

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

29 april 2004 \*

In de gevoegde zaken C-487/01 en C-7/02,

betreffende de verzoeken aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Hoge Raad der Nederlanden in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Gemeente Leusden (C-487/01),

Holin Groep BV cs (C-7/02)

en

Staatssecretaris van Financiën,

om prejudiciële beslissingen over de uitlegging van de artikelen 5, lid 7, sub a, 17 en 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzet-

\* Procestaal: Nederlands.

belasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), alsmede van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, A. Rosas (rapporteur) en S. von Bahr, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,  
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Gemeente Leusden, vertegenwoordigd door R. Brouwer en M. H. P. Bodt, belastingadviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en P. Boussaroque als gemachtigden,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door P. Ormond als gemachtigde, bijgestaan door P. Whipple, barrister (C-7/02),
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. M. H. Speyart als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Gemeente Leusden, vertegenwoordigd door R. Brouwer en M. H. P. Bodt; Holin Groep BV cs, vertegenwoordigd door R. M. Vermeulen, advocaat; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door S. Terstal als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. M. H. Speyart en R. Lyal als gemachtigde ter terechtzitting van 9 januari 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juni 2003,

het navolgende

### **Arrest**

1 Bij arresten van 14 december 2001 (C-487/01) en 21 december 2001 (C-7/02), ingekomen bij het Hof op respectievelijk 17 december 2001 en 11 januari 2002, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 234 EG in elke zaak twee

prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 17 en 20, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), en van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel (C-487/01), en over de uitlegging van de artikelen 5, lid 7, sub a, en 17 van de Zesde richtlijn en van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel (C-7/02).

- 2 Deze vragen zijn gerezen in gedingen tussen de Gemeente Leusden en de Staatssecretaris van Financiën (zaak C-487/01), en tussen Holin Groep en de Staatssecretaris van Financiën (zaak C-7/02) over de betaling van de bedragen die in aftrek zijn gebracht als belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) die is voldaan voor goederen die waren geleverd of diensten die waren verricht met het oog op de uitrusting van verhuurde onroerende goederen, welke betaling werd verlangd na een wetswijziging waarbij het recht is afgeschaft om voor belastingheffing over verhuurde onroerende goederen te kiezen.

## Toepasselijke bepalingen

### *Bepalingen van gemeenschapsrecht*

- 3 Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan BTW onderworpen.

- 4 Onder „levering van een goed” in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt verstaan de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

- 5 Artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde 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 geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.”

- 6 Artikel 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De maatstaf van heffing is:

[...]

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

7 Artikel 13, B en C, van de Zesde richtlijn bepaalt:

*„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.”

8 Artikel 17 van de Zesde richtlijn luidt:

„Ontstaan en omvang van het recht op aftrek

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

2. Voorzover 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;

[...]”

9 Artikel 20 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Herziening van de aftrek

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

- a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;
- b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

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

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

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.

[...]

6. Bij overgang van een normale belastingregeling naar een bijzondere regeling, of andersom, kunnen de lidstaten de nodige schikkingen treffen om te verzekeren dat de betrokken belastingplichtigen noch ten onrechte voordelen genieten, noch ten onrechte nadelen ondervinden.”

- 10 Bij artikel 1, lid 4, van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388 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 artikel 20, lid 2, laatste alinea, van de Zesde richtlijn vervangen door de volgende tekst:

„Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd.”

- 11 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, van richtlijn 95/7 moest deze bepaling uiterlijk op 1 januari 1996 in nationaal recht worden omgezet.

*Bepalingen van nationaal recht*

- 12 Artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van de Wet op de Omzetbelasting 1968 voorzag in het beginsel van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken en in de mogelijkheid voor de partijen bij een huurovereenkomst om voor belastingheffing te kiezen.
- 13 Deze bepaling is gewijzigd bij de Wet van 18 december 1995 houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Stb. 1995, 659; hierna: „Wijzigingswet”). De Wijzigingswet bepaalt dat de keuzemogelijkheid is voorbehouden aan „personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting bestaat”.
- 14 De Wijzigingswet is op 29 december 1995 in werking getreden. Daarin is echter bepaald dat het keuzerecht is afgeschaft per 31 maart 1995 om 18.00 uur, op welke datum en uur een perscommuniqué werd gepubliceerd waarin de inhoud van de toekomstige wet werd aangekondigd.
- 15 Wat de vóór 31 maart 1995 gesloten overeenkomsten betreft, handhaaft de Wijzigingswet de uitzondering op de vrijstelling tot en met 29 december 1995, in feite tot en met 1 januari 1996.

- 16 Ten aanzien van de daaropvolgende jaren bevat artikel V, lid 9, van de Wijzigingswet een als volgt geformuleerde overgangsregeling:

„In afwijking in zoverre van het eerste lid en het vijfde lid blijft artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5°, van de Wet op de omzetbelasting 1968, zoals dat luidde onmiddellijk voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van gelding tot het tijdstip van aanvang van het tiende boekjaar volgend op het boekjaar waarin de verhuurder de onroerende zaak is gaan bezigen, mits:

- a. de verhuur plaatsvindt op grond van een op 31 maart [1995], 18.00 uur, bestaande schriftelijke overeenkomst;
  - b. het tijdstip van ingebruikneming van de onroerende zaak door de huurder is gelegen voor april 1996;
  - c. de vergoeding per jaar ten minste een bij ministeriële regeling vast te stellen percentage van de stichtingskosten van de onroerende zaak bedraagt; en
  - d. de schriftelijke overeenkomst binnen vier weken na de inwerkingtreding van deze wet is gemeld bij de inspecteur.”
- 17 Bij ministeriële regeling van 22 december 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, 250) is het percentage van de stichtingskosten van de verhuurde onroerende zaak als bedoeld in artikel V, lid 9, sub c, van de Wijzigingswet, op 7 % vastgesteld, te verhogen met 0,15 % per verstreken jaar sinds het tijdstip waarop de zaak voor het eerst in gebruik is genomen.

