw en dus met de door het StMBG ingevoerde beperking, want die beslissing hangt af

van de werkelijke bestemming van dit gebouw, dat wil zeggen van de in 1994 verrichte verhuurhandelingen en van de vraag of deze handelingen belastbaar dan wel vrijgesteld zijn.

- 25 Aangezien volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof aangaande het UStG omtrent het recht op aftrek eerst definitief kan worden beslist, wanneer het werkelijke gebruik van de investeringsgoederen bekend is, heeft het Finanzamt terecht overeenkomstig § 164, lid 2, AO de onder voorbehoud van controle achteraf vastgestelde aanslagen gewijzigd en de aftrek geweigerd, aangezien de verrichte diensten uiteindelijk zijn gebruikt voor het verrichten van handelingen die van BTW zijn vrijgesteld.
- 26 Vervolgens merkt de verwijzende rechter op, dat de retroactieve toepassing van § 9, lid 2, UStG, zoals gewijzigd bij het StMBG, op de in 1992 en in 1993 verrichte diensten geen schending oplevert van het grondwettelijke beginsel, dat de wet geen terugwerkende kracht heeft. Op de datum waarop de nieuwe versie van § 9, lid 2, UStG van kracht is geworden, was het recht op aftrek betreffende de investeringsgoederen namelijk niet definitief, aangezien het uiteindelijke gebruik van deze goederen nog niet vaststond en dit beslissend was voor de beslissing over het recht op aftrek.
- 27 Ten slotte kan Schloßstraße zich niet beroepen op het vertrouwensbeginsel en stellen, dat zij erop vertrouwdde het keuzerecht van § 9, lid 2, UStG te kunnen uitoefenen voor de door haar geplande verhuur van het gebouw, aangezien met de bouw daarvan pas na de inwerkingtreding van de nieuwe regeling is aangevangen. Bovendien was Schloßstraße volgens de vaststellingen van het Finanzgericht nog op 11 juni 1993 voornemens de bouwvergunning aan een derde te verkopen en was met de opdracht aan de architect nog geen bindende bouwopdracht gegeven. Bovendien was de BTW voor de litigieuze jaren vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf, zodat Schloßstraße er niet op goede gronden op kon vertrouwen, dat deze vaststelling ongewijzigd zou blijven.

- 28 Aangezien het Bundesfinanzhof twijfelt, of deze uitlegging van de toepasselijke bepalingen van Duits recht strookt met de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 17 van de Zesde richtlijn, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (arrest van 15 januari 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, met verwijzing naar het arrest van 29 februari 1996, C-110/94, Inzo) blijft het recht op aftrek van voorbelasting verworven, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil de goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen.

Blijft volgens dit beginsel het recht op aftrek van voorbelasting ook verworven, wanneer de belastingplichtige het goed of de dienst weliswaar daadwerkelijk heeft gebruikt voor het verrichten van bepaalde belaste handelingen (verhuur), doch ten gevolge van een wetswijziging na ontvangst van dit goed of deze dienst geen recht meer heeft om af te zien van de belastingvrijstelling voor de daarmee verrichte handelingen, zodat hij eigenlijk geen belastbare handelingen heeft kunnen verrichten?

2) Blijft in een dergelijk geval waarin zich achteraf een nieuwe omstandigheid voordoet, het recht op aftrek van voorbelasting ook verworven, wanneer de betrokken belasting is vastgesteld onder voorbehoud van een naar nationaal recht geoorloofde controle achteraf, die enerzijds de mogelijkheid biedt de belasting snel vast te stellen alleen op basis van de aangifte van de belastingplichtige, doch de belastingadministratie anderzijds het recht geeft de aldus vastgestelde belasting in ieder opzicht, feitelijk en rechtens, te corrigeren?”

- 29 Met zijn twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het recht van een belastingplichtige om de BTW

af te trekken, die hij heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht met het oog op bepaalde handelingen van verhuur verworven blijft, wanneer deze belastingplichtige ten gevolge van een wetswijziging na de levering van deze goederen of het verrichten van deze diensten, doch vóór de aanvang van deze handelingen niet meer het recht heeft om voor deze handeling van de belastingvrijstelling af te zien, en zulks zelfs wanneer de BTW is vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.

- 30 Volgens de Duitse regering bepaalt artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn alleen het tijdstip waarop het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat. De materiële en juridische voorwaarden die de uitoefening van het recht op aftrek beheersen, worden haars inziens vastgesteld door lid 2 van dit artikel. Eén van deze voorwaarden is dat de goederen en diensten waarvoor de BTW is voldaan, zijn gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen. Een definitieve beslissing over het recht op aftrek van voorbelasting kan dus eerst worden genomen, wanneer bekend is voor welke handelingen deze goederen en diensten werkelijk zijn gebruikt en deze beslissing moet rekening houden met de wetswijzigingen die vóór de aanvang van de belaste handelingen van kracht zijn geworden.
- 31 Een belastingplichtige heeft volgens deze regering dus geen recht op aftrek van de BTW die hij heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht met het oog op bepaalde handelingen van verhuur, wanneer deze belastingplichtige na de levering van deze goederen of het verrichten van deze diensten, doch vóór de aanvang van deze handelingen van verhuur, ten gevolge van een wetswijziging het recht verliest om af te zien van vrijstelling voor die handelingen.
- 32 De Duitse regering voegt daaraan toe dat de onderhavige zaak door het feit dat de goederen of diensten in het hoofdgeding zijn gebruikt voor handelingen die uiteindelijk zijn vrijgesteld, verschilt van de zaken waarin het arrest Inzo (reeds aangehaald) en het arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1) zijn geweest; in deze zaken waren de goederen of diensten bestemd om te worden gebruikt voor belaste handelingen, die evenwel nooit zijn verricht.

- 33 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat hoofdstuk X (artikelen 13-16) van de Zesde richtlijn voor bepaalde handelingen een stelsel van BTW-vrijstelling invoert. Krachtens artikel 13 B, sub b, vallen verpachting en verhuur van onroerende goederen onder die vrijstellingen. Voor die handelingen kunnen de lidstaten krachtens artikel 13 C, eerste alinea, sub a, de belastingheffing evenwel opnieuw invoeren door aan hun belastingplichtigen een keuzerecht te verlenen. Krachtens artikel 13 C, tweede alinea, kunnen de lidstaten de omvang van dit keuzerecht beperken en de bepalingen voor de uitoefening ervan vaststellen.
- 34 Dienaangaande heeft het Hof verklaard, dat een lidstaat die van de in artikel 13 C van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheid gebruik heeft gemaakt, en aldus aan zijn belastingplichtigen het recht heeft verleend om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, bij een wet van latere datum dit keuzerecht kan afschaffen en zo de vrijstelling opnieuw kan invoeren (arrest van 3 december 1998, Belgocodex, C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 27).
- 35 In dit verband moet worden nagegaan, of een belastingplichtige die de BTW heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht met het oog op bepaalde handelingen van verhuur, een recht op aftrek van deze BTW heeft verworven in weerwil van het feit dat tussen de datum van ontvangst van deze goederen of diensten en die van de aanvang van de handelingen van verhuur bij een wijziging van de wet het recht om af te zien van de vrijstelling van deze handelingen is afgeschaft.
- 36 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft, zelfstandig een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn aan te vangen en hiertoe eerste investeringsuitgaven doet, als belastingplichtige moet worden beschouwd. Als zodanig is hij overeenkomstig de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn dus gerechtigd de verschuldigde of voldane BTW ter zake van investeringsuitgaven ten behoeve van de handelingen die hij voornemens is te gaan verrichten en die recht geven op aftrek, onmiddellijk af te trekken, zonder de aanvang van de daadwerkelijke exploitatie van zijn onderneming te hoeven afwachten (arrest Ghent Coal

Terminal, reeds aangehaald, punt 17, en arrest van 21 maart 2000, Gabalfri-
sa e.a., C-110/98—C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 47).

- 37 Bijgevolg is de toepassing van het BTW-stelsel en derhalve van het aftrek-
mechanisme afhankelijk van de vraag, of de goederen zijn gekocht door een
belastingplichtige die als zodanig handelt. Het daadwerkelijke of voorgenomen
gebruik van de goederen of diensten is enkel bepalend voor de omvang van de
voorbelaasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn
mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de
daaropvolgende perioden die onder de voorwaarden van artikel 20 van de
richtlijn moeten worden verricht (arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90,
Jurispr. blz. I-3795, punt 15).
- 38 Deze uitlegging wordt bevestigd door de tekst van artikel 17, lid 1, van de Zesde
richtlijn, volgens hetwelk het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de
aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Volgens artikel 10, lid 2, van de richtlijn
is dit het geval op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd aan of de
diensten worden verricht voor de belastingplichtige die recht op aftrek heeft.
- 39 Bovendien zou iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn in
strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de BTW, daar zij de ondernemer
bij het verrichten van zijn economische activiteit met de kosten van BTW zou
belasten, zonder dat hij die overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, en
zou zij neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven
vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onderneming (arrest van
14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 23; arresten Inzo,
reeds aangehaald, punt 16, en Gabalfri-
sa e.a., reeds aangehaald, punt 45).
- 40 Artikel 4 van de Zesde richtlijn verzet zich er evenwel niet tegen, dat de
belastingdienst verlangt dat het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te

maken met economische activiteiten die aanleiding geven tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens wordt ondersteund. In dit verband moet worden beklemtoond, dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts definitief wordt verworven, indien de verklaring van het voornemen om een aanvang te maken met de beoogde economische activiteiten, door de belanghebbende te goeder trouw is afgelegd. In geval van fraude of misbruik, bijvoorbeeld wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft pogen op te nemen, kan de belastingdienst met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend (reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 24; Inzo, punten 23 en 24, en Gabalfrisa e.a., punt 46).

- 41 Bijgevolg moet de nationale rechter nagaan, of de wilsverklaring om met economische activiteiten aan te vangen die zullen leiden tot belaste handelingen, gelet op de omstandigheden van de zaak in het hoofdgeding en in het bijzonder op het feit dat de vennoten van Schloßstraße op 11 juni 1993 nog steeds voornemens waren de bouwvergunning onmiddellijk na afgifte aan een derde over te dragen, te goeder trouw is afgelegd en wordt ondersteund door objectieve gegevens.
- 42 Wanneer er geen sprake is van fraude of misbruik, blijft het recht op aftrek, als het eenmaal is ontstaan, verworven, behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn, ook wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten die tot die aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet voor belastbare handelingen heeft kunnen gebruiken. Dan bestaat immers geen enkel gevaar van fraude of misbruik dat een latere terugbetaling kan rechtvaardigen (arrest Ghent Coal Terminal, reeds aangehaald, punten 20 en 22).
- 43 Een wetwijziging die, zoals in het hoofdgeding, tot stand kwam tussen de datum waarop met het oog op het verrichten van bepaalde economische handelingen goederen zijn geleverd of diensten zijn verricht, en de datum waarop met deze handelingen is aangevangen, en de belastingplichtige met terugwerkende kracht het recht ontnemt om af te zien van BTW-vrijstelling voor deze handelingen, is een omstandigheid buiten de wil van de belastingplichtige.

- 44 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het Hof in punt 26 van het arrest Belgocodex (reeds aangehaald) over de retroactieve afschaffing van het recht om voor belastingheffing te kiezen en van de rechten op aftrek die krachtens de Zesde richtlijn reeds waren ontstaan, heeft verklaard, dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde en door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden moeten worden nageleefd.
- 45 In de bijzondere omstandigheden waarin het arrest Belgocodex (reeds aangehaald) is geweest, heeft het Hof in punt 26 ervan vastgesteld, dat het aan de nationale rechter staat om uit te maken, of deze beginselen zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van de wet die het keuzerecht had ingevoerd. Daar de uitvoeringsbepalingen van deze wet nooit werden vastgesteld, stelde het Hof zich op het standpunt dat het niet kon uitmaken, of de bepalingen van deze wet bij de belastingplichtige een gewettigd vertrouwen hadden kunnen wekken dat moest worden beschermd.
- 46 Zoals de advocaat-generaal in de punten 40 tot en met 43 van zijn conclusie heeft opgemerkt, doen dergelijke bijzondere omstandigheden zich in het hoofdgeding niet voor. Uit het dossier blijkt namelijk, dat Schloßstraße ter zake van de in de loop van de belastingjaren 1992 en 1993 ontvangen goederen of diensten voor belastingheffing heeft gekozen overeenkomstig de nationale wetgeving die van kracht was op de datum waarop zij haar keuzerecht heeft uitgeoefend, en dat de belastingadministratie haar de uitoefening van het recht op aftrek van de over deze goederen of diensten voldane BTW enkel heeft geweigerd op grond dat het recht om voor belastingheffing te kiezen bij het StMBG was ingetrokken.
- 47 Wanneer de nationale rechter in dergelijke omstandigheden vaststelt, dat het voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten die tot belaste handelingen zullen leiden, te goeder trouw kenbaar is gemaakt en dit voornemen wordt ondersteund door objectieve elementen, geniet de belastingplichtige het recht om onmiddellijk de BTW af te trekken die verschuldigd of voldaan is voor goederen of diensten die hij heeft ontvangen met het oog op voorgenomen economische activiteiten, en verzetten het vertrouwens- en het rechtszekerheids-

beginsel er zich tegen, dat een wetswijziging die tot stand komt nadat deze goederen zijn geleverd of deze diensten zijn verricht, hem met terugwerkende kracht dit recht ontnemt.

- 48 Anders dan de Duitse regering stelt, doet aan deze conclusie niet af, dat de belastingadministratie in de zaak in het hoofdgeding op grond van het gemaakte voorbehoud van controle achteraf de BTW-vaststelling in ieder opzicht, zowel rechtens als feitelijk, kon corrigeren.
- 49 Zoals de advocaat-generaal in de punten 46 tot en met 50 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is de mogelijkheid voor de belastingadministratie om controles te verrichten en de door haar aan de belastingplichtigen toegezonden voorlopige aanslagen te wijzigen bij het beheer van de belastingen in het algemeen en van de BTW in het bijzonder onbetwist van nut.
- 50 Dit biedt de belastingadministratie namelijk de mogelijkheid met terugwerkende kracht de terugbetaling van de afgetrokken bedragen te vorderen, wanneer in geval van fraude of misbruik de betrokkene heeft voorgewend een economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft pogen op te nemen.
- 51 Een vaststelling van de BTW onder voorbehoud van controle achteraf maakt overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn ook een herziening mogelijk van de BTW-bedragen die de belastingplichtige bij de verkrijging van investeringsgoederen heeft afgetrokken, onder meer wanneer laatstgenoemde het voorgenomen gebruik van het onroerend goed wijzigt, bijvoorbeeld door een groter deel ervan voor bewoning te bestemmen.

- 52 Buiten de in de vorige twee punten genoemde gevallen kan de belasting-administratie door de BTW-vaststelling onder voorbehoud van controle achteraf een belastingplichtige evenwel niet het recht op aftrek van voorbelasting ontnemen dat hij, zoals blijkt uit de punten 45 en 46 van dit arrest, overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn heeft verworven.
- 53 Mitsdien moet op de gestelde vragen worden geantwoord, dat artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het recht van een belastingplichtige om de BTW af te trekken, die hij heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht met het oog op bepaalde handelingen van verhuur, verworven blijft, wanneer deze belastingplichtige ten gevolge van een wetswijziging na de levering van deze goederen of de verrichting van deze diensten, doch vóór de aanvang van deze handelingen niet meer het recht heeft om voor deze handeling van de vrijstelling af te zien, en zulks zelfs wanneer de BTW is vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.

Kosten

- 54 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 27 augustus 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) 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, moet aldus worden uitgelegd, dat het recht van een belastingplichtige om de belasting over de toegevoegde waarde af te trekken, die hij heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht met het oog op bepaalde handelingen van verhuur, verworven blijft, wanneer deze belastingplichtige ten gevolge van een wetswijziging na de levering van deze goederen of het verrichten van deze diensten, doch vóór de aanvang van deze handelingen niet meer het recht heeft om voor deze handelingen van de vrijstelling af te zien, en zulks zelfs wanneer de belasting over de toegevoegde waarde is vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Hirsch

Skouris

Macken

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 juni 2000.

De griffier

De president van de Zesde kamer

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida