

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

A. TIZZANO

van 3 juni 2003¹

1. Bij arresten van 14 en 21 december 2001 heeft de Hoge Raad der Nederlanden het Hof krachtens artikel 234 EG verzocht om een prejudiciële beslissing over enkele vragen betreffende de uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn² (hierna: „richtlijn”). In het bijzonder wenst de verwijzende rechter te vernemen of het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzetten dat een lidstaat na een wetwijziging een belastingplichtige krachtens artikel 20, dan wel krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn de volledige of gedeeltelijke naheffing van de door hem overeenkomstig de richtlijn in aftrek gebrachte BTW oplegt. De verwijzende rechter verzoekt het Hof tevens de strekking van genoemde wetwijziging te preciseren voor de op het tijdstip van inwerkingtreding ervan lopende huurovereenkomsten. Ten slotte wenst de verwijzende rechter te vernemen of het antwoord op de eerste vraag anders luidt wanneer enkel de periode na de aankondiging van het wetsvoorstel dat de bedoelde wetwijziging bevat, in aanmerking wordt genomen.

I — Toepasselijke bepalingen

A — Toepasselijke bepalingen van de richtlijn

2. Artikel 2 van de richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

[...]”

3. Artikel 4, lid 1, van de richtlijn bepaalt:

„Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

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).

economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

4. Artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

- a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde;

[...]”

5. Volgens artikel 10, lid 2, van de richtlijn „[...] wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]”

6. Artikel 11, A, van de richtlijn luidt:

„1. De maatstaf van heffing is:

[...]

- b. voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoop prijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd.”

7. Artikel 13, B, van de richtlijn bepaalt:

„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 [...]"

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

8. Artikel 13, C, van de richtlijn bepaalt evenwel:

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke is verschuldigd of voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

[...]

[...]

c) de belasting over de toegevoegde waarde welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, [...] verschuldigd is.”

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

10. Ten slotte bepaalt artikel 20 van de richtlijn:

9. Artikel 17 van de richtlijn luidt als volgt:

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

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

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 aange- toonde 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.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 10 jaar worden verlengd.³

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investerings- goederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperi- ode is afgelopen. Deze economische activi- teit 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 vrij- gesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode [...]"

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 herzie- ning 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 vervaardi- ging der goederen.

B — Toepasselijke bepalingen van de Nederlandse regeling

11. Nederland heeft de richtlijn omgezet bij de wet van 28 december 1978⁴ waarbij de wet op de omzetbelasting 1968 (hierna:

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.

3 — Bij artikel 1, lid 4, van richtlijn 95/77/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18) is deze alinea vervangen door: „Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd.”

4 — Staatsblad 1978, blz. 677.

„wet van 1968”) ⁵ is gewijzigd. De wet van 1968 is nadien nog gewijzigd bij de wet van 18 december 1995 houdende wijziging van de wet op de omzetbelasting 1968, enz. (bestrijding constructies met betrekking tot onroerende zaken) (hierna: „wet van 1995”). ⁶

12. Ter uitvoering van artikel 13, B en C, van de richtlijn voorzag artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van de wet van 1968 vóór de wijzigingen die daarin zijn aangebracht bij de wet van 1995, in de vrijstelling van BTW voor de verhuur van onroerende zaken, maar gaf het de verhuurder en de huurder, middels een gezamenlijk verzoek daartoe aan de belastingdienst, de mogelijkheid om voor BTW-heffing te kiezen over de verhuur van onroerende zaken die niet als woning worden gebruikt.

13. Na de bij de wet van 1995 aan deze bepaling aangebrachte wijzigingen is deze keuzemogelijkheid echter beperkt tot de gevallen waarin de huurder de gehuurde onroerende zaak voor doeleinden gebruikt waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op BTW-af trek van belasting bestaat.

14. Volgens artikel V, lid 1, van de wet van 1995 is deze wet op 29 december 1995 in werking getreden, maar werkt hij terug tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur, de datum van een perscommuniqué van de Neder-

landse Staatssecretaris van Financiën waarin het voornemen van de Ministerraad bekend werd gemaakt om de wet van 1968 met terugwerkende kracht vanaf dat persbericht te wijzigen. Artikel V, lid 9, bepaalt echter dat de nieuwe regeling tussen het eerste boekjaar waarin de verhuurder de onroerende zaak is gaan bezigen en het tijdstip van aanvang van het tiende boekjaar niet geldt voor schriftelijke huurovereenkomsten voor onroerende zaken die vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, zijn gesloten en aan bepaalde voorwaarden voldoen.

15. De modaliteiten voor de herziening van de BTW-af trek voor onroerende zaken zijn in artikel 13, lid 2, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: „Uitvoeringsbeschikking 1968”) geregeld. Dat artikel bepaalt overeenkomstig artikel 20 van de richtlijn dat met betrekking tot onroerende zaken de aftrek wordt herzien in elk van de negen boekjaren volgende op dat waarin de belanghebbende de zaak is gaan bezigen, en dat de herziening jaarlijks voor een tiende gedeelte van het in aftrek gebrachte BTW-bedrag geschiedt.

II — De feiten, het procesverloop voor de nationale rechter en de prejudiciële vragen

Zaak C-487/01

16. In de jaren 1990/1991 is een sportveld in eigendom van de gemeente Leusden in

⁵ — Staatsblad 1968, blz. 329.

⁶ — Staatsblad 1995, blz. 659.

haar opdracht omgevormd van een natuurgrasveld tot een kunstgrasveld. Per 1 januari 1992 heeft zij dit sportveld aan de Mixed Hockey Club Leusden (hierna: „hockeyclub”) verhuurd.

17. Hoewel de hockeyclub geen recht heeft op aftrek van BTW, heeft hij samen met de gemeente Leusden krachtens artikel 11 van de wet van 1968 voor BTW-heffing over de verhuur gekozen. Aldus kon de gemeente Leusden op basis van artikel 17 van de richtlijn, volgens hetwelk de BTW over goederen of diensten slechts mag worden afgetrokken voorzover zij gebruikt worden voor op hun beurt eveneens belaste handelingen, volledig de BTW aftrekken over de kosten van de werkzaamheden die zij voor de aanleg van het sportveld had laten uitvoeren.

18. Nadat artikel 11 van wet 1968 bij de wet van 1995 was gewijzigd, verviel echter de mogelijkheid voor de gemeente Leusden en de hockeyclub om de verhuur van het sportveld aan BTW te onderwerpen. Daarom besloot de belastingdienst krachtens artikel 13 van de Uitvoeringsbeschikking 1968 van de gemeente Leusden de herziening van de BTW-aftrek voor genoemde werkzaamheden te vorderen. Deze herziening werd slechts opgelegd voor een gedeelte van de aanvankelijk afgetrokken BTW, namelijk het gedeelte met betrekking tot de resterende jaren, na de inwerkingtreding van de wet van 1995, van de periode van tien jaren vanaf het eerste gebruik van het sportveld.

19. Het Gerechtshof te Amsterdam heeft het beroep van de gemeente Leusden tegen deze uitspraak verworpen. De gemeente Leusden heeft hiertegen vervolgens cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden, en voert onder meer aan dat de herziening van de BTW-aftrek naar aanleiding van genoemde wetwijziging in strijd is met de beginselen van gewettigd vertrouwen en van rechtszekerheid, als geformuleerd in de arresten van het Hof van 3 december 1998, Belgocodex⁷ en 8 juni 2000, Schlossstraße.⁸

20. De Hoge Raad had twijfels over de uitlegging van de relevante bepalingen van de richtlijn vanwege het bestaan van enige verschillen tussen de feiten in het onderhavige geval en die waarvan sprake in de zojuist aangehaalde arresten, en heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:

„1) Verzetten de artikelen 20, lid 2, en 17 van de Zesde richtlijn, dan wel de Europeesrechtelijke vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginselen zich ertegen dat — in een geval waarin geen sprake is van fraude of misbruik noch van wijziging van voorgenomen gebruik, als bedoeld in de punten 50 en 51 van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Schlossstraße — de door een belastingplichtige in aftrek gebrachte BTW die hij heeft voldaan voor een (onroerend) goed dat aan hem is geleverd met het oog op de (aan de BTW onderworpen) verhuur

7 — C-381/97, Jurispr. blz. I-8153.

8 — C-396/98, Jurispr. blz. I-4279.

van dat goed, op de enkele grond dat de belastingplichtige ten gevolge van een wetswijziging niet meer het recht heeft om voor die verhuur van de vrijstelling af te zien, voor de op het moment van het vervallen van die keuzemogelijkheid (in casu feitelijk 1 januari 1996) nog niet verstreken jaren van de herzieningsperiode op de voet van voormeld artikel 20, lid 2, wordt herzien?

2) Blijft, zo het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, de wetswijziging alleen ten aanzien van de in vraag 1 bedoelde in aftrek gebrachte belasting buiten toepassing of mede — totdat de herzieningsperiode is verstreken — ten aanzien van het (met toepassing van het bepaalde in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn) belast zijn van de in vraag 1 bedoelde verhuur?"

Zaak C-7/02

21. De vennootschap G&S Properties BV (hierna: „G&S”), die tot de Holin Groep BV cs (hierna: „Holin Groep”) behoort, heeft in de loop van de jaren 1994 en 1995 op eigen grond een kantoorpand doen bouwen en de daarvoor in rekening gebrachte BTW in aftrek gebracht.

22. Medio 1994 is G&S in onderhandeling getreden over de verhuur van een gedeelte van het kantoorpand of de verkoop van het pand aan ING Bank NV (hierna: „ING”). Bij de onderhandelingen kwamen G&S en ING overeen dat ingeval de huurovereenkomst zou worden gesloten, zij voor belastingheffing over de verhuur volgens artikel 11 van de wet van 1968 zouden kiezen. ING zou het gehuurde voor haar eigen bancaire activiteiten gebruiken, die bij wet van BTW zijn vrijgesteld.

23. Hoewel G&S stelt dat zij zich er vóór 31 maart 1995 toe heeft verbonden het bedoelde pand aan ING te verhuren, is de huurovereenkomst pas in december 1995 schriftelijk gesloten en op 1 januari 1996 ingegaan.

24. Vervolgens hebben ING en Holin Groep bij de Belastinginspecteur een verzoek ingediend om volgens artikel 11 van de wet van 1968 te worden uitgezonderd van de BTW-vrijstelling. Het verzoek werd echter afgewezen omdat artikel 11 van de wet van 1968 wegens de inwerkingtreding van de wet van 1995 was gewijzigd en de huurovereenkomst niet vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, schriftelijk was gesloten, en derhalve niet in aanmerking kwam voor de overgangsregeling van artikel V, lid 9, van de wet van 1995.

25. De Inspecteur bepaalde voorts dat Holin Groep het betrokken pand in het kader van haar eigen onderneming had gebouwd, dat zij het gebruikte voor die onderneming, en dat zij de BTW, indien zij

het pand van een derde had betrokken, niet in aftrek had kunnen brengen. De Inspecteur vorderde derhalve krachtens artikel 3, lid 1, sub h, van de wet van 1968, dat op artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn is gebaseerd, van Holin Groep betaling van de BTW die zij eerder voor de bouwwerkzaamheden voor het betrokken pand in aftrek had gebracht.

26. Het beroep van Holin Groep bij het Gerechtshof te Amsterdam, werd verworpen. Holin Groep heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof vervolgens cassatieberoep bij de Hoge Raad der Nederlanden ingesteld, en voert aan dat het bestreden besluit, waarbij krachtens de op artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn gebaseerde nationale bepaling ingevolge voormelde wetswijziging BTW wordt geheven, in strijd was met de beginselen van gewettigd vertrouwen en van rechtszekerheid, als uiteengezet in voormelde arresten Belgocodex en Schlossstraße.

27. De Hoge Raad had twijfels over de uitlegging van de relevante bepalingen van de richtlijn vanwege het bestaan van enige verschillen tussen de feiten in het onderhavige geval en die waarvan sprake in de zojuist aangehaalde arresten, en heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:

„1) Verzetten de artikelen 5, lid 7, sub a, en 17 van de Zesde richtlijn, dan wel de Europeesrechtelijke vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginselen zich ertegen dat — in een geval waarin geen sprake is van fraude of misbruik noch van wijziging van voorgenomen gebruik,

als bedoeld in de punten 50 en 51 van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Schlossstraße — heffing op de voet van voormeld artikel 5, lid 7, sub a, plaatsvindt in een geval waarin een belastingplichtige BTW in aftrek heeft gebracht, die hij heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die aan hem zijn verricht met het oog op de voorgenomen aan de heffing van BTW onderworpen verhuur van een bepaalde onroerende zaak, op de enkele grond dat de belastingplichtige ten gevolge van een wetswijziging niet meer het recht heeft om voor die verhuur van de vrijstelling af te zien?

2) Geldt een eventueel bevestigend antwoord op de eerste vraag mede voor het recht op aftrek, ontstaan in de periode gelegen tussen de aankondiging van de in de eerste vraag bedoelde wetswijziging en het van kracht worden daarvan; kan, anders gezegd, bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag heffing op de voet van vermeld artikel 5, lid 7, sub a, wél plaatsvinden met betrekking tot de elementen van de kostprijs als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, die opgekomen zijn na de datum van die aankondiging?”

III — Procesverloop voor het Hof

28. In de schriftelijke procedure zijn bij het Hof opmerkingen ingediend met betrekking

tot zaak C-487/01 door de gemeente Leusden, de Nederlandse regering, de Franse regering en de Commissie; met betrekking tot zaak C-7/02 door de Nederlandse regering, de Franse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie. De twee zaken zijn bij beschikking van 6 november 2002 gevoegd krachtens artikel 43 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof. De gemeente Leusden, Holin Groep, de Nederlandse regering en de Commissie zijn verschenen ter terechtzitting van 9 januari 2003.

IV — Juridische beoordeling

A — *De eerste prejudiciële vraag in de zaken C-487/01 en C-7/02*

29. Met de eerste vraag in zaak C-487/01 wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen, of het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzetten dat een lidstaat ingevolge een wetswijziging een belastingplichtige krachtens artikel 20 van de richtlijn de herziening van de door hem in aftrek gebrachte BTW oplegt.

30. De eerste vraag in zaak C-7/02 is in wezen gelijk aan die waarvan hierboven sprake is, met als enig verschil dat de vraag artikel 5, lid 7, sub a, en niet artikel 20 van de richtlijn betreft.

31. Daar deze vragen erg op elkaar lijken, behandel ik ze hierna tezamen.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

32. De gemeente Leusden stelt dat zij — op het tijdstip van de uitvoering van de werkzaamheden voor de omvorming van dat sportveld — bij het opstellen van haar investeringsplannen en de vaststelling van de prijs voor de verhuur van het sportveld aan de hockeyclub, heeft vertrouwd op de destijds geldende wettelijke regeling die haar het recht toekende om de BTW over de kosten van dergelijke werkzaamheden volledig in aftrek te brengen. Aangezien de huurovereenkomst geen beding bevat op grond waarvan zij in geval van een wetswijziging als die welke aan de orde is, de huurprijs kan aanpassen om de uit de herziening voortvloeiende financiële lasten op de huurder af te wentelen, zou zij ter vermindering van die lasten gedwongen zijn een procedure in rechte te voeren — met vanzelfsprekend onzekere afloop — om de huurprijs krachtens artikel 258 van Boek 6 van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek aan te passen.

33. Tot staving van haar stellingen beroept de gemeente Leusden zich op het arrest Schlossstraße en op de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in zaak C-17/01, Sudholz.⁹ Daaruit blijkt volgens

⁹ — Conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 24 oktober 2002 in zaak Sudholz (C-17/01, arrest van 29 april 2004, jurispr. blz. I-4243, blz. I-4245).

haar dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich er in het algemeen tegen verzetten dat het recht op BTW-aftrek, wanneer dit eenmaal is verkregen, vervolgens vanwege een wetswijziging kan worden ingetrokken. In het licht van deze beginselen komt de gemeente Leusden derhalve tot de slotsom dat haar met betrekking tot de afgetrokken BTW geen herziingsaanslag in de zin van artikel 20 van de richtlijn kan worden opgelegd, en dat de eerste vraag bijgevolg bevestigend moet worden beantwoord.

34. Ook Holin Groep stelt dat zij er vanaf de aanvang van de bouwwerkzaamheden voor het pand dat vervolgens aan ING is verhuurd, op heeft vertrouwd dat zij op basis van het destijds geldende artikel 11 van de wet van 1968 voor BTW-heffing over die verhuur kon kiezen. Dit pand is juist met het oog op verhuur aan ING gebouwd, wat blijkt uit het feit dat het is voorzien van kluisen. Bovendien, zo vervolgt deze groep, had zij reeds vóór 31 maart 1995 met ING precontractuele afspraken gemaakt met betrekking tot de toekomstige verhuur van dat pand en de toepassing van de BTW op de huurprijs ervan.

35. Holin Groep betoogt derhalve dat de Nederlandse belastingdienst in het licht van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel, en meer in het bijzonder van de toepassing die het Hof daaraan in het genoemde arrest Schlosstraße heeft gegeven, niet ingevolge de wetswijziging van artikel 11 van de wet van 1968 een naheffingsaanslag kon opleggen voor de

door haar in aftrek gebrachte BTW, noch door middel van een herziening volgens artikel 20 van de richtlijn noch door middel van belastingheffing volgens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn. Zij komt derhalve tot de slotsom dat de eerste vraag in zaak C-7/02 bevestigend moet worden beantwoord.

36. Een andere zienswijze wordt evenwel verdedigd door de Nederlandse en de Franse regering en de Commissie, alsmede uitsluitend in zaak C-7/02 de regering van het Verenigd Koninkrijk, die enkel in die zaak opmerkingen heeft ingediend.

37. Wat om te beginnen zaak C-487/01 betreft, merkt de Nederlandse regering op dat krachtens artikel 20 van de richtlijn de BTW-aftrek moet worden herzien telkens wanneer het gebruik, in het kader van aan BTW onderworpen activiteiten, van goederen of diensten ten aanzien waarvan BTW in aftrek is gebracht, vervolgens niet plaatsvindt, dan wel anders plaatsvindt dan aanvankelijk door de belastingplichtige is aangegeven. Deze regel geldt niet alleen in gevallen waarin het daadwerkelijke gebruik van de goederen of diensten door de wil van de belastingplichtige verschilt van het aanvankelijk voorgenomen gebruik, maar tevens in gevallen waarin dat gebruik niet langer mogelijk is vanwege een wetswijziging. Indien immers, zo vervolgt de Nederlandse regering, de wetgever had willen uitsluiten dat omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige, zoals een wetswijziging, aanleiding kunnen vormen voor herziening, dan had hij dit uitdrukkelijk moeten doen. Artikel 20, lid 1, sub b, van de richtlijn bepaalt daarentegen dat de lidstaten ook in geval van diefstal, dat wil zeggen een omstandigheid die duidelijk buiten de wil van de belastingplichtige valt, herziening van de aftrek kunnen eisen.

38. Vervolgens betoogt de Nederlandse regering — daarin gevolgd door de Franse regering en de Commissie — dat artikel 20 van de richtlijn niet bedoelt een opsomming van alle gevallen van herziening te geven, maar slechts bij wijze van voorbeeld enkele gevallen noemt, zoals blijkt uit het gebruik van de term „met name” in de eerste volzin van lid 1 van deze bepaling. De mogelijkheid dat die herziening het gevolg is van een wetswijziging, wordt door de richtlijn dus niet uitgesloten.

39. Anderzijds beklemtonen de Nederlandse regering en de Commissie dat het onderhavige geval verschilt van dat in de zaak Schlosstraße. In laatstgenoemde zaak ging het om een wetswijziging die met terugwerkende kracht een reeds verworven aftrek aantastte, waardoor de belastingplichtige dus het eerder verkregen recht op BTW-aftrek volledig verloor, en in het onderhavige geval gaat het om de rechtmatige herziening van een aftrek op basis van artikel 20 van de richtlijn, niet met terugwerkende kracht, maar enkel met betrekking tot de jaren van de herzieningsperiode van tien jaar die op het tijdstip van inwerkingtreding van de wetswijziging nog niet waren verstreken.

40. De Nederlandse regering betoogt tevens dat de gemeente Leusden het financiële nadeel dat uit de herziening voortvloeide, had kunnen vermijden door met de hockeyclub een aanpassing van de huurprijs overeen te komen of door de zaak op basis van een verzoek krachtens artikel 258 van boek 6 van het Burgerlijk Wetboek voor de rechter te brengen.

41. Ten slotte voegt de Nederlandse regering daaraan toe, dat indien het Hof toepasbaarheid van herziening in de zin van artikel 20 van de richtlijn uitsluit, de gemeente Leusden recht heeft op aftrek voor de goederen waarvan het gebruik van BTW is vrijgesteld. Volgens de Nederlandse regering is dit in strijd met het beginsel — dat voortvloeit uit punt 44 van het arrest Becker¹⁰, de punten 14 tot en met 16 van het arrest Weissgerber¹¹, en punt 23 van het arrest Monte dei Paschi di Siena¹² — dat een belastingplichtige die een van BTW vrijgestelde werkzaamheid wil uitoefenen, geen aanspraak op aftrek kan maken.

42. Betreffende zaak C-7/02, merkt de Nederlandse regering op dat de BTW-heffing van Holin Groep krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn, slechts een indirect gevolg is van de betrokken wetswijziging. Volgens dat artikel wordt die belasting immers verschuldigd op het tijdstip waarop de belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden over het goed gaat beschikken. In het onderhavige geval zou dat zijn gebeurd op 1 januari 1996, de ingangsdatum van de huurovereenkomst, dat wil zeggen op een tijdstip ná de inwerkingtreding van de wetswijziging. De onderhavige zaak verschilt derhalve wezenlijk van de zaak Schlosstraße, waarin de belastingplichtige door een wetswijziging een reeds ontstaan recht op aftrek met terugwerkende kracht werd ontnomen.

10 — Arrest van 19 januari 1982 (8/81, Jurispr. blz. 53).

11 — Arrest van 14 juli 1988 (207/87, Jurispr. blz. 4433).

12 — Arrest van 13 juli 2000 (C-136/99, Jurispr. blz. I-6109).

43. De heffing van BTW van Holin Groep krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn is volgens de Nederlandse regering gebaseerd op de overweging dat genoemde groep, indien zij het onroerend goed op dezelfde datum van een derde had betrokken om het aan ING te verhuren, geen recht op BTW-af trek over die koopprijs zou hebben gehad. Het onroerend goed was dus bestemd voor een activiteit — verhuur aan een bank — die volgens de pas in werking getreden wetswijziging niet langer aan BTW was onderworpen. In het onderhavige geval is BTW-heffing op basis van genoemd artikel dus niet in strijd met de beginselen van gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid.

44. Ter terechtzitting heeft ook de Commissie zich bij deze zienswijze aangesloten en daarmee haar voorheen in haar schriftelijke opmerkingen uiteengezette standpunt gewijzigd.¹³

45. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt om te beginnen dat het doel van artikel 5, lid 7, sub a, niet de herziening van BTW-af trek is, maar de eerbiediging van het beginsel van belastingneutraliteit. Voorts staat het volgens deze regering aan de belastingplichtigen om bij het sluiten van

overeenkomsten met derden daarin bedingen op te nemen om eventuele negatieve gevolgen vanwege toekomstige wetswijzigingen te vermijden. Holin Groep heeft er daarentegen van afgezien om bij de onderhandelingen met ING over de huurovereenkomst dergelijke voorzorgsmaatregelen te treffen. Ten slotte merkt de regering van het Verenigd Koninkrijk op dat de omstandigheden van de zaak Schlosstraße niet vergelijkbaar zijn met die van de onderhavige zaak, aangezien deze niet de verplichting betreft om vanwege een wetswijziging de BTW die de belastingplichtige eerder had afgetrokken, alsnog af te dragen, maar de mogelijkheid van BTW-heffing krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn.

46. Wat vervolgens de twee zaken betreft, verwijst de Nederlandse regering naar de rechtspraak van het Hof, en in het bijzonder naar de arresten Racke¹⁴, Decker¹⁵ en Zuckerfabrik¹⁶, volgens welke in uitzonderingsgevallen kan worden toegelaten dat een gemeenschapshandeling op een vóór haar publicatie gelegen datum effect kan sorteren, namelijk wanneer het te verwezenlijken doel zulks vordert en het gewettigd vertrouwen der betrokkenen naar behoren is geëerbiedigd. Deze omstandigheden doen zich volgens de Nederlandse regering in beide zaken voor. Om te beginnen heeft de wet van 1995 tot doel een eind te maken aan bepaalde vormen van misbruik waartoe artikel 11 van de wet van 1968 vóór de wijziging ervan had geleid. In de tweede plaats voorzag die wet in een overgangsregeling die voor een

13 — In die opmerkingen ging de Commissie er immers van uit dat voor de vaststelling of de heffing volgens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn van toepassing was op Holin Groep, het tijdstip waarop de huurovereenkomst was gesloten moest worden bepaald, en niet de datum van aanvang van de uitvoering ervan. Uitgaande dus van de stelling dat die overeenkomst vóór 29 december 1995 was gesloten, betroegde zij dat aangezien de verhuur volgens de op dat tijdstip geldende regeling nog aan BTW was onderworpen, de Nederlandse belastingdienst, door op Holin Groep wél de BTW toe te passen, de beginselen van gewettigd vertrouwen en van rechtszekerheid had geschonden.

14 — Arrest van 25 januari 1979 (98/78, Jurispr. blz. 69, punt 20).

15 — Arrest van 25 januari 1979 (99/78, Jurispr. blz. 101, punt 8).

16 — Arrest van 21 februari 1991 (C-143/88 en C-92/89, Jurispr. blz. I-415, punt 49).

groot aantal lopende huurovereenkomsten gold. Deze overgangsregeling gold echter niet voor huurovereenkomsten die — zoals die tussen de gemeente Leusden en de hockeyclub — voorzagen in een uitzonderlijk lage huurprijs in verhouding tot de hoogte van de investering in het onroerende goed door de verhuurder, of die — zoals de overeenkomst tussen Holin Groep en ING — niet schriftelijk waren gesloten vóór 31 maart 1995. Het was de bedoeling te vermijden dat overeenkomsten waarvan wordt vermoed dat zij juist waren gesloten om de vormen van misbruik te begaan waaraan de wet een einde diende te maken, onder de ingetrokken wet kunnen vallen. Ten slotte is het vertrouwensbeginsel geëerbiedigd aangezien de Nederlandse staatssecretaris van Financiën reeds op 21 december 1994 het voornemen had aangekondigd om genoemde bepalingen te wijzigen en later dit voornemen had bevestigd, zowel in een antwoord op parlementaire vragen op 21 maart 1995, als in een perscommuniqué van 31 maart 1995.

47. De Franse en de Nederlandse regering betogen ten slotte, dat indien de gemeente Leusden en Holin Groep niet onderworpen zouden zijn aan respectievelijk herziening krachtens artikel 20 van de richtlijn en aan de BTW krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn, dit in strijd zou zijn met het beginsel van neutraliteit van de BTW. Volgens deze regeringen zou dit in feite leiden tot ongerechtvaardigde discriminatie van alle belastingplichtigen die na de inwerkingtreding van de wet van 1995 werkzaamheden wilden laten uitvoeren aan onroerende goederen die zij willen verhuren; zij hebben immers geen recht op BTW-aftrek voor dergelijke werkzaamheden hoewel zij zich in dezelfde situatie bevinden als de gemeente Leusden en Holin Groep vóór die wet.

Beoordeling

48. Alvorens de onderhavige vragen te beantwoorden moeten mijns inziens enkele beginselen in herinnering worden gebracht die in verband met het recht op BTW-aftrek volgens artikel 17 van de richtlijn door het Hof zijn erkend.

49. Om te beginnen volgt uit de rechtspraak dat dit recht ontstaat op het tijdstip waarop de BTW verschuldigd wordt in de zin van artikel 10 van de richtlijn, en dat „het bestaan van een recht op aftrek derhalve alleen afhankelijk is van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt”.¹⁷

50. Het Hof heeft vervolgens verduidelijkt dat degene die goederen of diensten verkrijgt met het uit objectieve elementen blijkende voornemen om deze goederen of diensten voor de uitoefening van een economische activiteit te bestemmen, in de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de richtlijn handelt, en derhalve recht krijgt op aftrek van de BTW die op die kosten drukt.¹⁸ Bij gebreke van een bepaling van de richtlijn op grond

17 — Zie arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 8).

18 — Zie arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punten 22-24); 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punten 15-19); 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 17), en 21 maart 2000, Gabalfrisa (C-110/98 en C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 47); arrest Schlossstraße, reeds aangehaald, punt 36; en arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 34).

waarvan de lidstaten de reikwijdte ervan kunnen beperken, kan dit recht onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt, behoudens eventuele latere herzieningen krachtens artikel 20 van de richtlijn.¹⁹

51. Maar bovenal blijkt uit vele arresten van het Hof dat de beginselen van rechtszekerheid en van de bescherming van het gewettigd vertrouwen eraan in de weg staan dat het recht op BTW-aftrek zodra dat eenmaal is ontstaan, later wordt beperkt door feiten, omstandigheden of gebeurtenissen die zich buiten de wil van de belastingplichtige voordoen.²⁰

52. Meer in het bijzonder van belang voor de onderhavige zaak is de vaststelling van het Hof in het arrest Schlosstraße, dat „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, de belastingplichtige het recht geniet 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 [dat] het vertrouwens- en het rechts-

zekerheidsbeginsel zich ertegen verzetten, dat een wetswijziging die tot stand komt nadat deze goederen zijn geleverd of deze diensten zijn verricht, hem met terugwerkende kracht dit recht ontnemt”.²¹

53. In die omstandigheden moet voor de beantwoording van de twee onderhavige vragen in het licht van de hierboven in herinnering gebrachte rechtspraak om te beginnen worden nagegaan, of de gemeente Leusden en Holin Groep daadwerkelijk vóór 29 december 1995, dat wil zeggen vóór de inwerkingtreding van de wijziging van artikel 11 van de wet van 1968, een recht op BTW-aftrek krachtens artikel 17 van de richtlijn hadden verkregen. Vervolgens moet in het licht van diezelfde rechtspraak worden onderzocht of de Nederlandse belastingdienst in de omstandigheden van het onderhavige geval van de gemeente Leusden de herziening van de BTW krachtens artikel 20 van de richtlijn kon eisen en/of van Holin Groep belasting kon heffen krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn.

Verkrijging door de gemeente Leusden en door Holin Groep van het recht op BTW-aftrek krachtens de richtlijn

54. Wat het eerste aspect betreft, breng ik om te beginnen in herinnering dat de vaststelling „of een belastingplichtige in een concreet geval investeringsgoederen

19 — Zie arrest van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punten 16 en 21); en arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 27.

20 — Zie arresten Inzo, reeds aangehaald, punten 21, 24 en 25; Ghent Coal Terminal, reeds aangehaald, punten 20 en 22; Belgocodex, reeds aangehaald, punt 26; Schlosstraße, reeds aangehaald, punt 42, en Breitsohl, reeds aangehaald, punt 41. Zie in die zin ook de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 24 oktober 2002 in de zaak Sudholz, reeds aangehaald, punt 48.

21 — Arrest Schlosstraße, reeds aangehaald, punt 47; zie ook arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 45).

heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten” en dus — voorzover deze activiteiten aan BTW zijn onderworpen — de vaststelling of hij een recht op aftrek in de zin van artikel 17 van de richtlijn heeft verkregen, „een feitelijke vraag is die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken, en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige”.²²

55. Indien men deze beginselen op zaak C-487/01 toepast, valt om te beginnen op te merken dat de gemeente Leusden, naar zij heeft verklaard, op het tijdstip waarop zij de werkzaamheden voor omvorming van het sportveld heeft laten uitvoeren niet alleen de bedoeling had om het te verhuren, maar ook om gezamenlijk met de toekomstige huurder gebruik te maken van de mogelijkheid om op basis van de toen geldende versie van artikel 11 van de wet van 1968 voor BTW-heffing over de verhuur te kiezen. Dat dit vervolgens ook na het tijdstip waarop de BTW over die werkzaamheden krachtens artikel 10 van de richtlijn verschuldigd werd, nog steeds de bedoeling was, en dat dit tijdstip vóór de inwerkingtreding van de wet van 1995 lag, wordt niet alleen nergens betwist, maar lijkt mij ruimschoots te worden bevestigd door de feiten, aangezien de werkzaamheden in 1991 zijn beëindigd, het sportveld vanaf 1 januari 1992 aan de hockeyclub is verhuurd, en het keuzerecht voor BTW-heffing over die verhuur daadwerkelijk is uitgeoefend.

22 — Arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 21.

56. Derhalve moet op basis van de hierboven in herinnering gebrachte beginselen worden erkend, dat de gemeente Leusden krachtens artikel 17 van de richtlijn het recht op aftrek van de op die werkzaamheden drukkende BTW heeft verkregen en dat recht over de jaren 1990 en 1991 dus rechtmatig volledig heeft uitgeoefend.

57. Hetzelfde geldt voor Holin Groep die, zoals uit het verwijzingsarrest blijkt, het recht op aftrek van BTW over de werkzaamheden voor de bouw van het pand dat aan ING is verhuurd²³, krachtens artikel 17 van de richtlijn heeft verkregen, en dit recht ook volledig heeft uitgeoefend.²⁴

58. In die omstandigheden ga ik thans over tot het onderzoek of de Nederlandse belastingdienst in de twee onderhavige gevallen krachtens artikel 20 van de richtlijn herziening van de aftrek kon eisen van de gemeente Leusden en/of krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn belasting kon heffen van Holin Groep.

23 — Zie punt 3.4.5 van het verwijzingsarrest, waarin de Hoge Raad stelt dat het „in het onderhavige geval [...] om een heffing op de voet van artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn [gaat], welke materieel tot gevolg heeft dat het recht op aftrek dat overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn was ontstaan, wordt herzien”.

24 — Zie punt 3.1.1 van het verwijzingsarrest waarin de Hoge Raad stelt dat „belanghebbende de daarvoor in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek heeft gebracht”.

Toepasbaarheid van artikel 20 van de richtlijn op de gemeente Leusden

59. Betreffende de herziening van de BTW krachtens artikel 20 van de richtlijn, lijkt er mij geen twijfel over te bestaan dat deze herziening aan de gemeente Leusden is opgelegd enkel op grond dat de verhuur van het sportveld aan de hockeyclub, waarvoor deze gemeente het recht op aftrek in de zin van artikel 17 van de richtlijn had verkregen en uitgeoefend, na de inwerkingtreding van de wet van 1995 niet langer aan BTW-heffing kan worden onderworpen.

60. Met andere woorden, het lijkt mij niet te betwisten dat er in casu een causaal verband bestaat tussen de inwerkingtreding van die wet en de vordering aan de gemeente Leusden om middels een herzieningsheffing krachtens artikel 20 van de richtlijn, de uit hoofde van dat recht door haar in aftrek gebrachte BTW alsnog af te dragen.

61. Welnu, in dergelijke omstandigheden staat een herzieningsheffing krachtens artikel 20 van de richtlijn mijns inziens gelijk aan de intrekking van het recht op aftrek dat een belastingplichtige uit hoofde van de richtlijn heeft verkregen, enkel omdat een wetswijziging een voorheen belastbare activiteit in een niet langer belastbare activiteit heeft veranderd.

62. Dit lijkt mij echter in kennelijke tegenpraak met hetgeen het Hof in het arrest Schlossstraße heeft vastgesteld, te weten dat een wijziging in de nationale regeling de belastingplichtige niet een recht op BTW-aftrek kan ontnemen dat hij te goeder trouw krachtens de richtlijn had verkregen (zie supra, punt 52).

63. Niettegenstaande deze rechtspraak, beoogt de Nederlandse regering dat artikel 20 van de richtlijn ook van toepassing is in omstandigheden waarin het daadwerkelijke gebruik van de goederen of diensten buiten de wil van de belastingplichtige verschilt van het aanvankelijk voorgenomen gebruik, zoals in het geval van diefstal van goederen, en dat er derhalve geen reden bestaat om de bepaling niet ook op het geval van een wetswijziging toe te passen.

64. Ik zie echter niet in hoe dit alles de zienswijze van de Nederlandse regering kan staven. Artikel 20, [lid 1,] sub b, van de richtlijn geeft immers als algemene regel dat geen herziening kan plaatsvinden in geval van „naar behoren aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal”, te weten in gevallen die duidelijk buiten de wil van de belastingplichtige liggen, en staat de lidstaten enkel in geval van diefstal toe om van die regel af te wijken. Het lijkt mij derhalve dat de bepaling eerder steun biedt voor de tegenovergestelde zienswijze, omdat zij bevestigt dat behoudens de in dat artikel uitdrukkelijk voorziene afwijkingen, geen herziening plaats kan vinden wanneer de onmogelijkheid om het goed voor de aanvankelijk voorziene belastbare activiteit

te gebruiken, te wijten is aan oorzaken die los staan van de wil van de belastingplichtige.

65. De Nederlandse regering en de Commissie betogen voorts niettemin — en dit lijkt mij de kern van hun redenering — dat artikel 20 van de richtlijn niet uitputtend alle gevallen van herziening regelt. De eerste volzin van lid 1 van deze bepaling, en in het bijzonder de woorden „met name” wijzen er duidelijk op dat de onmiddellijk daarna opgesomde gevallen geen limitatieve opsomming vormen. De mogelijkheid dat die herziening het gevolg is van een wetswijziging, wordt volgens hen door de richtlijn dus niet uitgesloten.

66. Opgemerkt zij echter, dat ofschoon er geen twijfel over bestaat dat artikel 20 een niet-uitputtende lijst bevat van de mogelijke gevallen van herziening, het mij echter moeilijk te verdedigen lijkt, dat het geval van wetswijzigingen een van de niet uitdrukkelijk genoemde gevallen zou kunnen zijn, aangezien dat fundamentele beginselen van gemeenschapsrecht ter discussie zou stellen. Het lijkt mij immers vanzelfsprekend dat de wetgever, gelet op deze implicaties van een dergelijke mogelijkheid van herziening, dit uitdrukkelijk had moeten voorzien indien hij deze mogelijkheid onder artikel 20 had willen laten vallen. Het zwijgen van de wetgever moet dus — in samenhang overigens met de zo-even in herinnering gebrachte algemene regel — noodzakelijkerwijs worden opgevat als een uitsluiting van deze mogelijkheid.

67. Indien dit het geval is, kan naar mijn mening ook de stelling van de Nederlandse regering en van de Commissie niet slagen, volgens welke het onderhavige geval hoe dan ook verschilt van dat wat aan het arrest Schlosstraße ten grondslag ligt, omdat toen een wetswijziging aan de orde was die met terugwerkende kracht een reeds verworven aftrek aantastte, terwijl het in het onderhavige geval gaat om de rechtmatige herziening van een aftrek op basis van artikel 20 van de richtlijn, enkel met betrekking tot de jaren van de herzieningsperiode van tien jaar die op het tijdstip van inwerkingtreding van de wetswijziging nog niet waren verstreken.

68. Om te beginnen kan deze zienswijze niet worden aanvaard omdat daarin wordt uitgegaan van de ruime uitlegging van artikel 20 die ik hierboven heb bestreden. Zij kan voorts niet worden aanvaard omdat ondanks alle spitsvondigheden niet is in te zien hoe kan worden ontkend dat een wetswijziging terugwerkende kracht heeft op de enkele grond dat die wijziging niet zo ver gaat dat definitief geworden rechts-situaties worden herroepen, maar „zich ertoe beperkt” het genot van een onder de voorgaande regeling rechtmatig verkregen recht voor de toekomst te blokkeren.

69. Ten slotte kan die zienswijze niet worden aanvaard omdat zij mijns inziens op een vicieuze cirkel berust. Volgens de Commissie heeft het Hof er in het arrest Schlosstraße immers op gewezen dat één van de gevallen waarin de intrekking van een recht op aftrek is toegestaan, de eventuele toepassing van artikel 20 van de richtlijn is; daaruit leidt zij de rechtmatigheid af van iedere herziening van dat recht op basis van die bepaling en derhalve ook

van de intrekking naar aanleiding van de wetswijziging die hier aan de orde is. Opgemerkt zij echter dat de Commissie aldus juist het *quid demonstrandum* voor bewezen aanneemt, omdat hetgeen in het onderhavige geval ter discussie staat, niet de vraag is of artikel 20 toestaat dat het recht op aftrek wordt beïnvloed (hetgeen niemand betwist), maar de vraag of dat artikel dit in alle gevallen toestaat, en met name in het geval van een wetswijziging die met terugwerkende kracht een voorheen belastbare activiteit in een niet langer belastbare activiteit verandert. Echter, zoals ik hierboven heb uiteengezet, staat artikel 20 dit niet toe, en kan uit het bovenstaande niet worden afgeleid dat het arrest Schlossstraße, voor andere doeleinden en in een andere zin, op die bepaling van toepassing is.

70. Zoals gezien, probeert de Nederlandse regering voorts ook in algemenere en definitievere bewoordingen de rechtmatigheid van de terugwerkende kracht van de betrokken wetswijziging te rechtvaardigen. Op dit punt kom ik echter later terug, omdat dat argument vooral van belang is in verband met zaak C-7/02 (zie hieronder, punten 85-101).

71. Thans zal ik andere argumenten behandelen die de Nederlandse regering tot staving van haar zienswijze heeft aangevoerd. Om te beginnen betoogt zij dat er in het onderhavige geval geen sprake was van schending van het vertrouwensbeginsel aangezien de staatssecretaris van Financiën reeds in december 1994 het voornemen kenbaar had gemaakt om artikel 11 van de wet van 1968 te wijzigen, welk voornemen vervolgens op 21 maart 1995 werd bevestigd in een antwoord op parlementaire vragen en op 31 maart 1995 in een perscommuniqué.

72. Ook dit argument kan mijns inziens niet worden aanvaard. Zoals uit het dossier blijkt, heeft de gemeente Leusden het recht op aftrek dat hier ter discussie staat, ruim vóór de genoemde verklaringen verkregen. Bijgevolg kan geen van die verklaringen van invloed zijn op het ontstaan van een gewettigd vertrouwen bij de gemeente ten aanzien van de onaantastbaarheid van dat recht.

73. Tot staving van haar zienswijze voert de Nederlandse regering vervolgens de arresten Becker²⁵, Weissgerber²⁶ en Monte dei Paschi di Siena²⁷ aan, waaruit het beginsel voortvloeit dat een belastingplichtige die een van BTW vrijgestelde werkzaamheid wil uitoefenen, geen aanspraak op aftrek kan maken.

74. Hiertegen moet echter worden ingebracht dat in het onderhavige geval, zoals ik hierboven heb uiteengezet, de gemeente Leusden dat recht heeft verkregen voordat de verhuur van het sportveld van BTW werd vrijgesteld.

75. Ten slotte lijkt mij evenmin overtuigend het argument van de Franse en de Nederlandse regering dat indien ten aanzien van de gemeente Leusden geen enkele herziening zou worden toegepast, dit zou leiden tot ongerechtvaardigde discriminatie van alle belastingplichtigen die zich na de

25 — Aangehaald in voetnoot 10.

26 — Aangehaald in voetnoot 11.

27 — Aangehaald in voetnoot 12.

inwerkingtreding van de wet van 1995 in dezelfde situatie bevinden als de Gemeente Leusden vóór die wet, maar anders dan laatstgenoemde geen recht hebben op aftrek van BTW.

76. Mijns inziens is immers duidelijk dat een dergelijke „ongelijke behandeling” het logische gevolg is van elke nieuwe regel die reeds van kracht zijnde regels wijzigt, en overeenkomstig het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht enkel voor de toekomst een regeling geeft, waarbij onvermijdelijk onderscheid wordt gemaakt tussen onder de inmiddels gewijzigde regeling verworven rechtssituaties en die welke daarna zijn ontstaan.

77. Gelet op een en ander, sta ik derhalve op het standpunt dat de beginselen van gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid zich ertegen verzetten dat in de omstandigheden van het onderhavige geval ten aanzien van de gemeente Leusden een herziening krachtens artikel 20 van de richtlijn wordt toegepast.

Toepasbaarheid van artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn op Holin Groep

78. Ik ga nu over tot de behandeling van de vraag of in casu artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn op Holin Groep van toepassing

is, en herinner eraan dat ook deze groep voor de inwerkingtreding van de wet van 1995 een recht had verkregen op aftrek van de BTW over de werkzaamheden voor de bouw van het aan ING verhuurde pand (zie hierboven punt 57).

79. Toch stellen de Nederlandse en de Britse regering en de Commissie dat de BTW over die werkzaamheden krachtens de richtlijn van Holin Groep moet worden geheven, op grond dat de gebeurtenis die de aanleiding voor de heffing vormt — te weten het in de zin van artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn door Holin Groep „voor bedrijfsdoeleinden bestemmen” van de onroerende goederen — die in casu samenvalt met de aanvang van de huur van het pand door ING, zich heeft voorgedaan op 1 januari 1996, toen de wet van 1995 reeds in werking was getreden. Zij stellen dus in wezen dat die wet niet terugwerkt.

80. Dit argument lijkt mij echter ongegrond. Immers, zelfs indien men de juistheid erkent van de zienswijze dat het belastbare feit in de zin van artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn, zich in de omstandigheden van het onderhavige geval ná de inwerkingtreding van de wet van 1995 heeft voorgedaan, neemt dit niet weg dat zich vóór de inwerkingtreding van die wet een ander belastbaar feit in de zin van de richtlijn heeft voorgedaan — te weten de bouw (en de desbetreffende facturering) van genoemd pand voor de Holin Groep —, op grond waarvan die groep, zoals gesteld, het recht op BTW-aftrek heeft verkregen.

81. In die omstandigheden heeft de erkenning dat artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn met betrekking tot die bouwwerkzaamheden van toepassing is op Holin Groep, in de praktijk tot gevolg, zoals de verwijzende rechter²⁸ en de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht hebben opgemerkt, dat Holin Groep wordt gedwongen de eerder afgetrokken BTW alsnog af te dragen, en dat haar derhalve op die wijze het vóór de inwerkingtreding van die wet verkregen recht op aftrek wordt ontnomen.

82. Evenmin kan er volgens mij twijfel over bestaan dat juist vanwege de inwerkingtreding van die wet aan de voorwaarden voor toepasbaarheid van artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn op Holin Groep werd voldaan. Deze bepaling is immers enkel van toepassing wanneer het eventuele van een derde betrekken van het goed dat een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemt, hem geen recht zou geven op volledige aftrek van BTW.

83. Welnu, het is enkel omdat de wet van 1995 de mogelijkheid heeft ingetrokken om de verhuur van het pand aan ING aan BTW te onderwerpen, dat Holin Groep, nu zij het pand van een derde heeft betrokken, voortaan geen recht meer heeft op aftrek van BTW.

84. Er bestaat volgens mij derhalve een nauw causaal verband tussen de inwerkingtreding van de wet van 1995 en de intrekking van het recht op aftrek dat Holin Groep voordien had verkregen middels toepassing op haar van BTW krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn. Dit bevestigt naar mijn mening dat in casu aan die wet terugwerkende kracht is toegekend.

85. De Nederlandse regering betoogt voorts dat zich in casu echter hoe dan ook de omstandigheden voordoen die in het licht van de rechtspraak van het Hof (zie punt 46) de vaststelling van een gemeenschapshandeling met terugwerkende kracht rechtvaardigen. Volgens die rechtspraak is dit in uitzonderingsgevallen immers toegelaten „namelijk wanneer het te verwezenlijken doel zulks vordert en het gewettigd vertrouwen der betrokkenen naar behoren is geëerbiedigd”.²⁹

86. Die voorwaarden zijn volgens de Nederlandse regering in casu beide vervuld. Enerzijds zijn de bij de wet van 1995 ingevoerde vernieuwingen er immers op gericht een einde te maken aan bepaalde vormen van misbruik waartoe de toepassing van artikel 11 van de wet van 1968 had geleid; anderzijds waren de belastingplichtigen van de mogelijke toekomstige wijziging van dat artikel op de hoogte gebracht middels enkele verklaringen van de Nederlandse staatssecretaris van Financiën en middels een perscommuniqué van 31 maart 1995 van die staatssecretaris.

28 — Zie punt 3.4.5 van het verwijzingsarrest, aangehaald in voetnoot 23.

29 — Zie, onder meer, arrest Zuckerfabrik, reeds aangehaald, punt 49, met verdere verwijzingen.

87. Wat om te beginnen de verklaringen van de staatssecretaris van Financiën betreft, zij meteen opgemerkt dat indien bewezen was, zoals voor de gemeente Leusden is gebeurd (zie hierboven punt 74), dat Holin Groep recht op BTW-aftrek had verkregen op een tijdstip vóór die verklaringen, logischerwijs moet worden uitgesloten dat die verklaringen het ontstaan hebben kunnen verhinderen van een gewettigd vertrouwen bij die groep ten aanzien van de onaantastbaarheid van dat recht.

88. Uit de tweede prejudiciële vraag³⁰ lijkt echter te kunnen worden afgeleid dat Holin Groep het betrokken recht ná die verklaringen heeft verkregen.

89. Evenals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen, ben ik er ook in dat geval toch toe geneigd uit te sluiten dat een perscommuniqué met betrekking tot een louter wetsvoorstel, waarvan het lot dus nog onzeker is, van invloed kan zijn op het ontstaan van een gewettigd vertrouwen ten aanzien van de onaantastbaarheid van een recht dat op basis van de geldende regeling is verkregen.

90. Maar ook indien men erkent dat Holin Groep sindsdien in staat was de toekomstige wetswijziging te voorzien, zodat zij

niet volledig op de onaantastbaarheid van dat recht kon vertrouwen, moet nog worden nagegaan of in casu is voldaan aan de andere voorwaarde die het Hof stelt voor toekenning van terugwerkende kracht aan een handeling, te weten dat die terugwerkende kracht noodzakelijk is om het gegeven doel van de handeling te bereiken.³¹

91. In dat opzicht beperkt de Nederlandse regering zich, zoals gezegd, tot de stelling dat het doel van de wet van 1995 was gelegen in de bestrijding van vormen van misbruik die voortvloeiden uit de ontoereikendheid van de voordien geldende regeling.

92. Afgezien van het feit dat de verwijzende rechter in het verzoek om een prejudiciële beslissing uitdrukkelijk heeft uitgesloten dat Holin Groep in deze zaak fraude heeft gepleegd of misbruik heeft gemaakt, vat de Nederlandse stelling volgens mij niet volledig de werkelijke strekking van de aangevoerde rechtspraak.

93. Mijns inziens wordt aan die rechtspraak immers een slechte dienst bewezen indien de conclusie wordt getrokken dat de loutere noodzaak om met een handeling het gegeven doel na te streven op zich kan volstaan om schending van verkregen rechten door die handeling te rechtvaardigen,

30 — Ik verwijs in het bijzonder naar de passage waarin sprake is van een „[...] recht op aftrek, ontstaan in de periode gelopen tussen de aankondiging van de in de eerste vraag bedoelde wetswijziging en het van kracht worden daarvan [...]”.

31 — Zie, onder meer, arrest van 30 september 1982, *Amylum/Raad*, 108/81 (Jurispr. blz. 3107, punten 5 en 6), en arrest *Zuckerfabrik*, reeds aangehaald, punten 50-54.

om de simpele reden dat hetgeen hier gerechtvaardigd moet worden, juist die schending is en niet enkel de vaststelling van de handeling. Met andere woorden, wat bewezen moet worden is dat het toekennen van terugwerkende kracht aan de handeling een noodzakelijk gevolg is van het nastreven van het doel van de handeling, een gevolg dat bovendien niet anderszins is te vermijden en in verhouding staat tot het nagestreefde doel.

94. Zoals ook de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft gesteld, heeft de Nederlandse regering volgens mij niet aangetoond dat in casu aan die voorwaarden is voldaan, noch lijkt mij dat dit vanzelfsprekend voortvloeit uit een objectieve beoordeling van het onderhavige geval. Hoogstens zou men geneigd kunnen zijn het tegendeel te aanvaarden, indien men uitgaat van hetgeen ik in dit verband over de rechtmatigheid van de handelingen van Holin Groep heb opgemerkt.

95. De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt echter dat de terugwerkende kracht van de wet van 1995 vanaf 31 maart 1995, te weten vanaf de datum van het perscommuniqué van de Nederlandse staatssecretaris van Financiën waarin hij het voornemen om die wet vast te stellen aankondigde, noodzakelijk was ter voorkoming van een vorm van misbruik — in het Verenigd Koninkrijk bekend onder het begrip „prepayment scheme” (vooruitgeschoven betaling) — die anders door enkele belastingplichtigen dreigde te worden begaan in de periode tussen die aankondiging en de inwerkingtreding van de wet.

96. Deze vorm van misbruik bestaat er meer in het bijzonder in, dat een onderneming met medewerking van een of meerdere bereidwillige ondernemingen het belastbare feit in de zin van de richtlijn kunstmatig vaststelt op een tijdstip vóór de inwerkingtreding van genoemde wet.

97. Deze redenering is mijns inziens evenmin overtuigend. Hoewel het mij volkomen redelijk en gepast voorkomt dat een dergelijk misbruik wordt bestraft, geloof ik niet dat het daarvoor noodzakelijk is aan de wet van 1995 terugwerkende kracht toe te kennen.

98. Zoals het Hof immers meerdere keren heeft vastgesteld kan uit de richtlijn het beginsel worden afgeleid dat „de belastingdienst in geval van fraude of misbruik [...] met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen kan vorderen [...]”³².

99. De kunstmatige vaststelling door een onderneming van de datum waarop het belastbare feit zich voordoet, vormt mijns inziens een duidelijk voorbeeld van een situatie van fraude en misbruik welke volgens de richtlijn de volledige betaling van de eventueel door die onderneming afgetrokken BTW rechtvaardigt.

32 — Arrest Inzo, reeds aangehaald, punt 24; Gabalfrija e.a., reeds aangehaald, punt 46, en Schlossstraße, reeds aangehaald, punt 40.

100. In het onderhavige geval heeft de verwijzende rechter, zoals ik hierboven in herinnering heb gebracht, echter uitgesloten dat Holin Groep fraude heeft gepleegd of misbruik heeft gemaakt. Indien de wet van 1995 op haar van toepassing zou zijn, zou haar dus onterecht met terugwerkende kracht een recht op aftrek worden ontnomen dat zij te goeder trouw had verkregen.

101. Gelet op het voorgaande sta ik derhalve op het standpunt dat toepassing van de wet van 1995 met terugwerkende kracht in casu niet gerechtvaardigd is.

102. Ten slotte is om de hierboven reeds uiteengezette redenen (zie punt 75 en 76) evenmin het argument van de Franse en van de Nederlandse regering aanvaardbaar dat indien Holin Groep niet aan de betrokken belasting onderworpen is, dit tot ongerechtvaardigde discriminatie zou leiden van alle belastingplichtigen die, hoewel zij zich na de inwerkingtreding van de wet van 1995 in dezelfde omstandigheden bevinden als die waarin de groep zich vóór die wet bevond, anders dan laatstgenoemde geen recht op BTW-aftrek hebben.

103. Om de vermelde redenen sta ik derhalve op het standpunt dat de beginselen van rechtszekerheid en van bescherming van het gewettigd vertrouwen zich ertegen

verzetten dat van Holin Groep belasting wordt geheven krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn.

Conclusie met betrekking tot de twee onderhavige vragen

104. Gelet op een en ander, ben ik derhalve van mening dat op de eerste vraag in de twee onderhavige zaken moet worden geantwoord, dat de beginselen van bescherming van het gewettigd vertrouwen en van rechtszekerheid zich ertegen verzetten dat een belastingplichtige voor herziening krachtens artikel 20 van de richtlijn of voor heffing krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn wordt aangeslagen om de enkele reden dat die belastingplichtige vanwege een wetwijziging de activiteit op grond waarvan hij het recht op aftrek in de zin van de richtlijn had verkregen, niet langer aan BTW kan onderwerpen.

B — *De tweede prejudiciële vraag in zaak C-487/01*

105. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen of, indien de eerste vraag in deze zaak bevestigend wordt beantwoord, de wet van 1995 tot het einde van de herzieningsperiode van toepassing is op degenen die op

basis van de geldende regeling voor belastingheffing over de verhuur hebben gekozen, met het gevolg dat de hockeyclub tijdens die periode nog BTW moet betalen over de huurprijs van het sportveld.

106. De Nederlandse regering betoogt dat aangezien de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord, de onderhavige vraag niet hoeft te worden beantwoord.

107. Dezelfde mening is ook de Franse regering toegedaan. Voor het geval het Hof de eerste vraag echter bevestigend beantwoordt, betoogt deze regering dat overeenkomstig het beginsel van belastingneutraliteit en ter verzekering van de goede werking van het BTW-stelsel, ook de tweede vraag bevestigend moet worden beantwoord.

108. De gemeente Leusden en de Commissie hebben met betrekking tot deze vraag geen opmerkingen ingediend.

109. Om te beginnen breng ik in herinnering dat het weliswaar in beginsel „uitsluitend een zaak is van de nationale rechter [...] om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak te beoordelen van een prejudiciële beslissing [...], als de

relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt”³³, doch dat het Hof meerdere keren heeft „geoordeeld dat het geen uitspraak kan doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt, dat de door die rechter gestelde vraag over de uitlegging of de geldigheid van een communautair voorschrift geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of nog wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is”.³⁴

110. Volgens deze rechtspraak „dient het Hof, wanneer blijkt dat de vraag duidelijk niet relevant is voor de beslechting van [het] geschil, de zaak zonder beslissing af te doen”.³⁵ In dit verband heeft het tevens verduidelijkt dat, „het teneinde het Hof in staat te stellen zijn taak overeenkomstig het Verdrag te vervullen, onontbeerlijk is dat de nationale rechterlijke instanties uiteenzetten waarom — wanneer zulks niet ondubbelzinnig uit de stukken blijkt — zij van mening zijn dat een antwoord op hun vragen noodzakelijk is voor de beslechting van het geschil”.³⁶

33 — Arrest van 21 januari 2003, Bacardi-Martini en Cellier des Dauphins (C-318/00, Jurispr. blz. I-905, punt 41). Zie in die zin ook, onder meer, arresten van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59); 15 juni 1999, Tarantik (C-421/97, Jurispr. blz. I-3633, punt 33), en 13 juli 2000, Idéal Tourisme (C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 20).

34 — Arrest Bacardi-Martini en Cellier des Dauphins, reeds aangehaald, punt 43. Zie ook arresten van 16 juli 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Jurispr. blz. I-4673, punten 17 en 18), en Meilicke (C-83/91, Jurispr. blz. I-4871, punt 25); arrest Bosman, reeds aangehaald, punt 61; arrest van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 52), en arrest Idéal Tourisme, reeds aangehaald, punt 20.

35 — Arrest Lourenço Dias, reeds aangehaald, punt 20.

36 — Arrest van 16 december 1981, Foglia (244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 17).

111. In die omstandigheden ben ik van mening dat noch in het verwijzingsarrest noch in de andere stukken van het dossier is gebleken van feiten of omstandigheden op grond waarvan moet worden aangenomen dat een eventueel antwoord op de onderhavige vraag dienstig zou zijn voor de rechter bij de beslechting van het bij hem aanhangige geding.

112. Blijkens het dossier is het geding immers uitsluitend tussen de gemeente Leusden en de Nederlandse belastingdienst gerezen met betrekking tot het besluit van de belastingdienst om van Leusden een herziening krachtens artikel 20 van de richtlijn te vorderen. Uit niets blijkt echter dat de uitspraak van de verwijzende rechter ook de vraag betreft of de hockeyclub niettegenstaande de inwerkingtreding van de wet van 1995 toch nog gehouden is BTW te betalen over de huurprijs.

113. Dat deze laatste vraag niet binnen het kader van het geschil voor de Hoge Raad valt, is mijns inziens overigens af te leiden zowel uit de omstandigheid dat de Nederlandse regering en de gemeente Leusden hierover bij het Hof geen opmerkingen hebben ingediend, als uit het feit dat de hockeyclub, die vanzelfsprekend degene zou zijn die het meeste belang heeft bij een eventuele beantwoording van de vraag, niet alleen nooit is verschenen gedurende de onderhavige zaak, maar, voorzover ik kan beoordelen, niet eens betrokken is in de procedure voor die rechter.

114. Gelet op een en ander, stel ik vast dat de tweede prejudiciële vraag van de Hoge

Raad gesteld in zaak C-487/01 hypothetisch en derhalve niet-ontvankelijk is.

115. Mocht echter het Hof deze opvatting niet delen, dan merk ik het volgende op.

116. Een bevestigend antwoord op de onderhavige vraag zou in de praktijk zonder meer tot gevolg hebben dat gedurende de resterende herzieningsperiode de toepasbaarheid van de wet van 1995 op ten tijde van de inwerkingtreding daarvan lopende huurovereenkomsten wordt opgeschort, waardoor de Nederlandse schatkist verzekerd blijft van de inkomsten van een belasting die anders niet meer zou kunnen worden geheven. Een dergelijk antwoord zou het met andere woorden de Nederlandse schatkist mogelijk maken om het hoofd te bieden aan het ontbreken van een overgangsregeling in de wet van 1995, die voorziet in de verplichting van de huurders die op grond van die wet niet langer verplicht zouden zijn BTW te betalen, om die belasting tot het einde van de herzieningsperiode toch te blijven betalen.

117. Gelet op deze overwegingen lijkt de onderhavige vraag mij eerder een vraag van uitlegging van nationaal recht dan van gemeenschapsrecht te doen rijzen. Weliswaar moet een lidstaat — zoals ik in het antwoord op de eerste vraag uiteen heb gezet — bij het wijzigen van de nationale regeling inzake de belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen overeenkomstig de beginselen van rechtszekerheid en van gewettigd vertrouwen het recht op

aftrek eerbiedigen dat de verhuurder van de onroerende goederen krachtens die regeling heeft verkregen, doch geen enkel beginsel van gemeenschapsrecht verzet zich er mijns inziens tegen dat die lidstaat bij de uitvoering van die wijziging — weliswaar ongewild — de belastingdienst de mogelijkheid ontnemt om de belasting verder te heffen van huurders van dergelijke onroerende goederen.

118. De Franse regering betoogt echter dat indien het de Nederlandse belastingdienst niet zou zijn toegestaan om verder BTW te heffen van huurders van onroerende goederen die krachtens de ingetrokken regeling voor belastingheffing hebben gekozen, de neutraliteit van de BTW en de goede werking van het BTW-systeem in gevaar zouden worden gebracht.

119. Deze redenering lijkt mij echter betwistbaar. Indien ik het goed heb begrepen, is zij immers gebaseerd op de gestelde schending van twee uit de richtlijn voortvloeiende beginselen: het beginsel dat „alle ondernemers een neutrale fiscale belasting moet worden gewaarborgd, ongeacht of zij voorbereidende handelingen stellen dan wel reeds belastbare handelingen verrichten”³⁷, en het beginsel dat een belastingplichtige

slechts BTW kan aftrekken voor voordien reeds verrichte werkzaamheden voorzover hij de resultaten daarvan voor een nadien belastbare handeling gebruikt.

120. Volgens mij is echter geen van deze beginselen in het onderhavige geval geschonden. Toen de gemeente Leusden de BTW over de werkzaamheden voor de omvorming van het sportveld aftrok, heeft zij dit immers gedaan met het oog op een handeling — de verhuur van dat veld aan de hockeyclub — die op basis van de toen geldende regeling belastbaar was. De gemeente Leusden heeft het recht op BTW-aftrek derhalve volledig in overeenstemming met die beginselen verkregen en uitgeoefend.

121. Aangezien de oplossing van het onderhavige vraagstuk mijns inziens dus niet afhangt van de uitlegging van bepalingen van de richtlijn of van de toepassing van beginselen van gemeenschapsrecht, sta ik op het standpunt dat, mocht deze vraag ontvankelijk worden verklaard, daarop moet worden geantwoord dat het aan de nationale rechter staat op basis van de beginselen van de eigen rechtsorde te beoordelen of huurders die volgens de op het tijdstip van sluiting van de huurovereenkomst geldende regeling voor BTW-heffing over de verhuur hebben gekozen, ook na de inwerkingtreding van een wetwijziging waarbij de mogelijkheid om voor belastingheffing over die verhuur te kiezen wordt ingetrokken, verplicht zijn die belasting verder te betalen.

37 — Zie conclusie van advocaat-generaal Lenz van 23 november 1995 in de zaak Inzo, reeds aangehaald, punt 27, en arrest Rompelman, reeds aangehaald, punt 23.

C — *De tweede prejudiciële vraag in zaak C-7/02*

122. Indien ik het goed heb begrepen, wenst de verwijzende rechter met de tweede vraag in zaak C-7/02 in wezen twee verduidelijkingen van het Hof te verkrijgen. Om te beginnen vraagt hij of het eventuele bevestigende antwoord op de eerste vraag, te weten dat de onaantastbaarheid van het recht op aftrek dat Holin Groep vóór de inwerkingtreding van de wet van 1995 heeft verkregen, ook geldt voor de periode na het perscommuniqué van 31 maart 1995 waarin de Nederlandse staatssecretaris van Financiën het voorstel voor wijziging van artikel 11 van de wet van 1968 had aangekondigd. Voor het geval het antwoord op die vraag ontkennend is, wenst de Hoge Raad te vernemen of Holin Groep verplicht is krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn belasting te betalen, die krachtens artikel 11 A, lid 1, sub b, van de richtlijn³⁸ moet worden berekend op basis van de ná het perscommuniqué opgekomen kosten van de bouw van het aan ING verhuurde pand.

123. Holin Groep stelt dat genoemd perscommuniqué was uitgegeven nádat zij verplichtingen was aangegaan jegens ING met betrekking tot de toekomstige verhuur van het pand en de BTW-heffing over die verhuur, en dat eventuele belastingheffing

over de werkzaamheden die zij ná dat perscommuniqué op dat pand heeft laten uitvoeren, bijgevolg in strijd zou zijn met de beginselen van gewettigd vertrouwen en van rechtszekerheid.

124. De Franse regering betoogt dat indien het Hof in antwoord op de eerste vraag in deze zaak vaststelt dat de heffing krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn niet van toepassing is om een BTW-aftrek te herzien die is verricht in verband met een belastbare activiteit die nadien tengevolge van een wetswijziging niet langer belastbaar is geworden, deze heffing niet van toepassing is op Holin Groep voor de gehele periode vóór de wetswijziging. Volgens deze regering is het voorts volgens artikel 11 A, lid 1, sub b, van de richtlijn niet mogelijk om die heffing alleen te berekenen op basis van de ná het perscommuniqué opgekomen kosten van de bouw van het betrokken pand.

125. De Nederlandse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk zijn daarentegen een andere mening toegedaan. Volgens deze regeringen was Holin Groep uiterlijk vanaf 31 maart 1995 immers op de hoogte dat zij aan de belasting zou worden onderworpen in de zin van artikel 5, lid 7, sub a, van de richtlijn, indien zij zou besluiten het pand waarvoor zij werkzaam-

38 — Dit artikel bepaalt dat de maatstaf van heffing voor de in artikel 5, leden 6 en 7, van de richtlijn bedoelde handelingen de aankoopprijs is van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien die er niet is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd.

heden liet uitvoeren, aan ING te verhuren. Derhalve kan zij volgens genoemde regeringen geen beroep doen op de beginselen van gewettigd vertrouwen en van rechtszekerheid met betrekking tot de periode na 31 maart 1995, en is bijgevolg de heffing, berekend op basis van de gedurende deze periode opgekomen kosten, op haar van toepassing.

wetswijziging van tevoren in een perscommuniqué is aangekondigd.

126. De Commissie ten slotte, stelt in haar schriftelijke opmerkingen³⁹ dat het perscommuniqué niet van invloed kan zijn op het ontstaan van een gewettigd vertrouwen bij Holin Groep met betrekking tot de mogelijkheid om de toekomstige verhuur van genoemd pand aan BTW-heffing te onderwerpen. Dat perscommuniqué betrof volgens de Commissie immers enkel een wetsvoorstel van de Nederlandse regering en er bestond geen zekerheid over dat het door het Parlement zou worden goedgekeurd, of zonder wijzigingen zou worden goedgekeurd. De Commissie komt derhalve tot de slotsom dat de geldende regeling ook in de periode tussen het perscommuniqué en de definitieve vaststelling van de nieuwe regeling bij de belastingplichtigen een gewettigd vertrouwen kon doen ontstaan.

128. Ik beperkt mij er derhalve toe te herinneren aan hetgeen ik reeds heb opgemerkt in verband met de eerste vraag, te weten dat het enerzijds weliswaar op zijn minst te betwisten valt, zoals de Commissie terecht heeft betoogd, dat Holin Groep na het perscommuniqué niet meer volledig kon vertrouwen op het verkregen recht op aftrek (zie supra punt 89), doch dat anderzijds de intrekking van dat recht bij de wet van 1995 in casu geen geldige rechtvaardiging lijkt te hebben (zie supra punten 90-101).

127. Mijn standpunt is dat de verwijzende rechter met deze vraag niets anders doet dan de eerste vraag in dezelfde zaak herformuleren en daarbij de nadruk legt op de omstandigheid dat de betrokken

129. Om deze redenen sta ik bijgevolg op het standpunt dat hier geantwoord moet worden, dat het antwoord op de eerste vraag ook geldt voor de periode ná de aankondiging in het perscommuniqué van de staatssecretaris van Financiën van het voornemen van de Nederlandse regering om de geldende BTW-regeling te wijzigen.

39 — Ofschoon de Commissie ter terechtzitting ten opzichte van de schriftelijke opmerkingen van opvatting is veranderd met betrekking tot de eerste van de twee in de onderhavige zaak gerezene vragen (zie supra punt 43), heeft zij zich tijdens die terechtzitting niet meer uitgesproken over de tweede vraag.

V — Conclusie

130. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

- „1) Wat de eerste vraag in de zaken C-487/01 en C-7/02 betreft: de beginselen van bescherming van het gewettigd vertrouwen en van rechtszekerheid verzetten zich ertegen dat een belastingplichtige voor herziening krachtens artikel 20 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, of voor heffing krachtens artikel 5, lid 7, sub a, van die richtlijn wordt aangeslagen om de enkele reden dat die belastingplichtige vanwege een wetwijziging de activiteit op grond waarvan hij het recht op aftrek in de zin van die richtlijn had verkregen, niet langer aan BTW kan onderwerpen.

- 2) Wat de tweede prejudiciële vraag in zaak C-487/01 betreft: deze vraag is niet-ontvankelijk. In ieder geval staat het aan de nationale rechter om op basis van de beginselen van de eigen rechtsorde te beoordelen of de huurders die volgens de op het tijdstip van sluiting van de huurovereenkomst geldende regeling voor BTW-heffing over de verhuur hebben gekozen, ook na de inwerkingtreding van een wetwijziging waarbij de mogelijkheid om voor belastingheffing over die verhuur te kiezen wordt ingetrokken, verplicht zijn die belasting verder te betalen.

- 3) Wat de tweede vraag in zaak C-7/02 betreft: het antwoord op de eerste vraag geldt ook voor de periode na de aankondiging in het perscommuniqué van de staatssecretaris van Financiën van het voornemen van de Nederlandse regering om de geldende BTW-regeling te wijzigen.”