## De hoofdgedingen en de prejudiciële vragen

### *Zaak C-487/01*

- 18 De Gemeente Leusden verhuurt sportvelden aan verschillende sportverenigingen.
- 19 In de jaren 1990 en 1991 is een veld in opdracht van de gemeente omgevormd van een natuurgrasveld tot een kunstgrasveld voor in totaal 433 000 NLG, vermeerderd met 79 800 NLG aan BTW. Per 1 januari 1992 heeft zij dit veld aan de Mixed Hockey Club Leusden verhuurd.
- 20 Deze hockeyclub heeft geen recht op aftrek van BTW. Partijen bij het huurcontract hadden echter voor belastingheffing gekozen, zodat de Gemeente Leusden, rekening gehouden met het verband tussen de heffing en het recht op aftrek, de als voorbelasting voldane BTW over de kosten van de aanleg van het veld kon aftrekken.
- 21 Vaststaat dat de overgangsregeling van de Wijzigingswet niet voor de Gemeente Leusden gold, met name omdat de door de hockeyclub betaalde huur beneden het bij deze regeling vastgestelde minimumpercentage lag.
- 22 Na de inwerkingtreding van de Wijzigingswet is aan de Gemeente Leusden over het tijdvak van 1 januari 1997 tot en met 31 december 1998 een BTW naheffingsaanslag ten bedrage van 15 960 NLG opgelegd. De naheffingsaanslag is, nadat daartegen bezwaar was gemaakt, bij uitspraak van de Inspecteur der belastingen gehandhaafd.

- 23 De Gemeente Leusden is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij het Gerechtshof te Amsterdam, maar dit beroep is bij uitspraak van 5 juni 2000 verworpen. De gemeente Leusden heeft hiertegen beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.
- 24 Bij het onderzoek van een middel ontleend aan schending van Europees recht, heeft de Hoge Raad eraan herinnerd dat het Hof van Justitie in zijn arrest van 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, Jurispr. blz. I-8153) heeft geoordeeld 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 mag afschaffen en zo de vrijstelling opnieuw invoeren. Volgens het Hof stond het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de algemene gemeenschapsrechtelijke beginselen van gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid in casu door de nationale wetgever waren geëerbiedigd.
- 25 De Hoge Raad heeft tevens in herinnering gebracht dat het Hof artikel 17 van de Zesde richtlijn in het arrest van 8 juni 2000, Schlossstraße (C-396/98, Jurispr. blz. I-4279) aldus heeft 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 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 [...]”. Volgens punt 51 van het arrest is dit voorschrift echter niet van toepassing wanneer de herziening overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn plaatsvindt.
- 26 De Hoge Raad stelt vast dat deze rechtspraak het niet mogelijk maakt de gegrondheid te beoordelen van de stelling van de Gemeente Leusden, dat de herziening als bedoeld in artikel 20 van de Zesde richtlijn niet aan de orde kan komen in gevallen waarin gebruik dat aan de BTW-heffing is onderworpen, enkel door een wetswijziging wordt gewijzigd in gebruik dat zonder recht op aftrek is vrijgesteld.

- 27 Bijgevolg heeft de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 14 december 2001 besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken 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 Schlosstraße — 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 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*

- 28 G&S Properties BV (hierna: „G&S”), een van de vennootschappen van de Holin Groep, heeft in de loop van de jaren 1994 en 1995 op eigen grond te Amsterdam een nieuw kantoorpand doen bouwen. Holin Groep heeft de daarvoor in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek gebracht.

- 29 Medio 1994 is G&S in onderhandeling getreden met ING Bank NV (hierna: „bank”) over verhuur van een gedeelte van het kantoorpand of verkoop van deze kantoren aan de bank. Bij die onderhandelingen zijn G&S en de bank uitgegaan van de veronderstelling dat in geval van verhuur gekozen zou worden voor belastingheffing over de verhuur.
- 30 In december 1995 is een huurovereenkomst ondertekend die inging op 1 januari 1996. Na die datum heeft de bank het gehuurde goed laten afwerken en inrichten. Zij is het gehuurde goed op 1 oktober 1996 gaan gebruiken voor haar (van BTW vrijgestelde) bankactiviteiten. Holin Groep als verhuurder en de bank als huurder hebben bij de Inspecteur der belastingen een verzoek ingediend om ter zake van de verhuur te worden uitgezonderd van de BTW-vrijstelling.
- 31 Gelet op de inwerkingtreding van de nieuwe wet is dit verzoek afgewezen en is op basis van de bepaling in de Nederlandse wet die overeenkomt met artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, aan Holin Groep een naheffingsaanslag in de BTW opgelegd ten bedrage van 33 051 NLG. Nadat belanghebbende daartegen bezwaar had gemaakt, heeft de Inspecteur der belastingen zijn aanvankelijke besluit gehandhaafd ter zake van het in het hoofdgeding verschuldigde bedrag.
- 32 Het beroep van Holin Groep bij het Gerechtshof te Amsterdam is bij uitspraak van 20 januari 2000 verworpen. Het Gerechtshof oordeelde dat er op 31 maart 1995 te 18 uur nog geen overeenkomst van huur en verhuur bestond tussen Holin Groep en de bank en dat de overgangsbepalingen van de Wijzigingswet niet van toepassing waren, ook al bestond er op 31 maart 1995 reeds precontractuele gebondenheid tussen Holin Groep en de bank met betrekking tot de verhuur van het pand. Holin Groep heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

- 33 Op gronden die overeenkomen met die welke golden in het kader van zaak C-487/01, Gemeente Leusden, heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen te verzoeken:

„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 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?”

- 34 Bij beschikking van de President van de Vijfde kamer van het Hof van 6 november 2002 zijn de zaken C-487/01 en C-7/02 gevoegd voor de mondelinge behandeling en het arrest.

## De prejudiciële vragen

### *Zaak C-487/01*

#### De eerste vraag

- 35 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 20, lid 2, en 17 van de Zesde richtlijn, dan wel het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzetten dat 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 BTW onderworpen) verhuur ervan, krachtens artikel 20, lid 2, wordt herzien omdat 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 nog niet verstreken jaren van de herzieningsperiode.

#### — Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 36 De Gemeente Leusden is van mening dat zij geen herzienings-BTW verschuldigd is, aangezien de wetswijziging een omstandigheid buiten haar wil vormt in de zin van punt 43 van het arrest Schlosstraße. Zij stelt dat zij er altijd van uit is gegaan dat zij de BTW ter zake van de investering en de exploitatiekosten in aftrek zou kunnen brengen. Zij heeft hiermee rekening gehouden bij de vaststelling van de huurprijs en bij het maken van de kostendekkende begroting.

- 37 Zij zet uiteen dat zij niet aan de in de overgangsregeling gestelde voorwaarden voldoet, met name de voorwaarde van het minimumhuurbedrag. Zij merkt op dat dit bedrag (7 % van de kosten) is vastgesteld op basis van het percentage voor langlopende hypothecaire leningen, dat wil zeggen rekening houdend met een positief rendement van de verhuur. Volgens de Gemeente Leusden is een dergelijke regeling in strijd met het beginsel van de Zesde richtlijn aangezien het streven naar winst niet vereist is bij verhuur van onroerende goederen. In casu is de huurprijs op zakelijke gronden vastgesteld, maar zodanig dat er voor de gemeente sprake is van een operatie die budgettair neutraal is, hetgeen verklaart waarom deze huurprijs onder het door de overgangsregeling vereiste minimumbedrag blijft.
- 38 De Gemeente Leusden wijst erop dat het volgens de rechtspraak van de Hoge Raad niet mogelijk is de beslissing om de verhuur aan BTW te onderwerpen, gedurende de looptijd van de overeenkomst te herroepen. De huurovereenkomst voorziet niet in een wijziging van de huurprijs. Hiervoor zou een civielrechtelijke procedure moeten worden gevoerd met onzekere afloop. In ieder geval zou het slagen van een dergelijke procedure tot gevolg hebben dat de huurder een aanzienlijk hogere huur zou moeten gaan betalen, waardoor hij in financiële moeilijkheden zou geraken.
- 39 De Nederlandse en de Franse regering en de Commissie stellen zich daarentegen op het standpunt dat de Gemeente Leusden overeenkomstig de Nederlandse wet BTW-plichtig is omdat die wet in een bij artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn toegestane herziening voorziet.
- 40 De Nederlandse regering zet uiteen dat de Nederlandse wet — vóór wijziging — tot praktijken leidde die erop gericht waren de situatie te omzeilen waarin de vrijgestelde ondernemers de aan hen voor goederen of diensten in rekening gebrachte BTW niet in aftrek mogen brengen. Zij geeft het voorbeeld van een sportclub die, omdat hij is vrijgesteld, niet de BTW in aftrek mag brengen die over de aankoop van een sportveld in rekening wordt gebracht. Om dit te ontgaan wordt het sportveld gekocht door een — veelal met de club verbonden — derde

die het verhuurt aan de sportclub, waarbij de derde en de club opteren voor belaste verhuur. Daardoor kan de derde de BTW op het sportveld volledig in aftrek brengen, terwijl de sportclub slechts BTW is verschuldigd over de huurprijs, die — in verband met de verbondenheid met de koper — vaak kunstmatig laag wordt gehouden. De eigendom van het veld wordt na het verstrijken van de herzieningsperiode van tien jaar eventueel overgedragen. Juist om dergelijke constructies minder aantrekkelijk te maken hebben de lidstaten besloten de herzieningsperiode bij richtlijn 95/7 tot twintig jaar te verlengen.

- 41 De Nederlandse en de Franse regering en de Commissie betogen dat artikel 20 van de Zesde richtlijn tevens geldt voor het geval van wetswijzigingen. De algemene formulering van deze bepaling en meer in het bijzonder het gebruik van de term „met name” in lid 1 ervan, wijzen erop dat de daarin omschreven gevallen van herziening niet limitatief zijn omschreven. Bovendien is het in overeenstemming met de doelstelling van de bepaling om in een dergelijk geval in herziening te voorzien. De Nederlandse regering merkt in dit verband op dat de lidstaten snel moeten kunnen reageren op de omstandigheden van het economische leven, zoals situaties van misbruik. Indien herziening niet mogelijk was, zou voor de duur van de herzieningsperiode moeten worden gewacht, opdat een wetswijziging effect sorteert. De Nederlandse regering merkt voorts op dat artikel 20, lid 6, van de Zesde richtlijn, dat in overgangsmaatregelen voorziet wanneer de inwerkingtreding van een nieuwe wet tot moeilijkheden dreigt te leiden, zinloos zou zijn indien de lidstaten niet het recht hadden om wetswijzigingen vast te stellen. Ten slotte betoogt de Nederlandse regering dat de gemeenschapswetgever, indien hij al wat buiten de wil van de belastingplichtige gebeurt van herziening had willen uitsluiten, dit uitdrukkelijk zou hebben gedaan.
- 42 Volgens de Franse regering hebben de herziening van de aftrek krachtens artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn en de gelijkstelling overeenkomstig artikel 5, leden 6 en 7, van bepaalde handelingen met leveringen onder bezwarende titel, een soortgelijk doel, namelijk voorkomen dat een belastingplichtige die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek, ongerechtvaardigde economische voordelen geniet.

- 43 Haars inziens zou de niet-herziening leiden tot een verschillende behandeling van belastingplichtigen die dezelfde economische activiteiten verrichten, hetgeen in strijd zou zijn met het beginsel van de neutraliteit van de BTW. Een belastingplichtige wiens activiteiten niet meer aan BTW zijn onderworpen en die ten behoeve van deze activiteiten investeringsgoederen blijft gebruiken waarvoor hij de BTW volledig in aftrek heeft gebracht en waarvan de waarde nog niet volledig is verbruikt, zou zich immers in een gunstige situatie bevinden ten opzichte van iemand die soortgelijke activiteiten verricht na de inwerkingtreding van nieuwe regels die op deze activiteiten van toepassing zijn, en die geen recht op aftrek heeft.
- 44 De Franse regering preciseert dat herziening de tegenhanger is van de regeling die wordt toegepast wanneer een gebeurtenis ertoe leidt dat voorheen van BTW vrijgestelde activiteiten belastbaar worden. In dat geval mogen de betrokken belastingplichtigen immers het recht op aftrek dat ingevolge artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn is ontstaan ter zake van de investeringsgoederen die zij hebben verworven in de periode waarin hun activiteit was vrijgesteld, maar dat zij ingevolge artikel 17, lid 2, niet hebben kunnen uitoefenen wegens het ontbreken van een rechtstreekse en onmiddellijke band met belaste handelingen, alsnog uitoefenen. De herziening geschiedt in dat geval door een aanvullende aftrek van een deel van de BTW ter zake van deze investeringsgoederen die bij de aankoop ervan niet in aftrek kon worden gebracht.
- 45 De Nederlandse en de Franse regering en de Commissie benadrukken het verschil tussen de Nederlandse wet en de situatie waar het in de reeds aangehaalde zaak Schlossstraße om ging. In die zaak ging het erom dat met terugwerkende kracht een reeds verworven aftrek werd aangetast. In casu gaat het om de herziening van de aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn. Allen benadrukken dat het in casu niet gaat om een probleem van terugwerkende kracht van de Nederlandse wet, maar om een situatie waarbij een wetswijziging invloed heeft op toekomstige gevolgen van situaties die onder de oude regeling zijn ontstaan.

- 46 De Nederlandse en de Franse regering en de Commissie zijn van mening dat de Nederlandse regeling in overeenstemming is met artikel 20 van de Zesde richtlijn en dat zij geen inbreuk maakt op de algemene gemeenschapsrechtelijke beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen.
- 47 De Nederlandse regering herinnert eraan dat het rechtszekerheidsbeginsel zich in het algemeen verzet tegen de terugwerkende kracht van (gemeenschaps)besluiten, doch dat er een uitzondering op die regel geldt indien dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht is genomen (arresten van 25 januari 1979, Racke, 98/78, Jurispr. blz. 69, punt 20, en Decker, 99/78, Jurispr. blz. 101, punt 8, alsmede arrest van 21 februari 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen en Zuckerfabrik Soest, C-143/88 en C-92/89, Jurispr. blz. I-415, punt 49). Zij preciseert in dit verband dat de maatregel gelet op het vastgestelde misbruik gerechtvaardigd was en dat geen inbreuk werd gemaakt op het gewettigd vertrouwen van de ondernemers. Om te beginnen was de wetswijziging immers aangekondigd en kwam zij niet onverwacht. Vervolgens heeft de Nederlandse wetgever voorzien in een overgangsregeling die voor een groot aantal situaties geldt. Enkel situaties waarin de huurprijs voor een onroerende zaak laag is vergeleken met de investeringskosten, dat wil zeggen situaties die de kenmerken van misbruik vertonen zoals die welke de wet bestrijdt, vallen daar niet onder. Ten slotte merkt de Nederlandse regering op dat blijkens de parlementaire behandeling aan de partijen in een huurovereenkomst ter zake van een onroerende zaak een termijn werd verleend opdat zij overleg konden voeren over de consequenties van de toekomstige wet.

— Antwoord van het Hof

- 48 Zoals de verwijzende rechter in herinnering heeft gebracht, mag 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 afschaffen en zo de vrijstelling opnieuw invoeren (zie in die zin arrest Belgocodex, reeds aangehaald, punt 27).

- 49 In casu rijst de vraag of de inperking of de afschaffing van het recht om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, ook consequenties kan hebben voor de voor het verhuurde goed in aftrek gebrachte bedragen, en in dit verband kan leiden tot herziening van deze aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn.
- 50 Artikel 20, lid 2, derde alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de aftrek voor onroerende investeringsgoederen gedurende tien jaar kan worden herzien. Bij richtlijn 95/7 is deze termijn tot twintig jaar verlengd.
- 51 Vastgesteld zij dat artikel 20 van de Zesde richtlijn, waarin een aantal situaties is omschreven die voor herziening in aanmerking komen, niet specifiek het geval van een wetswijziging regelt. Dit geval is daarin echter evenmin uitgesloten.
- 52 De aanhef van artikel 20, lid 1, van de Zesde richtlijn betreffende de verder in dit lid omschreven gevallen, bevat immers de woorden „met name”, hetgeen er op wijst dat de sub a en b beschreven gevallen geen uitputtende opsomming vormen.
- 53 Bovendien betreft artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn „wijzigingen in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek”, terwijl artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat specifiek voor investeringsgoederen geldt, waarvoor de herzieningsperiode langer is, preciseert dat 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”. Deze bepaling betreft dus het geval van een wijziging van het recht op aftrek in verband met een wijziging van het recht om te kiezen voor belastingheffing over een in een volgende fase in principe vrijgestelde handeling.

- 54 In haar opmerkingen betoogt de Gemeente Leusden enerzijds dat de wetswijziging een omstandigheid buiten haar wil vormt, en anderzijds dat zij bij de vaststelling van de van de sportclub gevraagde huurprijs rekening had gehouden met de mogelijkheid van aftrek.
- 55 Blijkens de formulering van artikel 20 van de Zesde richtlijn kan dit argument niet slagen. Volgens lid 1, sub b, van deze bepaling kunnen de lidstaten herziening eisen van de aanvankelijk toegepaste aftrek in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal. Uit deze tekst volgt dus dat een belastingplichtige gehouden kan zijn de aftrek te herzien in omstandigheden buiten zijn wil.
- 56 Het tweede argument van de Gemeente Leusden betreft het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel. Zij betoogt immers dat zij bij de vaststelling van de van de sportclub verlangde huurprijs rekening heeft gehouden met de mogelijkheid van BTW-aftrek over onroerende investeringsgoederen.
- 57 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Uit dien hoofde moeten zij worden nageleefd door de gemeenschapsinstellingen (arrest van 14 mei 1975, CNTA/Commissie, 74/74, Jurispr. blz. 533), maar tevens door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden (arresten Belgocodex, reeds aangehaald, punt 26, en Schlossstraße, reeds aangehaald, punt 44; in die zin, arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 44).
- 58 In casu moet dus worden nagegaan of de Zesde richtlijn, uitgelegd in overeenstemming met deze beginselen, zich ertegen verzet dat een lidstaat het recht afschaft om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, met als gevolg de herziening van de aftrek die voor de verhuurde onroerende investeringsgoederen is verricht.

- 59 Het is vaste rechtspraak van het Hof dat, ofschoon het rechtszekerheidsbeginsel zich er in het algemeen tegen verzet dat een gemeenschapsbesluit reeds vóór de publicatie ervan van kracht is, hiervan bij wijze van uitzondering kan worden afgeweken indien dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht wordt genomen. Deze rechtspraak geldt ook wanneer de terugwerkende kracht niet uitdrukkelijk in het besluit zelf is voorzien, doch uit de inhoud ervan voortvloeit (arrest van 11 juli 1991, Crispoltoni, C-368/89, Jurispr. blz. I-3695, punt 17).
- 60 Wat de nationale regelingen van de lidstaten op het gebied van de BTW betreft, heeft het Hof meer in het bijzonder geoordeeld dat de hoedanigheid van belastingplichtige, zodra zij eenmaal erkend is, gevallen van fraude of misbruik daargelaten, niet met terugwerkende kracht aan de belastingplichtige kan worden ontnomen zonder dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel worden geschonden, omdat dit deze belastingplichtige met terugwerkende kracht het recht op BTW-aftrek over door hem gemaakte investeringskosten zou ontnemen (zie in die zin arrest van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punten 34-38).
- 61 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat een lidstaat niet met een wetswijziging die 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, een belastingplichtige met terugwerkende kracht het recht kan ontnemen om af te zien van BTW-vrijstelling voor deze handelingen (zie in die zin arrest Schlossstraße, reeds aangehaald, punt 43).
- 62 Anders dan de regelingen waar het in deze twee door het Hof beoordeelde zaken om ging, heeft de Wijzigingswet die in casu aan de orde is, geen terugwerkende kracht, maar geeft hij enkel een regeling voor de toekomst, omdat hij de uitzondering op de vrijstelling handhaaft tot en met 29 december 1995 (volgens de verwijzende rechter in feite tot en met 1 januari 1996). Juist vanwege deze overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn verrichte herzieningen zou de inwerkingtreding van de wet de economische belangen kunnen schaden van bepaalde belastingplichtigen die op het tijdstip van deze inwerkingtreding aan een lopende huurovereenkomst waren gebonden.

- 63 In dit verband heeft het Hof in de arresten *Breitsohl* en *Schlossstraße*, reeds aangehaald, weliswaar herinnerd aan het beginsel dat het recht op aftrek, als het eenmaal is ontstaan, verworven blijft, doch hierbij moet worden aangetekend dat het Hof dit slechts heeft gedaan voor gevallen waarin er geen sprake is van fraude of misbruik en behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn (reeds aangehaalde arresten *Schlossstraße*, punt 42, en *Breitsohl*, punt 41). In die twee zaken betroffen de aan het Hof voorgelegde vragen niet de mogelijkheid van herziening in de zin van artikel 20 van de Zesde richtlijn.
- 64 Uit dit eerste onderzoek volgt dat noch de tekst van de Zesde richtlijn noch de rechtspraak van het Hof zich verzet tegen een uitlegging van artikel 20 van de Zesde richtlijn in die zin dat een wetswijziging waarbij het recht om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, wordt afgeschaft, tot gevolg heeft dat de over een onroerend investeringsgoed verrichte aftrek moet worden herzien.
- 65 Derhalve moet worden nagegaan of het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich tegen een dergelijke uitlegging verzetten.
- 66 Wat het vertrouwen betreft dat een belastingplichtige zou kunnen koesteren ten aanzien van de aftrekmogelijkheden en dat hem ertoe zou kunnen brengen een huurprijs te aanvaarden waarin rekening is gehouden met deze mogelijkheden, zij opgemerkt dat het op geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn is gebaseerd. Artikel 13, C, van de Zesde richtlijn biedt de lidstaten integendeel de mogelijkheid hun belastingplichtigen het recht te geven om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, maar tevens om de omvang van dit recht te beperken of om het recht af te schaffen. Waar het om een richtlijn op belastinggebied gaat, waarvan bepaalde voorschriften zoals artikel 13, C, de lidstaten ruime bevoegdheden laten, kan een wetswijziging die in overeenstemming met de richtlijn is vastgesteld, niet als onvoorzienbaar worden aangemerkt.

- 67 Bovendien is de schade die wordt geleden in geval van afschaffing van het keuzerecht niet specifiek voor de herziening van de aftrek. De eigenaar van een verhuurd onroerend goed, die als verhuurder gehouden is noodzakelijke werkzaamheden aan het verhuurd onroerend goed te verrichten, lijdt soortgelijke schade indien de wetgever vóór de uitvoering van de werkzaamheden het recht om voor belastingheffing over de verhuur te kiezen zou wijzigen, waardoor de verhuurder belet zou worden om de over deze werkzaamheden betaalde BTW in aftrek te brengen, terwijl deze eigenaar is gebonden door een lopende huurovereenkomst waarin in de huurprijs eventueel enkel rekening is gehouden met de te verrichten werkzaamheden, maar niet met de daarmee verband houdende BTW.
- 68 Elke wetswijziging waarbij het recht wordt afgeschaft om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, kan de belastingplichtige dus benadelen wanneer deze niet heeft voorzien in een aanpassing van de verlangde huurprijs, ongeacht of deze kosten aan het onroerende investeringsgoed in het verleden zijn gemaakt dan wel nog moeten worden gemaakt. De benadeling is dus niet specifiek veroorzaakt door de ingevolge artikel 20 van de Zesde richtlijn vereiste herziening.
- 69 Daaruit volgt dat de Zesde richtlijn, uitgelegd in overeenstemming met het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel, zich er niet tegen verzet dat een lidstaat het recht afschaft om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen met het gevolg dat de voor de verhuurde onroerende investeringsgoederen verrichte aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt herzien.
- 70 Hoewel artikel 20 van de Zesde richtlijn als zodanig de bovengenoemde beginselen niet schendt, is echter niet uitgesloten dat de nationale wetgever deze heeft geschonden waar hij zonder rekening te houden met een bescherming verdienend gewettigd vertrouwen bij de belastingplichtige, terwijl het te bereiken doel dit niet vereiste het recht om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, plotseling en op niet voorzienbare wijze heeft afgeschaft zonder de belastingplichtigen die op het tijdstip van inwerkingtreding van de wet door reeds lopende overeenkomsten waren gebonden, de nodige tijd te geven om zich aan de nieuwe wetgeving aan te passen.

- 71 De Nederlandse regering betoogt dat de Wijzigingswet is vastgesteld om belastingontwijkingconstructies te bestrijden, dat overgangsbepalingen zijn vastgesteld opdat de wijziging geen negatieve gevolgen heeft voor de overeenkomsten die niet als dergelijke constructies kunnen worden opgevat, dat de Wijzigingswet vele maanden voor inwerkingtreding ervan is aangekondigd, met name in een perscommuniqué van maart 1995, zodat de partijen bij een huurovereenkomst de tijd hadden om de voorwaarden daarvan opnieuw te bespreken, en dat de partijen bij een overeenkomst inzake de huur van een onroerende zaak steeds de mogelijkheid hadden om, wanneer een wijziging van de huurprijs volgens de overeenkomst niet was toegestaan of niet via overleg kon worden bereikt, de nationale rechter te verzoeken om een dergelijke wijziging toe te staan.
- 72 De Gemeente Leusden betoogt dat zij de huur niet kan laten aanpassen, enerzijds omdat het resultaat van de daarvoor vereiste gerechtelijke procedure onzeker is, en anderzijds omdat de sportclub de extra financiële last van een hogere huurprijs niet kan dragen.
- 73 Vooraf zij opgemerkt dat het argument dat het voor de sportclub moeilijk is de financiële last van een hogere huurprijs te dragen, niet op het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige zelf, te weten de Gemeente Leusden, is gebaseerd, maar op dat van haar huurder, de sportclub. Een dergelijk argument is dus niet relevant en kan niet in aanmerking worden genomen.
- 74 Blijkens de overgangsregeling, de memorie van toelichting bij de wet en de uiteenzettingen van de Nederlandse regering, heeft de wetgever er zorg voor gedragen om de op het tijdstip van de inwerkingtreding van de Wijzigingswet lopende overeenkomsten zo min mogelijk te benadelen.
- 75 Wat het bestaan van een gewettigd vertrouwen bij een belastingplichtige als de Gemeente Leusden betreft, zij opgemerkt dat de huurovereenkomst die in het hoofdgeding aan de orde is, niet onder de overgangsbepalingen van de wet viel

omdat de huurprijs te laag was ten opzichte van de gemaakte investeringskosten. In de optiek van de Wijzigingswet is een dergelijke huurovereenkomst dus wat de Nederlandse regering beschouwt als een juridische constructie ter ontwijking van belastingheffing die de partijen te hoog vinden.

- 76 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten overeenkomstig artikel 13, B, van de Zesde richtlijn vrijstelling verlenen voor de verhuur van onroerende goederen, 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. Daaruit volgt dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd.
- 77 Het ware in strijd met dit doel om een lidstaat te verbieden onmiddellijke toepassing te geven aan zijn wet waarbij het recht wordt afgeschaft om te kiezen voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen, met het gevolg dat de verrichte aftrek moet worden herzien, wanneer deze lidstaat tot de vaststelling is gekomen dat het keuzerecht werd gebruikt in het kader van belastingontwijkingconstructies. Een belastingplichtige kan dus geen gewettigd vertrouwen stellen in de handhaving van een wettelijk kader waarin fraude, belastingontwijking en misbruik mogelijk zijn.
- 78 Wat misbruik betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat daarvan sprake is wanneer kan worden aangetoond dat er enerzijds een geheel van objectieve omstandigheden bestaat waaruit blijkt dat in weerwil van de formele naleving van de door de gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden het door deze regeling beoogde doel niet is bereikt, en anderzijds een subjectief element, namelijk de bedoeling om een uit de gemeenschapsregeling voortvloeiend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat (arrest van 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Jurispr. blz. I-11569, punten 52 en 53). Het Hof heeft geoordeeld dat de verplichting om het bij misbruik onterecht verkregen voordeel terug te betalen geen schending van het wettigheidsbeginsel vormt, maar slechts het gevolg is van de vaststelling dat er sprake is van misbruik (arrest Emsland-Stärke, reeds aangehaald, punt 56).

- 79 Wat belastingontwijking betreft, ook al kan een belastingplichtige volgens het recht van een lidstaat niet worden verweten dat hij heeft geprofiteerd van een bepaling of een leemte in de wet waardoor hij minder belasting heeft moeten betalen zonder dat er echter sprake is van misbruik, toch kan de afschaffing van de regeling waarvan de BTW-plichtige heeft geprofiteerd, als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen.
- 80 Gelet op deze elementen, blijkt niet dat een maatregel als de Wijzigingswet moet worden aangemerkt als een maatregel die verder gaat dan hetgeen het doel ervan vereiste, en evenmin als een maatregel waarmee het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen is geschonden.
- 81 Hoe dan ook mag een belastingplichtige er niet op vertrouwen dat zich in het geheel geen wetswijziging zal voordoen, maar mag hij alleen de wijze van toepassing van een dergelijke wijziging ter discussie stellen. In casu blijkt dat de Nederlandse wetgever maatregelen heeft getroffen om te voorkomen dat de belastingplichtigen zouden worden verrast door de toepassing van de wet waar het herzieningen van het recht op aftrek betreft. Een perscommuniqué heeft immers op 31 maart 1995 de voorgenomen wetswijziging aangekondigd en de wetgever heeft bepaald dat een belaste verhuur pas vanaf de inwerkingtreding van de wet in een vrijgestelde verhuur zou overgaan, teneinde de partijen bij een huurovereenkomst een termijn te laten om tot die datum overleg te plegen over de consequenties van de wetswijziging.
- 82 Gelet op een en ander, dient de eerste vraag in zaak C-487/01 als volgt te worden beantwoord:

De artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn, uitgelegd in overeenstemming met het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel, verzetten zich er niet tegen dat een lidstaat het recht afschaft om te kiezen voor belastingheffing over de verhuur

van onroerende goederen, met het gevolg dat de voor de verhuurde onroerende investeringsgoederen verrichte aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt herzien.

Wanneer een lidstaat het recht afschaft om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, dient hij bij de keuze van de toepassingsmodaliteiten van de wetswijziging rekening te houden met het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen. De afschaffing van het wettelijke kader waarvan de BTW-plichtige heeft geprofiteerd door minder belasting te betalen, zonder dat daarbij sprake was van misbruik, kan echter als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen.

De tweede vraag

- 83 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

*Zaak C-7/02*

De eerste vraag

- 84 Met zijn eerste vraag wenst de Hoge Raad in wezen te vernemen of de artikelen 5, lid 7, sub a, en 17 van de Zesde richtlijn, dan wel het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzetten 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 Schlossstraße — heffing op 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 hem zijn geleverd of diensten die hem zijn verleend met het oog op de voorgenomen aan de heffing van BTW onderworpen verhuur van een bepaald onroerend 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.

## — Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 85 Hoewel de Franse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie erkennen dat de herziening van de aftrek krachtens artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn en de gelijkstelling overeenkomstig artikel 5, leden 6 en 7, van bepaalde handelingen met leveringen onder bezwarende titel een soortgelijk doel hebben, namelijk voorkomen dat een belastingplichtige die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek, ongerechtvaardigde economische voordelen geniet, zijn zij van mening dat de herziening van het recht op aftrek op basis van artikel 20 van de Zesde richtlijn dient te geschieden en niet op basis van artikel 5, lid 7, ervan.
- 86 Volgens hen heeft bedoeld artikel 5, lid 7, immers meer specifiek betrekking op het geval dat een belastingplichtige vrijwillig de oorspronkelijke bestemming van zijn investeringsgoederen wijzigt, met name door goederen aan zijn vermogen te onttrekken of over te schakelen van een belaste naar een vrijgestelde activiteit, of zijn beroepsactiviteit stopzet.
- 87 De Nederlandse regering stelt zich op het standpunt dat Holin Groep krachtens de bepaling in de Nederlandse wet die overeenkomt met artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, BTW verschuldigd kan zijn.
- 88 Volgens haar vindt de integratieheffing zonder terugwerkende kracht na de inwerkingtreding van de Wijzigingswet plaats. Deze heffing wordt vastgesteld vanaf het moment van het beschikken over het kantoorgebouw voor bedrijfsdoeleinden, in casu per 1 januari 1996. Indien in een vergelijkbaar geval op die datum het kantoorgebouw zou zijn geleverd, en de koper het pand vervolgens vrijgesteld zou verhuren, zou er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaan voor deze koper/verhuurder.

- 89 De Nederlandse regering is om de redenen die ook in zaak C-487/01 zijn gegeven, van mening dat er geen sprake is van schending van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel.

— Antwoord van het Hof

- 90 Zoals de regeringen die opmerkingen hebben ingediend en de Commissie hebben uiteengezet, zijn de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, en herziening als bedoeld in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn twee mechanismen met hetzelfde economische effect, namelijk dat de belastingplichtige wordt gedwongen de bedragen te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had.
- 91 De betalingsmodaliteiten verschillen echter. Terwijl artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn immers een eenmalige betaling veronderstelt, voorziet artikel 20, lid 2, van de richtlijn voor investeringsgoederen in over meerdere jaren gespreide herzieningen.
- 92 Wat de met de aftrek overeenkomende bedragen betreft, waarvan betaling wordt verlangd wegens een wetswijziging waarbij een lidstaat het recht afschaft om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, zij vastgesteld dat een dergelijke omstandigheid niet strookt met het in artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn beschreven geval. Deze bepaling betreft immers het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed, en niet een wetswijziging waarbij het recht wordt afgeschaft om voor belastingheffing over een in beginsel vrijgestelde economische handeling te kiezen.

- 93 Daaruit volgt dat enkel artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn dat voorziet in de herziening van de aftrek in geval van een wijziging van het recht op aftrek, als grondslag kan dienen om van een belastingplichtige te verlangen dat hij alsnog de bedragen betaalt die hij aanvankelijk in aftrek had gebracht op een met vrijstelling verhuurd onroerend investeringsgoed.
- 94 Wat de eerbiediging van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel in het kader van de toepassing van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn betreft, zij verwezen naar de punten 57 tot en met 82 van het onderhavige arrest.
- 95 Derhalve dient op de gestelde vraag te worden geantwoord, dat artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoel-einden bestemmen van een goed betreft, en niet een wetswijziging waarbij het recht wordt afgeschaft om voor belastingheffing over een in beginsel vrijgestelde economische handeling te kiezen.

#### De tweede vraag

- 96 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

## Kosten

- 97 De kosten door de Nederlandse en de Franse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arresten van 14 en 21 december 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) De artikelen 17 en 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, uitgelegd in overeenstemming met het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel, verzetten zich er niet tegen dat een lidstaat het recht afschaft om te kiezen voor belastingheffing over de

**verhuur van onroerende goederen, met het gevolg dat de voor de verhuurde onroerende investeringsgoederen verrichte aftrek overeenkomstig artikel 20 van richtlijn 77/388 wordt herzien.**

**Wanneer een lidstaat het recht afschaft om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, dient hij bij de keuze van de toepassingsmodaliteiten van de wetswijziging rekening te houden met het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen. De afschaffing van het wettelijke kader waarvan de BTW-plichtige heeft geprofiteerd door minder belasting te betalen, zonder dat daarbij sprake was van misbruik, kan echter als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen.**

- 2) Artikel 5, lid 7, sub a, van richtlijn 77/388 betreft het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed, en niet een wetswijziging waarbij het recht wordt afgeschaft om voor belastingheffing over een in beginsel vrijgestelde economische handeling te kiezen.

Jann

Rosas

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 april 2004.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris