



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 25 november 2015¹

Zaak C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
tegen
Finanzamt Krefeld**

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Recht op aftrek van voorbelasting — Goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor belaste handelingen als voor vrijgestelde handelingen — Verhuur van een onroerende zaak voor bewoning en bedrijfsdoeleinden — Berekening van het pro rata van de aftrek volgens de omzet die afkomstig is van commerciële huurders — Nationale regeling die voorziet in de berekening van het pro rata volgens de oppervlakte van de onroerende zaak die is bestemd voor de huurders ervan — Terugwerkende kracht — Rechtszekerheid — Gewettigd vertrouwen”

I – Inleiding

1. Het onderhavige prejudiciële verzoek betreft de uitlegging van de artikelen 17, 19 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 grondslag², zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995³ (hierna: „Zesde richtlijn”), van het rechtszekerheidsbeginsel en van het vertrouwensbeginsel.

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR en het Finanzamt Krefeld (belastingdienst te Krefeld) inzake de te gebruiken berekeningsmethode teneinde het recht op aftrek van de btw voor het jaar 2004 vast te stellen, en de herziening van de aftrek van deze belasting in de context van de oprichting en de instandhouding van een onroerende zaak voor gemengd gebruik, dat wil zeggen voor een gebruik in het kader waarvan zowel handelingen worden verricht die recht geven op aftrek als handelingen die geen recht geven op aftrek.

3. De onderhavige zaak moet het Hof met name tot een aantal verduidelijkingen brengen betreffende de reikwijdte van het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) en betreffende de mogelijkheid voor een lidstaat om na een wetwijziging een herziening op te leggen van de oorspronkelijke btw-aftrek voor de jaren voorafgaand aan de inwerkingtreding van die wijziging, ook voor delen van de onroerende zaak waarvan het gebruik niet verschilt van het oorspronkelijk voorziene gebruik.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB L 145, blz. 1.

3 — PB L 102, blz. 18.

4. Ik merk nu al op dat de door de verwijzende rechter voorgelegde vragen op basis van het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) volgens mij betrekkelijk eenvoudig aldus kunnen worden beantwoord dat de artikelen 17, lid 5, eerste alinea, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn eraan in de weg staan dat een lidstaat systematisch en ongedifferentieerd voor alle goederen en diensten voor gemengd gebruik voorrang geeft aan een andere methode voor de berekening van de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting dan die van de verdeelsleutel volgens de omzet waarin de voornoemde bepalingen voorzien.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Recht van de Unie*

5. Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt:

- „1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.
2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:
- a) de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is 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;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen. De lidstaten kunnen evenwel:

[...]

- c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

[...]”

6. Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek”, bepaalt:

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. [...]

[...]”

7. Artikel 20 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Herziening van de aftrek”, bepaalt in de leden 1 en 2:

„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; [...]

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 20 jaar worden verlengd.”

B – *Duits recht*

8. De relevante Duitse wettelijke bepalingen op btw-gebied zijn opgenomen in het Umsatzsteuergesetz 1999 (wet van 1999 op de omzetbelasting, BGBl. 1999 I, blz. 1270; hierna: „wet op de omzetbelasting”).

9. § 4 van de wet op de omzetbelasting, met het opschrift „Vrijstelling van leveringen en overige diensten”, bepaalt:

„Van de onder § 1, lid 1, punt 1, vallende handelingen zijn vrijgesteld van belasting:

[...]

12. a) verhuur en verpachting van onroerende goederen, [...]”

10. § 15 van de wet op de omzetbelasting bepaalt:

„(1) De ondernemer kan de volgende voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en overige diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht.

[...]

(2) Van de aftrek van voorbelasting is uitgesloten de belasting over de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen alsmede over de overige diensten die de ondernemer voor de volgende handelingen gebruikt:

1. belastingvrije handelingen;

[...]

(4) Gebruikt de ondernemer een voor zijn onderneming geleverd, ingevoerd of intracommunautair verworven goed of een andere door hem ontvangen dienst slechts gedeeltelijk ter uitvoering van handelingen die de aftrek van voorbelasting uitsluiten, dan is het gedeelte van de desbetreffende voorbelasting dat economisch kan worden toegerekend aan deze handelingen, niet aftrekbaar. De ondernemer kan de niet-aftrekbare deelbedragen via een objectieve schatting vaststellen.”

11. Bij het Steueränderungsgesetz 2003 (belastinghervormingswet 2003, BGBl. 2003 I, blz. 2645), dat op 1 januari 2004 in werking is getreden, is een derde volzin aan deze bepaling toegevoegd, welke als volgt luidt:

„Vaststelling van het niet-aftrekbare deelbedrag van de voorbelasting volgens de verhouding handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat over handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, is alleen toegestaan wanneer geen andere economische toerekening mogelijk is.”

12. De redenen voor deze toevoeging door de wetgever, zoals die blijken uit bovengenoemde wet, zijn de volgende:

„Deze bepaling beoogt een objectieve verdeling van de betaalde voorbelasting bij leveringen en overige diensten te verzekeren. Deze nieuwe regeling beperkt het gebruik van de verdeelsleutel volgens de omzet als enig verdelingscriterium. Deze verdeelsleutel is uitsluitend toegestaan wanneer geen andere economische toerekening mogelijk is. Deze wijziging is noodzakelijk omdat het Bundesfinanzhof [(federaal financieel hof)] met zijn arrest van 17 augustus 2001 [...] heeft geoordeeld dat de verdeling van de betaalde voorbelasting volgens de latere omzetverhouding, diende te worden beschouwd als een objectieve schatting als bedoeld in § 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting. De toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet als algemeen verdelingscriterium zal evenwel, met name in het geval van de oprichting van onroerende goederen voor gemengd gebruik, leiden tot onjuiste verdelingen; [...] De toepassing van deze verdeelsleutel volgens de omzet als algemeen verdelingscriterium is niet dwingend voorgeschreven door de Zesde richtlijn. Een dergelijke ‚pro rata’-regeling [...] is niet verplicht voor de lidstaten, in aanmerking genomen dat zij krachtens artikel 17, lid 5, derde alinea, verdelingscriteria kunnen vaststellen die afwijken van deze regeling. Voor de verwerving van onroerende goederen blijft een verdeling van de betaalde voorbelasting volgens de verhouding tussen de rendabele waarde en de handelswaarde eveneens mogelijk [...]”.

13. § 15a van de wet op de omzetbelasting, met het opschrift „Herziening van de voorbelasting”, bepaalt in de leden 1 en 2:

„(1) Indien zich binnen vijf jaar na het eerste gebruik van een investeringsgoed wijzigingen voordoen in de voor de oorspronkelijke voorbelasting bepalende verhoudingen, wordt voor elk kalenderjaar waarin deze wijziging zich voordoet, een verrekening doorgevoerd door herziening van de aftrek van de voorbelasting over de aankoop- of productiekosten. Voor onroerende investeringsgoederen, met inbegrip van hun wezenlijke bestanddelen, voor rechten waarop de bepalingen van het burgerlijk recht inzake onroerende goederen van toepassing zijn, en voor gebouwen opgetrokken op een terrein dat aan een ander toebehoort, wordt in plaats van de periode van vijf jaar een periode van tien jaar gehanteerd.

(2) Bij de in lid 1 bedoelde herziening dient voor elk kalenderjaar waarin de wijzigingen zich voordoen, in de in de eerste zin van dat lid genoemde gevallen een vijfde, en in de in de tweede zin genoemde gevallen een tiende, te worden ingehouden van de voorbelasting die op het goed heeft gedrukt [...].”

III – Hoofdgeding, prejudiciële vragen en procesverloop voor het Hof

14. Tussen 1999 en 2004 heeft de private vastgoedmaatschappij Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR op een aan haar toebehorend perceel een oud gebouw gesloopt en een onroerende zaak opgericht die was bedoeld voor bewoning en bedrijfsdoeleinden. Deze onroerende zaak is in 2004 voltooid en bevat zes woon- en bedrijfseenheden en tien ondergrondse parkeerplaatsen. Sommige van deze eenheden en parkeerplaatsen werden al vanaf oktober 2002 verhuurd.

15. Voor de belastingjaren 1999 tot en met 2003 heeft Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR haar recht op aftrek van de in verband met de sloop- en bouwwerkzaamheden betaalde btw berekend door een verdeelsleutel toe te passen die was vastgesteld op basis van de verhouding tussen de te verwachten omzet uit de verhuur van de bedrijfseenheden (aan btw onderworpen) en de te verwachten omzet uit de overige verhuur (van btw vrijgesteld) (hierna: „verdeelsleutel volgens de omzet”). Volgens deze verdeelsleutel bedroeg het aandeel van de aftrekbare btw 78,15 %. Naar aanleiding van twee beroepen inzake het bedrag aan btw dat voor de belastingjaren 2001 en 2002 kan worden afgetrokken, heeft de belastingdienst te Krefeld deze verdeelsleutel aanvaard.

16. In 2004 zijn bepaalde onderdelen van de onroerende zaak die aanvankelijk waren bestemd voor een aan btw onderworpen gebruik, vrij van btw verhuurd. Teneinde de afgetrokken voorbelasting te herzien heeft Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR in haar aangifte voor het belastingjaar 2004 een compensatie berekend op basis van de verdeelsleutel volgens de omzet. Het aan Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR terug te betalen btw-bedrag bedroeg in totaal ongeveer 3 500 EUR.

17. De belastingdienst te Krefeld heeft deze berekeningswijze afgewezen omdat na de inwerkingtreding van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting slechts van de verdeelsleutel volgens de omzet kan worden gebruikgemaakt wanneer geen andere methode voor toerekening van de goederen en diensten voor gemengd gebruik mogelijk is. Aangezien het mogelijk en nauwkeuriger is om de toerekening van de voor de sloop of de oprichting van een onroerende zaak gebruikte goederen en diensten vast te stellen met gebruikmaking van de verhouding tussen de oppervlakte (in vierkante meters) van de bedrijfsruimten en die van de woonruimten (hierna: „verdeelsleutel volgens de oppervlakte”), heeft de belastingdienst te Krefeld geoordeeld dat Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR een dergelijke verdeelsleutel had moeten toepassen. Dientengevolge heeft deze belastingdienst de bedragen van de voor de periode 1999 tot en met 2004 verschuldigde voorbelasting over de bouwkosten overeenkomstig de verdeelsleutel volgens de oppervlakte verdeeld tussen de verschillende bedrijfsruimten en de verschillende woonruimten en heeft hij voor elke ruimte een correctiebedrag vastgesteld, óók voor de ruimten waarvan het werkelijke gebruik niet verschilde van het aanvankelijk voorziene gebruik. De belastingdienst te Krefeld heeft het voor aftrek in aanmerking komende percentage vastgesteld op 38,74 %, dat overeenkomt met de totale oppervlakte van de onroerende zaak waarvan de verhuur is belast, en heeft het voor het jaar 2004 aan Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR terug te betalen btw-bedrag vastgesteld op 950 EUR.

18. Het Finanzgericht Düsseldorf (financiële rechtbank Düsseldorf) heeft deze navorderingsaanslag gedeeltelijk nietig verklaard op grond dat de verdeelsleutel volgens de oppervlakte slechts kan worden toegepast met betrekking tot de btw die verschuldigd is over de onderhoudskosten van de betrokken onroerende zaak vanaf 2004. Dientengevolge heeft het het aan Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR voor het jaar 2004 terug te betalen btw-bedrag vastgesteld op iets meer dan 1 700 EUR.

19. De twee partijen in het hoofdgeding hebben tegen dat vonnis beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

20. Volgens de verwijzende rechter werpt het geding in de eerste plaats vragen op die verband houden met de uitlegging die het Hof in het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) heeft gegeven van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

21. De verwijzende rechter herinnert er om te beginnen aan dat het Hof in punt 21 van het arrest Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) heeft geoordeeld dat „de verdeling [van de verkoopprijs] tussen het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte en het gedeelte dat door de belastingplichtige voor privégebruik wordt aangewend, [dient] te geschieden op basis van de verhouding bedrijfsmatig gebruik- privégebruik tijdens het jaar van verwerving, en niet op basis van de geografische verdeling”.

22. Het Bundesfinanzhof heeft uit deze benadering conclusies getrokken en heeft in een arrest van 17 augustus 2001 geoordeeld dat „indien een onroerende zaak [...] wordt verworven of opgericht [...] die ‚gemengd‘ zal worden gebruikt, [...] de toerekening van de voorbelastingbedragen noch volgens een ‚verdeelsleutel op basis van de investering‘ [...], noch volgens een ruimtelijke (‚geografische‘) aanknopingsfactor [is] toegestaan; in plaats daarvan moet de ‚procentuele‘ verdeling van het gebruik van de onroerende zaak in zijn geheel voor onbelaste en belaste handelingen, als basis dienen [...]”.

23. Na dat arrest heeft de Duitse belastingdienst zijn eerdere praktijk gedeeltelijk gewijzigd en een onderscheid aangebracht naargelang de betrokken btw ofwel betrekking heeft op de verwervingskosten of de kosten van verwezenlijking van een onroerende zaak, ofwel op de kosten van het gebruik, de instandhouding en/of het onderhoud daarvan. In het eerste geval wordt de aftrek berekend volgens het gedeelte van de onroerende zaak dat wordt gebruikt voor belaste handelingen. In het tweede geval wordt de aftrek nog altijd berekend in samenhang met het gedeelte van de onroerende zaak dat aan de btw is onderworpen, terwijl een verdeelsleutel slechts wordt gebruikt om de omvang vast te stellen van het recht op aftrek van de voorbelasting voor leveringen of diensten die niet kunnen worden toegerekend aan een specifiek gedeelte van de onroerende zaak of die betrekking hebben op de gemeenschappelijke gedeeltes.

24. In deze context vraagt de verwijzende rechter zich af of het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) niet op zijn beurt de bestaande belastingpraktijk ter discussie heeft gesteld.

25. De verwijzende rechter merkt enerzijds op dat het Hof in dat arrest heeft geoordeeld dat het slechts mogelijk is gebruik te maken van een andere verdeelsleutel, en derhalve van een andere toerekeningsmethode voor goederen en diensten voor gemengd gebruik dan die waarin de Zesde richtlijn voorziet, namelijk de omzetverhouding, wanneer deze methode niet toepasselijk is op het geheel van de gevallen van gemengd gebruik en wanneer deze leidt tot een nauwkeuriger bepaling van het recht op aftrek. Volgens de verwijzende rechter heeft het Hof geoordeeld dat § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting niet in overeenstemming is met de Zesde richtlijn aangezien deze bepaling een regeling voor de berekening van de aftrek van goederen voor gemengd gebruik vaststelt die algemeen afwijkt van de verdeelsleutel volgens de omzet. Wat evenwel de voorwaarde betreft dat de gekozen methode een nauwkeuriger verdeling waarborgt van de toe te passen aftrek, merkt de verwijzende rechter op dat daaraan in het onderhavige geval is voldaan omdat de toepassing van de verdeelsleutel volgens de oppervlakte algemeen nauwkeuriger is dan die volgens de omzet. Daaruit volgt dat aan de door de Duitse overheid en de Duitse rechter vóór het arrest Armbrecht

(C-291/92, EU:C:1995:304) toegepaste methode, waarbij wordt nagegaan welk gedeelte van de onroerende zaak aan btw is onderworpen en slechts een verdeelsleutel wordt toegepast voor de overblijvende bedragen die betrekking hebben op de gedeelten van de onroerende zaak die werkelijk gemengd worden gebruikt, voorrang moet worden gegeven omdat deze tot nauwkeuriger resultaten leidt dan de verdeelsleutel volgens de omzet.

26. Anderzijds merkt de verwijzende rechter op dat het Hof in het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 19) heeft gepreciseerd dat een lidstaat slechts kan gebruikmaken van een andere methode voor toerekening van goederen en diensten voor gemengd gebruik dan die waarin de Zesde richtlijn voorziet, voor een „bepaalde handeling, zoals de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik”. Bijgevolg vraagt de verwijzende rechter, die van mening is dat dezelfde methode, namelijk die op basis van de oppervlakte, moet worden toegepast voor de btw-bedragen die betrekking hebben op de oprichting of de verwerving van een onroerende zaak en voor de bedragen betreffende de kosten van het gebruik, de instandhouding of het onderhoud ervan, zich af of een dergelijke gelijkgeschakeling van de regelingen in overeenstemming is met voornoemd arrest.

27. In de tweede plaats merkt de verwijzende rechter op dat het Hof, hoewel het reeds heeft erkend dat een wetwijziging in sommige gevallen de verplichting met zich kan brengen tot herziening van de btw-aftrek, zich tot op heden uitsluitend heeft uitgesproken over wetwijzigingen inzake het recht op aftrek zelf. In deze omstandigheden betwijfelt hij of artikel 20 van de Zesde richtlijn een lidstaat toestaat van een belastingplichtige te eisen dat hij tot een herziening van de btw overgaat omdat de toe te passen toerekeningsmethode van goederen en diensten voor gemengd gebruik door deze lidstaat is gewijzigd, ook wanneer deze belastingplichtige de gedeelten van de onroerende zaak overeenkomstig zijn aanvankelijke bedoeling is blijven gebruiken voor het verrichten van belastbare handelingen en hij noch de oorspronkelijke aftrek onjuist heeft berekend, noch een ongerechtvaardigd voordeel heeft genoten uit de oorspronkelijk toegepaste aftrek.

28. In de derde plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of in omstandigheden als die in het hoofdgeding het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel er niet aan in de weg staan dat wordt overgegaan tot een herziening van de btw. Ten eerste kan § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting immers onvoldoende nauwkeurig zijn omdat voor alle gevallen van gemengd gebruik wordt afgeweken van de algemene regel van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn. Ten tweede is de door Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR gebruikte methode voor toerekening van goederen en diensten voor gemengd gebruik voor bepaalde jaren door de bevoegde overheids- en gerechtelijke instanties goedgekeurd. Ten derde bevat de nationale wetgeving geen uitdrukkelijke bepaling volgens welke de inwerkingtreding van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting herzieningen van de btw met zich kan brengen en is daarbij geen overgangsregeling vastgesteld. Ten slotte heeft de wijziging van de toerekeningsmethode voor goederen en diensten voor gemengd gebruik geen dwingend karakter, aangezien de verdeelsleutel volgens de omzet nog altijd als een objectieve schatting in de zin van § 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting wordt erkend, hoewel deze verdeelsleutel vanaf 1 januari 2004 op ondergeschikte basis wordt toegepast.

29. In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat de lidstaten op grond van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de [Zesde richtlijn], voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting over een bepaalde handeling, zoals de oprichting van een onroerende zaak voor gemengd gebruik, primair een andere verdeelsleutel mogen voorschrijven dan de in artikel 19, lid 1, van deze richtlijn beschreven omzetverhouding, mits de toegepaste methode waarborgt dat het pro rata voor de aftrek nauwkeuriger wordt bepaald (arrest BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

- a) Moeten, in het geval van verwerving of oprichting van een onroerende zaak voor gemengd gebruik, ontvangen prestaties waarvan de heffingsgrondslag is begrepen in de aanschaf- of bouwkosten, ten behoeve van een nauwkeuriger bepaling van de aftrekbare voorbelasting eerst worden toegerekend aan de (belaste of belastingvrije) handelingen voor het gebruik van de onroerende zaak en alleen de daarna overgebleven voorbelasting worden verdeeld aan de hand van een oppervlakte- of omzetverhouding?
 - b) Gelden de door het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) vastgestelde beginselen en het antwoord op de bovenstaande vraag ook voor de voorbelasting op ontvangen prestaties voor het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van een onroerende zaak voor gemengd gebruik?
- 2) Moet artikel 20 van de [Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de in deze bepaling bedoelde herziening van de oorspronkelijke aftrek ook van toepassing is op situaties waarin een belastingplichtige de voorbelasting in verband met de oprichting van een onroerende zaak voor gemengd gebruik heeft verdeeld volgens de in artikel 19, lid 1, van deze richtlijn bepaalde en krachtens het nationale recht toegestane omzetverhouding en een lidstaat naderhand tijdens het herzieningstijdvak bepaalt dat een andere verdeelsleutel voorrang heeft?
 - 3) Indien de voorgaande vraag bevestigend moet worden beantwoord: verzetten het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel zich tegen de toepassing van artikel 20 van de [Zesde richtlijn], indien de lidstaat voor gevallen als hierboven beschreven, noch een aftrekherziening uitdrukkelijk heeft voorgeschreven, noch een overgangsregeling heeft getroffen, en indien de door de belastingplichtige toegepaste verdeling van de aftrek op basis van de omzetverhouding door het Bundesfinanzhof in het algemeen als passend was beschouwd?"

30. Met betrekking tot deze prejudiciële vragen zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk en door de Europese Commissie. Deze betrokken partijen zijn eveneens gehoord ter terechtzitting van 9 juli 2015.

IV – Analyse

A – Inleidende opmerkingen

31. Met zijn eerste vraag verzoekt de verwijzende rechter in wezen om precisering van de reikwijdte van het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) inzake de wijze van berekening van de btw-aftrek met betrekking tot enerzijds de kosten voor de bouw of de oprichting van een onroerende zaak voor „gemengd gebruik”, dat wil zeggen voor een gebruik dat zowel handelingen met recht op aftrek (zoals het afsluiten van commerciële huurcontracten voor bepaalde gedeelten van de onroerende zaak) als handelingen zonder recht op aftrek met zich brengt (zoals het afsluiten van huurcontracten voor woondoeleinden) [eerste vraag onder a)] en anderzijds met betrekking tot de kosten voor het gebruik en het onderhoud van deze onroerende zaak [eerste vraag, onder b)]. Deze vraag heeft voornamelijk betrekking op de uitlegging van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

32. Met zijn tweede en derde vraag, die volgens mij samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen welke grenzen hetzij artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, hetzij het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel stellen aan het recht van een lidstaat om na een wetwijziging inzake de wijze van berekening van de btw-aftrek, van een belastingplichtige een herziening te eisen van de btw die vóór de inwerkingtreding van deze wijziging als voorbelasting is afgetrokken.

33. Hoewel deze vragen zich voor alles toespitsen op de fiscale behandeling van een onroerende zaak voor gemengd gebruik als in het hoofdgeding aan de orde, moet ik opmerken dat de onderhavige zaak, zoals blijkt uit de motivering van het prejudiciële verzoek en uit de opmerkingen van de betrokken partijen, ook twijfels oproept over de verenigbaarheid van een nationale bepaling als § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting, ingevoerd met ingang van 1 januari 2004, met zowel artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn als het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

34. Deze twijfels zijn, op enkele nuances na, precies dezelfde als die in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), waar de verwijzing, in soortgelijke omstandigheden, eveneens van het Bundesfinanzhof afkomstig was. Bedoelde zaak, die concreet betrekking had op de wijze van berekening van de aftrek van de btw inzake de bouwkosten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik, vloeide immers ook al voort uit de door § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting aangebrachte wetswijziging met betrekking tot de wijze van berekening van de btw-aftrek die op alle goederen en diensten voor gemengd gebruik toepasselijk is, welke de verdeelsleutel op basis van de omzet „duidelijk ondergeschikt”⁴ maakt, terwijl aan deze sleutel volgens de bepalingen en het doel van de Zesde richtlijn in principe voorrang moet worden gegeven, zoals ik hierna meer in detail zal bespreken.

35. In het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punten 17 en 18) heeft het Hof inderdaad geoordeeld dat „het in strijd [is] met de Zesde richtlijn om een lidstaat toe te staan wetgeving vast te stellen als beschreven door de verwijzende rechter, die in algemene zin afwijkt van de regels die bij de artikelen 17, lid 5, eerste en tweede alinea, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn ingevoerd”, en heeft het gepreciseerd dat deze „uitlegging [...] overigens [strookt] met het doel van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, waarvan de bepalingen toepassing moeten kunnen vinden op bepaalde situaties [...]”.

36. Nochtans heeft noch de Duitse regering, noch, blijkbaar, het Bundesfinanzhof conclusies getrokken uit deze vaststelling die expliciet betrekking heeft op de aanneming door de Duitse wetgever van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting, waarvan de toepassing in het hoofdgeding opnieuw ter discussie staat.

37. Zoals ik hierna zal uiteenzetten houdt de vaststelling van het Hof in de punten 17 tot en met 19 van het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) echter in dat de Bondsrepubliek Duitsland de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn heeft geschonden, hetgeen er op zijn beurt toe moet leiden dat § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting niet aan particulieren kan worden tegengeworpen. Dat gevolg maakt derhalve een antwoord op elk van de door de verwijzende rechter voorgelegde prejudiciële vragen grotendeels overbodig, en zal ik ze bijgevolg slechts subsidiair in detail onderzoeken.

B – Ten principale, uitlegging van de artikelen 17, lid 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn en niet-toepasbaarheid van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting ten aanzien van particulieren

38. De btw, waarvan de last volledig op de eindverbruiker rust, wordt erdoor gekenmerkt dat deze neutraal is in alle stadia van het productie- en handelsproces. Tot aan het stadium van de eindverbruiker betalen de belastingplichtigen die aan het productie- en handelsproces deelnemen, aan de belastingdienst de bedragen aan btw die zij aan hun klanten in rekening hebben gebracht (in een later stadium geheven btw), onder aftrek van de bedragen aan btw die zij aan hun leveranciers hebben betaald (voorbelasting).

4 — Om de door advocaat-generaal Cruz Villalón in punt 44 van zijn conclusie in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245) gebruikte uitdrukking over te nemen.

39. Krachtens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn heeft een belastingplichtige, zodra hij goederen of diensten verwerft voor de verwezenlijking van in een later stadium belaste handelingen, recht op aftrek van de btw die op de verwerving van genoemde goederen of diensten heeft gedrukt. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is het recht op aftrek, dat onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle btw die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt.⁵

40. Er kunnen zich niettemin moeilijkheden voordoen in het geval van goederen of diensten voor „gemengd gebruik”, wanneer een belastingplichtige die goederen of diensten die hij in het kader van zijn economische activiteit heeft verworven, gedeeltelijk voor belaste handelingen en gedeeltelijk voor andere doeleinden gebruikt.

41. Zoals ik reeds heb kunnen uiteenzetten, kent de Zesde richtlijn twee categorieën bepalingen betreffende gemengd gebruik.⁶

42. In de onderhavige zaak is één enkele van die categorieën in het geding, namelijk die waartoe artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn behoort.⁷

43. De regeling van deze bepaling ziet op de voorbelasting die drukt op kosten die uitsluitend verband houden met economische handelingen in een later stadium, waarvan sommige recht op aftrek geven en andere, omdat zij onder een vrijstelling vallen, geen recht op aftrek geven.⁸ Dat is, zoals in het hoofdgeding, het geval voor de kosten die verband houden met de verhuur van een onroerende zaak die zowel voor bedrijfsdoeleinden (belast) als voor woondoeleinden (vrijgesteld) wordt gebruikt.

44. In een dergelijk geval is overeenkomstig artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de aftrek slechts mogelijk voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstgenoemde belaste handelingen.⁹

45. Volgens artikel 17, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt het recht op aftrek berekend aan de hand van een overeenkomstig artikel 19, lid 1, van deze richtlijn vastgesteld pro rata¹⁰, namelijk een verdeelsleutel volgens de omzet.

46. Zoals het Hof heeft gepreciseerd, mag op grond van de derde alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, die begint met de zinsnede „[d]e lidstaten kunnen evenwel”, echter van de regel in artikel 17, lid 5, eerste en tweede alinea, worden afgeweken.¹¹

47. Dat artikel staat de lidstaten immers toe te kiezen voor een van de andere, in de derde alinea ervan opgesomde methodes om het recht op aftrek vast te stellen, met name voor de mogelijkheid om „de belastingplichtige toe [te] staan of [te] verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan” [artikel 17, lid 5, derde alinea, onder c)], en welke volgens het Hof de verdeelsleutel volgens de oppervlakte van de gedeelten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik omvatten.¹²

5 — Zie met name arresten *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25) en *Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt* (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 22).

6 — Zie mijn conclusie in de zaak *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, punten 23-30).

7 — De tweede categorie, die in de onderhavige zaak niet aan de orde is, betreft het gebruik van goederen en diensten voor economische handelingen die recht geven op aftrek, en voor andere doeleinden dan de bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige.

8 — Zie in die zin met name arresten *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33) en *Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt* (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 26 en 27).

9 — Zie met name arresten *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 53), *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 17), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 13) en *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 28).

10 — Arresten *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 18), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 14) en *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 29).

11 — Zie arresten *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 19) en *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 15).

12 — Zie arrest *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 24).

48. De derde alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn moet evenwel worden beschouwd als een bepaling die afwijkt van de eerste en de tweede alinea van dat artikel.¹³

49. De lidstaten dienen bij de uitoefening van de bevoegdheid die deze bepaling hun verleent het nuttig effect van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, het doel en de systematiek van deze richtlijn, en de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, te eerbiedigen.¹⁴

50. De bevoegdheid van de lidstaten om een andere berekeningsmethode voor de btw-aftrek vast te stellen dan die volgens de omzet, is derhalve beperkt.

51. Zoals met name uit de arresten BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) en Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056) blijkt, lijkt de uitoefening van de aan de lidstaten verleende bevoegdheid te zijn onderworpen aan twee cumulatieve voorwaarden.

52. In de eerste plaats moet de lidstaat hebben gekozen voor een van de andere berekeningsmethodes dan die op basis van de omzet, voor „een bepaalde handeling”¹⁵ of ten minste voor „bepaalde situaties”¹⁶ dan wel teneinde rekening te houden met „specifieke kenmerken van bepaalde activiteiten”¹⁷. Die andere berekeningsmethode mag met andere woorden in geen geval worden verheven tot een algemene, van de berekening volgens de omzetverhouding, afwijkende methode.¹⁸

53. In de tweede plaats moet de toegepaste andere methode waarborgen dat de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting „nauwkeuriger” wordt bepaald¹⁹ dan bij toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet.²⁰

54. In de redenering van het Hof in het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) lijken deze twee voorwaarden vorm te geven aan de eerbiediging van het doel, de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn. Zij maken het immers mogelijk de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel te waarborgen en een grotere nauwkeurigheid bij de berekening van de omvang van het recht op aftrek te bereiken, telkens wanneer dat is gerechtvaardigd, zonder dat de basisstructuur van de regeling voor de berekening van de btw-aftrek wordt aangetast, die berust op de principiële voorrang van de verdeelsleutel volgens de omzet.²¹

55. Volgens mij is het een lidstaat uitsluitend met inachtneming van deze voorwaarden toegestaan om te kiezen voor een andere methode ter berekening van de omvang van het recht op aftrek voor goederen of diensten voor gemengd gebruik dan die volgens de omzet, zoals bedoeld in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder c), van de Zesde richtlijn.

56. Hoewel de verwijzende rechter enkele opmerkingen wijdt aan de eerste van deze voorwaarden, heeft hij het Hof niet rechtstreeks gevraagd naar de gevolgen van de niet-nakoming van deze voorwaarde door de Bondsrepubliek Duitsland, die evenwel blijken uit de punten 17 tot en met 19 van het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

13 — Arresten BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 16) en Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 18).

14 — Zie arresten BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punten 16 en 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 52) en Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 27).

15 — Arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punten 19 en 24).

16 — Ibidem (punten 18 en 20).

17 — Arrest Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 29).

18 — Arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 17).

19 — Arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punten 18, 24 en 26 en dictum).

20 — Zie eveneens arrest Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 32).

21 — Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 44).

57. Meer in het bijzonder vraagt de verwijzende rechter zich in de eerste plaats slechts onder de invalshoek van de berekening van het recht op aftrek betreffende de onderhouds- en instandhoudingskosten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik – ervan uitgaande dat een andere methode voor de berekening van de btw-aftrek met betrekking tot deze kosten kan worden toegepast dan de verdeelsleutel volgens de omzet, zoals de op de bouwkosten van die onroerende zaak toepasselijke methode, die in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ter discussie stond – af of deze uitbreiding nog altijd voldoet aan de voorwaarde dat het „een bepaalde handeling” betreft.

58. In de tweede plaats, hoewel het juist is dat de verwijzende rechter in de context van de derde vraag die hij het Hof heeft voorgelegd, het bovenmatig algemene karakter van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting vermeldt, stel ik vast dat zijn vragen dienaangaande beperkt zijn tot die naar de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel, voor het geval dat deze bepaling impliciet en met terugwerkende kracht een herziening van de door de belastingplichtige oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek zou omvatten.

59. De verwijzende rechter vraagt daarentegen niet om verduidelijking met betrekking tot de omstandigheid dat de Bondsrepubliek Duitsland § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting en het uit deze bepaling voortvloeiende uitermate ondergeschikte karakter van de verdeelsleutel volgens de omzet na de uitspraak in het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ongewijzigd heeft gehandhaafd.

60. Met andere woorden: de verwijzende rechter lijkt het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) te lezen met voorbijgaan aan de algemene formulering van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting, „alsof” het Hof de Duitse wetgever heeft toegestaan voorrang te geven aan een andere berekeningsmethode dan de verdeelsleutel volgens de omzet, zonder nadere voorwaarden dan dat de toepasselijke andere berekeningsmethode nauwkeuriger is.

61. Het is juist dat het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) een aantal onduidelijkheden bevat.

62. Vanuit de in dit stadium relevante invalshoek moet ik opmerken dat, terwijl het in het dictum van dat arrest heet dat de lidstaten primair een andere verdeelsleutel mogen voorschrijven dan die volgens de omzet voor een bepaalde handeling, zoals de oprichting van een onroerende zaak voor gemengd gebruik, „mits de toegepaste methode waarborgt dat het pro rata voor de aftrek nauwkeuriger wordt bepaald”, punt 19 daarvan preciseert dat deze toestemming geldt „mits [de lidstaat] de beginselen eerbiedigt die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen”.

63. Deze precisering lijkt, gelet op de punten 16 tot en met 18 van het arrest, te impliceren dat de basisstructuur van de regeling inzake de berekening van de btw-aftrek, die berust op de principiële voorrang van de verdeelsleutel volgens de omzet voor alle gevallen van gemengd gebruik, moet worden geëerbiedigd of dat in elk geval het louter ondergeschikte karakter van deze verdeelsleutel moet worden uitgesloten zoals dat nochtans voortvloeit uit § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting.

64. Ervoor kiezen om, in navolging van de Duitse wetgever, het omzetcriterium te behandelen als „een laatste, ondergeschikte mogelijkheid”²², wanneer alle andere toerekeningsmethoden zijn uitgeput zonder de betrokken handelingen voor gemengd gebruik te onderscheiden, komt neer op een schending van de algemene regel van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en van „het in de twaalfde overweging van de considerans genoemde doel van de Zesde richtlijn, te weten dat de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze moet geschieden”.²³

65. Artikel 17, lid 5, derde alinea, onder c), van de Zesde richtlijn bepaalt inderdaad dat een lidstaat „de belastingplichtige [kan] toestaan of verplichten om de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan”.

66. Daar artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn anders elk nuttig effect zou worden ontnomen, betekent deze toestemming echter niet dat de berekening van de btw-aftrek moet plaatsvinden naargelang het werkelijke gebruik van *alle* goederen en diensten voor gemengd gebruik. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen in wezen heeft gesteld, beoogt artikel 17, lid 5, derde alinea, onder c), van de Zesde richtlijn het eenvoudigweg mogelijk te maken dat het aanwenden van de methode volgens het werkelijke gebruik betrekking kan hebben op een bepaald goed of een bepaalde dienst in zijn geheel of slechts op een deel daarvan, naargelang het verschillende gebruik dat daarvan wordt gemaakt bij de handelingen in een later stadium.

67. De bij artikel 17, lid 5, derde alinea, onder c), van de Zesde richtlijn verleende toestemming houdt volgens mij derhalve in dat de lidstaat vooraf duidelijk en nauwkeurig bepaalt om welke handelingen het daarbij gaat. § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting is zonder onderscheid toepasselijk op alle goederen of diensten voor gemengd gebruik en bepaalt algemeen, zonder nadere specificatie, dat de verdeelsleutel volgens de omzet „alleen [is] toegestaan wanneer geen andere economische toerekening mogelijk is”, wat een schending van de Zesde richtlijn oplevert, zoals de Commissie terecht heeft aangevoerd.

68. Volgens de Duitse regering legt het Bundesfinanzhof sedert een arrest van 7 mei 2014 § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting aldus conform de Zesde richtlijn uit dat de verdeelsleutel volgens de omzet is toegestaan wanneer geen andere *nauwkeuriger* economische toerekening mogelijk is.

69. Het is juist dat een dergelijke conforme uitlegging de andere toerekeningsmethoden beperkt tot die welke een nauwkeuriger resultaat waarborgen dan het resultaat dat uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet voortvloeit.

70. Met deze uitlegging beoogt die rechterlijke instantie evenwel gewoon te voldoen aan de tweede in het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) gestelde voorwaarde. Zij verandert daarentegen niets aan het ondergeschikte karakter van de verdeelsleutel volgens de omzet, zoals dat voortvloeit uit § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting. Een dergelijk ondergeschikt karakter blijft in strijd met de eerste in dat arrest gestelde voorwaarde, namelijk dat aan deze verdeelsleutel voorrang wordt gegeven, behoudens wanneer een lidstaat overeenkomstig artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn kiest voor een andere methode van aftrek, met een beperkte werkingssfeer.

22 — Volgens de uitdrukking van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 52).

23 — Arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 17).

71. Aangezien het bijzonder moeilijk lijkt om artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting door middel van conforme uitlegging met elkaar in overeenstemming te brengen, hetgeen de verwijzende rechter niettemin zal moeten nagaan²⁴, staat het aan hem om de volle werking van de eerste bepaling te waarborgen en de tweede op eigen gezag buiten toepassing te laten²⁵.

72. Het gevolg hiervan is dat, zolang de nationale wetgever niet ondubbelzinnig de gevallen heeft gepreciseerd van goederen of diensten voor gemengd gebruik waarvoor de methode van het werkelijke gebruik toepasselijk is en voor zover deze methode een nauwkeuriger resultaat waarborgt, de door verzoekster in het hoofdgeding op basis van de duidelijke en onvoorwaardelijke artikelen 17, lid 5, eerste alinea, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn gebruikte verdeelsleutel volgens de omzet aan de Duitse belastingdiensten zou moeten kunnen worden tegengeworpen.

73. Ik ben met andere woorden van mening dat, gelet op de onverenigbaarheid van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting met de Zesde richtlijn, de Bondsrepubliek Duitsland moet worden geacht de bij artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn verleende bevoegdheid niet naar behoren te hebben uitgeoefend, wat betekent dat in deze lidstaat alleen de verdeelsleutel volgens de omzet toepasselijk is.

74. In deze omstandigheden doen de door de verwijzende rechter voorgelegde vragen betreffende de toepassing van een andere methode voor de berekening van de omvang van het recht op aftrek dan de verdeelsleutel volgens de omzet zich niet langer voor, aangezien deze verdeelsleutel in alle gevallen van gemengd gebruik en ongeacht de vooraf gemaakte kosten moet worden toegepast. Het is bovendien duidelijk dat er geen herziening van de aftrek van de voorbelasting wegens de inwerkingtreding van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting noodzakelijk is, omdat deze bepaling niet aan verzoekster in het hoofdgeding kan worden tegengeworpen.

75. Ik stel het Hof derhalve voor om voor recht te verklaren dat de artikelen 17, lid 5, eerste alinea, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een lidstaat systematisch en ongedifferentieerd voor alle goederen en diensten voor gemengd gebruik voorrang geeft aan een andere methode ter berekening van de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting dan de verdeelsleutel volgens de omzet, die overeenkomstig die bepalingen bij voorrang van toepassing is. Wanneer de betrokken lidstaat de handelingen waarvoor de andere berekeningsmethode of berekeningsmethoden gelden – die bovendien een nauwkeuriger resultaat moeten waarborgen dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet – niet duidelijk heeft bepaald, kan hij die andere methoden niet aan de belastingplichtigen tegenwerpen.

76. Voor het geval dat het Hof deze analyse en het door mij voorgestelde antwoord niet volgt, zal ik nu subsidiair de drie door de verwijzende rechter voorgelegde prejudiciële vragen onderzoeken.

24 — Ik herinner eraan dat de verplichting om het nationale recht conform het recht van de Unie uit te leggen met name niet kan dienen als grondslag voor een uitlegging contra legem van het nationale recht: zie met name arresten Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, punt 55) en Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punt 39).

25 — Zie in die zin arrest Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

C – Subsidiair, eerste prejudiciële vraag

77. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de voorbelasting voor een onroerende zaak voor gemengd gebruik respectievelijk moet worden toegerekend aan de belastbare en de vrijgestelde handelingen voor het gebruik van de onroerende zaak, in welk geval alleen de btw met betrekking tot de niet toegerekende handelingen (met name de gemeenschappelijke ruimten van de onroerende zaak) moet worden verdeeld volgens een algemene verdeelsleutel (op basis van de oppervlakte of de omzet) dan wel of de verdeelsleutel (volgens de oppervlakte of de omzet) daarentegen toepasselijk is op het geheel van de handelingen met betrekking tot de onroerende zaak.

78. De verwijzende rechter verdeelt deze vraag in onderdelen, naargelang de kosten in een eerder stadium in de eerste plaats betrekking hebben op de verwervings- en oprichtingskosten van de onroerende zaak voor gemengd gebruik [reeds aan de orde in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)] en, in de tweede plaats, op de onderhoudskosten van deze onroerende zaak (die niet het voorwerp vormden van de in laatstgenoemde zaak door het Bundesfinanzhof voorgelegde prejudiciële vraag).

79. Dat onderscheid naargelang de aard van de in een eerder stadium gedragen kosten lijkt volgens de uiteenzetting van de verwijzende rechter voort te vloeien uit de uitlegging die de Duitse belastingdienst en belastingrechter hebben gegeven aan punt 21 van het arrest Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Volgens deze uitlegging kunnen de verwervings- of de oprichtingskosten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik slechts worden verdeeld volgens een pro rata van het gebruik van de onroerende zaak voor belastbare of voor vrijgestelde doeleinden en niet naargelang van de oppervlakten van deze onroerende zaak, terwijl voor de onderhoudskosten van de onroerende zaak de prestaties die ten grondslag liggen aan deze bedragen algemeen nauwer verbonden zijn met de oppervlakten van de onroerende zaak dan met de op deze oppervlakten verwezenlijkte omzet.

80. Aan deze vraag lijkt ook een nieuwe onduidelijkheid, of ten minste een schrijffout, in de motivering van het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ten grondslag te liggen.

81. Terwijl het in wezen in de punten 24 en 26 en het dictum van dat arrest heet dat de door de lidstaat krachtens artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn gekozen methode voor de berekening van de omvang van het recht op aftrek een „nauwkeuriger” bepaling van het pro rata van de aftrek van de voorbelasting moet waarborgen dan die welke voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet, vermeldt punt 23 van hetzelfde arrest immers dat de berekening van het pro rata „zo nauwkeurig mogelijk” moet zijn.

82. Hoewel dat niet duidelijk blijkt uit het prejudicieel verzoek, lijkt uit de analyse van de verwijzende rechter te volgen dat het eerste deel van het door hem voorgestelde alternatief, dat wil zeggen de toepassing van een verdeelsleutel op basis van artikel 17, lid 5, eerste of derde alinea, van de Zesde richtlijn alleen op de gedeelten van de onroerende zaak die werkelijk gemengd worden gebruikt, een nog nauwkeuriger resultaat kan bieden dan het resultaat van een berekening gebaseerd op de toepassing van een dergelijke verdeelsleutel op de betrokken onroerende zaak in haar geheel.

83. Derhalve moet worden gepreciseerd of een lidstaat, wanneer hij gebruikmaakt van de bij artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn verleende bevoegdheid, moet kiezen voor een zo nauwkeurig mogelijke berekeningsmethode of eenvoudigweg voor de methode die een nauwkeuriger bepaling van de omvang van het recht op aftrek waarborgt dan die welke voortvloeit uit de verdeelsleutel volgens de omzet.²⁶

84. De analyse van de verwijzende rechter noopt mij tot drie opmerkingen.

²⁶ — Ook de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft de redenering achter de eerste prejudiciële vraag van de verwijzende rechter aldus begrepen.

85. In de eerste plaats lijkt mij het door de verwijzende rechter gemaakte onderscheid, dat berust op de uitlegging van het arrest *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304), niet te kunnen gelden in de context van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, dat, anders dan de aan dat arrest ten grondslag liggende situatie, uitsluitend betrekking heeft op handelingen die door belastingplichtigen voor bedrijfsdoeleinden worden verricht.

86. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen pertinent heeft gesteld, had het arrest *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) immers betrekking op de vraag of een persoon die een onroerende zaak heeft verkocht, welke zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden wordt gebruikt, de btw moet aangeven over het voor privédoeleinden gebruikte gedeelte van de onroerende zaak. Na eraan te hebben herinnerd dat een persoon die een handeling voor privédoeleinden verricht niet als belastingplichtige voor de btw handelt, heeft het Hof in punt 21 van dat arrest gepreciseerd dat „de verdeling tussen het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte gedeelte en het gedeelte dat door de belastingplichtige voor privégebruik wordt aangewend, [dient] te geschieden op basis van de verhouding bedrijfsmatig gebruik-privégebruik tijdens het jaar van verwerving, en niet op basis van de geografische verdeling”, dat wil met andere woorden zeggen naargelang het gebruik van de verschillende oppervlakten van de onroerende zaak.

87. Zoals blijkt uit de verwijzing in punt 21 van het arrest *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) naar punt 50 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in dezelfde zaak (C-291/92, EU:C:1995:99), lijkt deze beoordeling gerechtvaardigd om, gelet op de door de advocaat-generaal gegeven voorbeelden, het risico van dubbele belasting te vermijden waartoe „de bepaling van het percentage privégebruik op basis van een geografische verdeling van het onroerend goed” kan leiden, zonder echter de betrokkene toe te staan gebruik te maken van de herzieningsregeling van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, in geval van een latere wijziging van het gebruik van de ruimte.

88. Het Hof heeft overigens in de zaak *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 54), anders dan in punt 21 van het arrest *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304), geoordeeld dat het wel degelijk mogelijk is om te kiezen voor een verdeling naargelang de oppervlakten van de onroerende zaak op grond dat de situatie in die zaak betrekking had op delen van een onroerende zaak en het erbij behorend terrein „[die] bestemd waren voor beroepsdoeleinden”, dat wil zeggen voor handelingen die allemaal binnen de werkingssfeer van de btw vallen en waarvoor een herziening altijd mogelijk is.

89. Anders dan de verwijzende rechter suggereert, belet punt 21 van het arrest *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) niet dat een lidstaat een verdeling van de voorbelasting naargelang het gebruik van de verschillende oppervlakten van de onroerende zaak, in een situatie zoals die in het hoofdgeding, toestaat of vereist.

90. In de tweede plaats kan de uit de bewoordingen van punt 23 van het arrest *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) voortvloeiende onduidelijkheid gemakkelijk worden opgehelderd door gewoon het dictum van het arrest en de andere overeenstemmende punten van de motivering ervan te bestuderen. Laatstgenoemde punten vereisen immers uitsluitend dat de berekeningsmethode voor de btw-aftrek voor een bepaalde handeling die door een lidstaat op basis van de bij artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid wordt gekozen een nauwkeuriger resultaat waarborgt – en niet een zo nauwkeurig mogelijk resultaat – dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet.

91. Bij de uitoefening van de beoordelingsmarge die de lidstaten hebben wanneer zij kiezen voor een van de berekeningsmethoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn kan niet worden geëist dat zij gebruikmaken van de methode die een zo nauwkeurig mogelijk resultaat oplevert, zolang de gekozen methode de eerbiediging van het beginsel van neutraliteit waarborgt en de lidstaat bovendien van mening is dat deze voordelen oplevert uit het oogpunt van de bestuurlijke vereenvoudiging.

92. Aangezien de door de wetgever van de Europese Unie gekozen verdeelsleutel volgens de omzet reeds berust op bepaalde vereenvoudigingen die het mogelijk maken om het uiteindelijk aftrekbare bedrag eerlijk en redelijk nauwkeurig te berekenen²⁷, kan de uitoefening door een lidstaat van het recht om te kiezen voor een andere verdeelsleutel of methode immers niet worden onderworpen aan de verplichting om de methode te kiezen die een zo nauwkeurig mogelijk resultaat waarborgt, waardoor dit recht zijn nuttig effect zou verliezen, mede gelet op het grote aantal gevallen dat de nationale belastingdiensten moeten behandelen.

93. Zoals zowel de Commissie als de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft verdedigd, volgt hieruit dat een lidstaat zeker kan kiezen voor een verdeelsleutel op basis van het gebruik (belast of vrijgesteld) van alle gedeelten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik of, in voorkomend geval, de kosten uit een eerder stadium kan toerekenen aan bepaalde gedeelten van de onroerende zaak, waarbij alleen op de kosten die niet kunnen worden toegerekend een verdeelsleutel wordt toegepast.

94. Ik ben derhalve van mening dat de stelling van de Duitse regering moet worden afgewezen dat de keuze voor een rechtstreekse toerekening van de kosten aan bepaalde gedeelten van een onroerende zaak (voor gemengd gebruik) geen andere „verdeelsleutel” vormt in de zin van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd in het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), en dat in dat geval alleen artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn toepasselijk is, waarbij lid 5 ervan slechts relevant is voor de kosten die niet kunnen worden toegerekend aan afzonderlijke gedeelten van de onroerende zaak, zoals de instandhoudingskosten voor de gemeenschappelijke gedeelten.

95. Ik geef toe dat de rechtstreekse toerekening niet een percentage van het gebruik weerspiegelt, in tegenstelling tot de methoden op basis van een pro rata verdeling. Ik moet er evenwel aan herinneren dat volgens artikel 17, lid 5, derde alinea, onder c), van de Zesde richtlijn de lidstaten de belastingplichtige kunnen toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens *het gebruik* van de betrokken goederen en diensten *of van een deel* daarvan. Wat de Duitse regering ter zake ook beweert, de rechtstreekse toerekening van de kosten die betrekking hebben op bepaalde gedeelten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik vormt dus wel degelijk een toepassing van de bij artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid.

96. Mijn derde en laatste opmerking betreft de reikwijdte van het begrip „bepaalde handeling” als bedoeld in het arrest BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. In de punten 19 en 26 van dat arrest, evenals in het dictum ervan, heeft het Hof geoordeeld dat „de oprichting van een onroerend goed voor gemengd gebruik” een dergelijke handeling vormt. Zoals met name de Commissie heeft gesteld, betekent dat echter niet dat de bij artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid niet kan worden uitgeoefend met betrekking tot het gebruik, de instandhouding en het onderhoud van een dergelijke onroerende zaak. Een onderscheid tussen verwervingskosten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik en kosten met betrekking tot het gebruik of de instandhouding daarvan blijkt noch uit artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, noch uit de rechtspraak van het Hof.

98. Ik zie evenmin in waarom het een lidstaat, die voor de aftrek van de voorbelasting over de oprichtings- en verwervingskosten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik reeds heeft gekozen voor de toepassing van een andere methode dan de verdeelsleutel volgens de omzet, verboden zou zijn een dergelijke methode toe te passen voor de berekening van de aftrekbare btw met betrekking tot de kosten voor het gebruik of het onderhoud van een dergelijke onroerende zaak.

27 — Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 33).

99. Volgens mij is de bepalende voorwaarde, met eerbiediging van de beginselen waarop het gemeenschappelijk btw-stelsel van de Zesde richtlijn berust, dat de gekozen methode een nauwkeuriger resultaat van de omvang van het recht op aftrek waarborgt dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet.

100. Wanneer een lidstaat bijgevolg van mening is dat dat algemeen het geval is voor de handelingen met betrekking tot het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van een onroerende zaak voor gemengd gebruik, bijvoorbeeld op grond dat de kosten betreffende deze handelingen een nauwer verband laten zien met de oppervlakten van de onroerende zaak dan met de door de verschillende gedeelten van de onroerende zaak gegenereerde omzet, staat er volgens mij niets aan in de weg dat die lidstaat voor dat soort handelingen de bij artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn verleende bevoegdheid uitoefent.

101. Mits de lidstaat de beginselen heeft geëerbiedigd waarop het gemeenschappelijk btw-stelsel berust, is het derhalve aan de verwijzende rechter om na te gaan of de berekeningsmethode volgens de oppervlakte, voor de berekening van de btw-aftrek met betrekking tot de kosten van het gebruik, de instandhouding en het onderhoud van een onroerende zaak voor gemengd gebruik, een nauwkeuriger resultaat waarborgt dan het resultaat dat de verdeelsleutel volgens de omzet oplevert.

D – *Subsidiair, tweede en derde prejudiciële vraag*

102. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het een lidstaat op basis van artikel 20 van de Zesde richtlijn is toegestaan van een belastingplichtige te verlangen dat hij de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek herziet, in een situatie waar deze lidstaat gedurende de herzieningsperiode voorrang geeft aan een andere verdeelsleutel voor de aftrek van de voorbelasting met betrekking tot de oprichting van een onroerende zaak voor gemengd gebruik boven de verdeelsleutel (volgens de omzet) die ten tijde van de oorspronkelijke aftrek toepasselijk was.

103. Zoals blijkt uit de motivering van het prejudicieel verzoek passen de vragen van de verwijzende rechter in een context waar de door verzoekster in het hoofdgeding oorspronkelijk toegepaste aftrek betrekking heeft op de vijf kalenderjaren (1999 tot en met 2003) voorafgaand aan het jaar waarin § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting in werking is getreden (1 januari 2004) en waar, zowel voor als na de inwerkingtreding van deze bepaling, de respectievelijke verhoudingen van belast gebruik en vrijgesteld gebruik van de onroerende zaak niet wijzigen.

104. In geval van een bevestigend antwoord op de tweede vraag wenst de verwijzende rechter met zijn derde vraag te vernemen of het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel niettemin in de weg staan aan de toepassing van een dergelijke herziening wanneer deze niet uitdrukkelijk voortvloeit uit het nationale recht en er niet is voorzien in een overgangsregeling.

105. Los van de vraag inzake de toepassing van de herziening met terugwerkende kracht, zijn de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk van mening dat een lidstaat na een wetswijziging betreffende de wijze van berekening van de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting, het recht heeft om een herziening voor te schrijven. De Commissie beweert het tegenovergestelde, zolang de belastingplichtige geen ongerechtvaardigd voordeel wordt toegekend en de neutraliteit van de btw niet wordt aangetast.

106. Hoewel het recht op aftrek onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt en het in beginsel niet kan worden beperkt²⁸, voert de Zesde richtlijn eveneens regels in betreffende de herziening van de oorspronkelijk afgetrokken btw, die zelf integrerend deel uitmaken van de bij deze richtlijn vastgestelde aftrekregeling²⁹.

107. Artikel 20, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt aldus dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek op de door de lidstaten vastgestelde wijze wordt herzien, met name indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen, of 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.

108. Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn preciseert dat voor investeringsgoederen de herziening wordt 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.

109. Dezelfde bepaling staat de lidstaten toe om voor onroerende investeringsgoederen de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar te verlengen.³⁰

110. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de in de Zesde richtlijn neergelegde herzieningsregels tot doel hebben, *de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw*. Met deze regels beoogt de richtlijn dus *een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor in een later stadium belaste handelingen*.³¹

111. Het Hof heeft, met name aangaande onroerende goederen die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen, eveneens gepreciseerd dat door de periode voor herziening van de aftrek *onjuistheden in de berekening van de aftrek* en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige *kunnen worden vermeden*, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek.³²

112. Overeenkomstig artikel 20, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn wordt de oorspronkelijk toegepaste aftrek herzien indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen, of, volgens het op onroerende goederen toepasselijke lid 2 ervan, 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.

113. Met name op basis van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn heeft het Hof in het arrest Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punt 53) erkend dat de herziening van de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek kan voortvloeien uit 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.

28 — Zie met name arrest Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 — Zie met name arresten Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 50) en Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punt 33).

30 — Volgens § 15a, van de wet op de omzetbelasting heeft de Bondsrepubliek Duitsland voor een herzieningsperiode van tien jaar gekozen.

31 — Zie met name arresten Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 57) en Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punt 34) (cursivering van mij).

32 — Zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 25) en beschikking Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 20) (cursivering van mij).

114. In haar opmerkingen voert de Commissie in wezen aan dat een dergelijke herziening echter slechts mag worden toegestaan in een context waar de wijziging het al dan niet belastbare karakter van de betrokken handeling betreft, dat wil zeggen betrekking heeft op het bestaan van het recht op aftrek zelf. Slechts in deze gevallen bestaat het risico dat de belastingplichtige ongerechtvaardigd wordt bevoordeeld of benadeeld.

115. Deze benadering, die beoogt een van de doelstellingen van de herziening op de voorgrond te plaatsen, lijkt echter de aanwijzingen van het Hof buiten beschouwing te laten volgens welke de herziening van de aftrek ertoe strekt de precisie van de aftrek te vergroten of het mogelijk maakt onjuistheden in de berekening van de aftrek te vermijden.

116. Het is duidelijk dat tot een herziening moet worden overgegaan wanneer een lidstaat het belastbare of het vrijgestelde karakter van een bepaalde handeling in een later stadium, met eerbiediging van de bepalingen van de Zesde richtlijn, wijzigt. Dat een dergelijke herziening een dwingend karakter heeft, staat vast.³³

117. Artikel 20 van de Zesde richtlijn belet een lidstaat echter niet een dergelijke herziening ook te eisen wanneer hij ervoor heeft gekozen om de methode ter berekening van de omvang van het recht op aftrek te wijzigen, door overeenkomstig artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn en de beginselen van het gemeenschappelijk btw-stelsel te kiezen voor een methode die een nauwkeuriger resultaat waarborgt dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet.

118. In een dergelijk geval vergroot de herziening immers de precisie van de aftrek die in de loop van de jaren waarin de verwervingskosten van het onroerend goed worden afgeschreven, moet worden toegepast.³⁴

119. Wanneer overigens, zoals ook de regering van het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting heeft aangevoerd, het een belastingplichtige wordt toegestaan om, zoals de Commissie stelt, de verdeelsleutel volgens de omzet te blijven gebruiken over de gehele herzieningsperiode van het onroerend goed, terwijl de lidstaat een wetwijziging heeft vastgesteld waarbij voorrang wordt gegeven aan de toepassing van een andere berekeningsmethode die een nauwkeuriger resultaat waarborgt, komt dat neer op het bevoordelen van de belastingplichtigen die onroerende goederen hebben gekocht vóór de inwerkingtreding van deze wetwijziging. In een dergelijke situatie kan de jaarlijkse herziening ondanks deze wetwijziging immers altijd worden berekend over de gehele herzieningsperiode (van vijf tot twintig jaar, al naargelang de lidstaat), volgens de minder nauwkeurige methode die vroeger toepasselijk was voor handelingen tot verwerving of oprichting van dat soort goederen.

120. Ik ben derhalve van mening dat artikel 20 van de Zesde richtlijn er niet aan in de weg staat dat een lidstaat van een belastingplichtige verlangt de oorspronkelijk toegepaste aftrek van de voorbelasting met betrekking tot de bouwkosten van een onroerende zaak voor gemengd gebruik te herzien in een situatie waar deze lidstaat gedurende de herzieningsperiode bij wet voorrang geeft aan een verdeelsleutel die een nauwkeuriger resultaat van de btw-aftrek waarborgt dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel die ten tijde van de oorspronkelijke aftrek toepasselijk was.

33 — Zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 30) en beschikking Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 23).

34 — Het zal bekend zijn dat de bijzondere, aan met name onroerende investeringsgoederen voorbehouden herzieningsregeling haar verklaring vindt in het duurzame gebruik van deze goederen en de dienovereenkomstige afschrijving van de aanschaffingskosten: zie dienaangaande met name arrest Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

121. Bij de uitoefening door een lidstaat van een dergelijk recht krachtens de Zesde richtlijn dienen evenwel het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen, die allebei deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, te worden geëerbiedigd.³⁵

122. Aangaande het eerste van deze beginselen, wordt in de eerste plaats vereist dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en in de tweede plaats dat de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar is.³⁶

123. Het rechtszekerheidsbeginsel is overigens in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen.³⁷

124. Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzet dat een nationale wetgever een regeling die onder het Unierecht valt reeds laat ingaan vóór de publicatie ervan, behoudens uitzonderlijke omstandigheden die worden gerechtvaardigd door een doel van algemeen belang.³⁸

125. In het onderhavige geval voert de verwijzende rechter een aantal omstandigheden aan die hem doen twifelen aan de inachtneming van dat beginsel.

126. Naast de in mijn analyse ten principale uiteengezette argumenten, ben ik het volledig eens met het argument van de verwijzende rechter dat § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting onvoldoende nauwkeurig is om duidelijk te maken dat deze bepaling een herziening van de voorbelasting met zich meebrengt wat betreft de reeds toegekende aftrek voor de jaren voorafgaand aan de inwerkingtreding ervan.

127. Zoals de verwijzende rechter opmerkt verwijst deze bepaling immers nergens naar § 15a van de wet op de omzetbelasting, die artikel 20 van de Zesde richtlijn in het nationale recht omzet.³⁹

128. Aangezien de door de belastingdienst overeenkomstig § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting geëiste herziening niet door artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt voorgeschreven, kan de belastingplichtige niet redelijkerwijs verwachten dat een herziening verplicht is, zonder dat dat duidelijk en uitdrukkelijk uit de betrokken wetswijziging blijkt.

129. De Duitse regering kan bovendien niet werkelijk volhouden dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie vergelijkbaar is met de situatie die aanleiding heeft gegeven tot het arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep* (C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Terwijl het Hof in laatstbedoelde zaak heeft vastgesteld dat de Nederlandse wetgever maatregelen had getroffen om te voorkomen dat de belastingplichtigen zouden worden verrast door de toepassing van de wet waar het herzieningen van het recht op aftrek betrof, door hun de noodzakelijke tijd te gunnen om zich aan de nieuwe situatie aan te passen⁴⁰, is dat in casu immers beslist niet het geval, aangezien de verwijzende rechter in dat opzicht opmerkt dat er geen overgangsregeling is vastgesteld.

35 — Zie in die zin arresten *Gemeente Leusden en Holin Groep* (C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punt 57), „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punt 32) en *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 30).

36 — Arrest *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 28).

37 — *Ibidem* (punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 — Zie in die zin arrest „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punten 33 en 34).

39 — § 15a van de wet op de omzetbelasting schrijft herziening overigens slechts voor ingeval zich wijzigingen voordoen in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor de oorspronkelijk toegepaste aftrek, en geeft daarmee dus uitvoering aan artikel 20, lid 1, van de Zesde richtlijn en niet aan artikel 20, lid 2, ervan.

40 — Arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep* (C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punt 81).

131. Voor zover de belastingdienst in het onderhavige geval heeft gepoogd terugwerkende kracht toe te kennen aan § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting door middel van de herziening van de voorbelasting, is het ten slotte van belang eraan te herinneren dat een dergelijke werking slechts met het rechtszekerheidsbeginsel is te verenigen in uitzonderlijke omstandigheden die worden gerechtvaardigd door het nastreven van doelstellingen van algemeen belang, zoals de noodzaak om belastingontwijkingconstructies te bestrijden⁴¹, of om het op grote schaal gebruiken van ongewenste financiële constructies te voorkomen⁴². In het onderhavige geval heeft noch de verwijzende rechter, noch de Duitse regering opgemerkt dat de vaststelling van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting was gemotiveerd door het nastreven van een of meerdere overeenkomstige doelstellingen.

132. Wat het vertrouwensbeginsel betreft, moet ik eraan herinneren dat iedere justitiabele bij wie een bestuurlijke autoriteit met door haar gedane precieze toezeggingen gegronde verwachtingen heeft gewekt, zich daarop kan beroepen.⁴³

133. In een context zoals die in het hoofdgeding houdt dat in dat moet worden nagegaan of de handelingen van de bestuurlijke instantie bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt en, zo ja, of dat vertrouwen gewettigd is.⁴⁴

134. Dienaangaande blijkt uit de uiteenzetting in de verwijzingsbeslissing dat de door verzoekster in het hoofdgeding gebruikte verdeelsleutel voor de belastingjaren 2001 en 2002 tijdens de procedure voor het Finanzgericht Düsseldorf door de belastingdienst is toegestaan.

135. Deze omstandigheid moet noodzakelijkerwijs door de verwijzende rechter in aanmerking worden genomen. Met name wanneer, op zijn minst voor deze twee jaren, het definitieve karakter van de toestemming van de belastingdienst vaststaat, moet dat volgens mij in de weg staan aan iedere toepassing met terugwerkende kracht van § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting. Een dergelijke terugwerkende kracht leidt er immers toe dat aan de belastingplichtige het recht op aftrek van de voorbelasting, dat hij onder de oude regeling definitief heeft verkregen, wordt ontnomen.⁴⁵ De verwijzende rechter zal ook moeten beoordelen of die toestemming eveneens de omvang van het recht op btw-aftrek voor de belastingjaren 1999 en 2000 kan beïnvloeden. Hij zal met name moeten onderzoeken of verzoekster in het hoofdgeding tevens de verzekering van de belastingdienst heeft kunnen verkrijgen of uit het gedrag ervan gewettigd heeft kunnen afleiden dat een dergelijke toestemming a fortiori voor deze twee belastingjaren moet gelden.

136. Ik herinner er echter aan dat een dergelijk onderzoek overbodig is wanneer het Hof mijn analyse ten principale onderschrijft dat § 15, lid 4, derde volzin, van de wet op de omzetbelasting niet aan verzoekster in het hoofdgeding kan worden tegengeworpen aangezien deze bepaling onverenigbaar is met de artikelen 17, lid 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn.

41 — Ibidem (punten 71 en 77).

42 — Arrest „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punten 38 en 39).

43 — Zie dienaangaande met name arrest Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 — Ibidem (punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 — Zie in die zin arrest Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

V – Conclusie

137. Gelet op mijn analyse ten principale, geef ik het Hof in overweging het prejudiciële verzoek van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„De artikelen 17, lid 5, eerste alinea, en 19, lid 1, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moeten aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een lidstaat systematisch en ongedifferentieerd voor alle goederen en diensten ‚voor gemengd gebruik‘ voorrang geeft aan een andere methode ter berekening van de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting dan de verdeelsleutel die wordt vastgesteld op basis van de verhouding tussen de te verwachten omzet uit de verhuur van de bedrijfseenheden (die aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen) en de omzet uit de overige verhuur (die van de belasting over de toegevoegde waarde is vrijgesteld). Wanneer de betrokken lidstaat de handelingen waarvoor de andere berekeningsmethode of berekeningsmethoden gelden – die bovendien een nauwkeuriger resultaat moeten waarborgen dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de voornoemde verdeelsleutel – niet duidelijk heeft bepaald, kan hij die andere methoden niet aan de belastingplichtigen tegenwerpen.”