



Jurisprudentie

Zaak C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
tegen
Finanzamt Krefeld

(verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door het Bundesfinanzhof)

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 77/388/EEG — Artikel 17, lid 5, derde alinea — Werkingssfeer — Aftrek van de voorbelasting — Goederen en diensten die zowel voor belastbare handelingen als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt (goederen en diensten voor gemengd gebruik) — Vaststelling van de bestemming van goederen en diensten die zijn aangeschaft voor de oprichting, het gebruik en het onderhoud van een gebouw dat deels dient ter verrichting van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, en deels ter verrichting van handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat — Wijziging van de nationale regeling die voorziet in de wijzen van berekening van het pro rata voor aftrek — Artikel 20 — Herziening van de aftrek — Rechtszekerheid — Gewettigd vertrouwen”

Samenvatting – Arrest van het Hof (Vierde kamer) van 9 juni 2016

1. *Harmonisatie van de belastingwetgeving — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Aftrek van de voorbelasting — Goederen en diensten, gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat — Verhuur van een gebouw voor bedrijfsmatig gebruik en bewoning — Aftrek pro rata — Berekening — Verplichting tot bestemming van goederen en diensten die in een eerder stadium zijn gebruikt voor de oprichting, de aanschaffing, het gebruik of het onderhoud van een gebouw vóór de berekening van het pro rata voor goederen en diensten voor gemengd gebruik — Geen — Andere verdeelsleutel dan omzetverhouding — Toelaatbaarheid — Voorwaarde*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, art. 17, lid 5)

2. *Harmonisatie van de belastingwetgeving — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Aftrek van de voorbelasting — Herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek — Goederen en diensten, gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat — Elementen die in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de hoogte van de aftrek — Vaststelling van een andere verdeelsleutel dan de omzetverhouding — Daaronder begrepen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, art. 20)

3. *Harmonisatie van de belastingwetgeving — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Aftrek van de voorbelasting — Herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek — Wijziging van de elementen die in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de hoogte van de aftrek — Geen overgangsregeling — Toelaatbaarheid gelet op het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en op het rechtszekerheidsbeginsel — Voorwaarden*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, art. 20)

1. Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moet aldus worden uitgelegd dat, in het geval dat een gebouw in een later stadium wordt gebruikt voor de verrichting van bepaalde handelingen die recht op aftrek geven, en andere die geen recht op aftrek geven, de lidstaten niet verplicht zijn te bepalen dat de goederen en de diensten die in een eerder stadium zijn gebruikt voor de oprichting, de aanschaffing, het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van dit gebouw, in eerste instantie voor deze verschillende handelingen worden bestemd, wanneer een dergelijke bestemming moeilijk uitvoerbaar is, zodat, in tweede instantie, alleen het recht op aftrek dat moet worden toegekend over die goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel handelingen die recht op aftrek geven, als andere die hierop geen recht geven, wordt vastgesteld door toepassing van een verdeelsleutel volgens de omzet of, op voorwaarde dat deze methode waarborgt dat het pro rata van de aftrek nauwkeuriger wordt vastgesteld, volgens de oppervlakte.

Gelet op het verschil in omvang van het recht op aftrek naargelang van het gebruik waarvoor de met belasting over de toegevoegde waarde (btw) belaste goederen en diensten zijn bestemd, zijn de lidstaten in beginsel inderdaad verplicht te bepalen dat belastingplichtigen, ter vaststelling van hun recht op aftrek, in eerste instantie de in een eerder stadium verworven goederen en diensten moeten bestemmen voor de verschillende handelingen die in een later stadium worden verricht, en voor de uitvoering waarvan zij zijn bedoeld, en in tweede instantie op deze goederen of diensten de aftrekregeling moeten toepassen die overeenkomt met hun bestemming, met dien verstande dat, met betrekking tot de goederen en diensten die geen verband houden met één enkel type handeling, de in artikel 17, lid 5, van deze richtlijn bedoelde regeling moet worden toegepast.

Een nationale regeling kan belastingplichtigen echter allereerst toestaan om aan deze goederen en diensten geen bestemming te geven, ongeacht het gebruik dat ervan zal worden gemaakt, wanneer deze goederen en diensten betrekking hebben op de aanschaffing of de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik en de bestemming in de praktijk moeilijk valt te bepalen.

Vervolgens kunnen de lidstaten, wanneer zij gebruikmaken van bepaalde opties van artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn, een andere berekeningsmethode dan een verdeelsleutel volgens de omzet toepassen, mits gewaarborgd is dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting met de gekozen methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van de eerste methode. Deze voorwaarde impliceert echter niet dat de gekozen methode per se de meest nauwkeurige moet zijn. Het is uitsluitend vereist dat de gekozen methode een nauwkeuriger resultaat waarborgt dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet.

Tot slot doet de keuze van een lidstaat om gebruik te maken van een andere aftrekmethode dan die waarin de Zesde richtlijn voorziet, niet af aan de mogelijkheid waarover deze lidstaat beschikt om te bepalen dat de belastingplichtigen elk van de goederen of diensten die zijn gebruikt voor de aanschaffing of de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik, niet aan een bepaalde, in een eerder stadium verrichte handeling hoeven te verbinden, aangezien het nauwkeurighedsvereiste betrekking heeft op de wijzen van berekening van het pro rata van het btw-bedrag dat recht geeft op aftrek en niet op de bestemming van de gebruikte goederen en diensten.

(cf. punten 26, 28, 32, 33, 35, 36, dictum 1)

2. Artikel 20 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moet aldus worden uitgelegd dat het vereist dat de belasting over de toegevoegde waarde die is afgetrokken ter zake van goederen of diensten die onder artikel 17, lid 5, van die richtlijn vallen, wordt herzien naar aanleiding van de vaststelling, in de loop van het in aanmerking genomen herzieningstijdvak, van een verdeelsleutel voor deze belasting die wordt gebruikt ter berekening van deze aftrek, welke afwijkt van de methode voor de vaststelling van het recht op aftrek waarin die richtlijn voorziet.

Artikel 20, lid 1, onder b), van deze richtlijn bepaalt namelijk dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek moet worden herzien 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.

De verdeelsleutel en bijgevolg de berekeningsmethode voor het bedrag van de toegepaste aftrek vormen elementen die in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, in de zin van artikel 20, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn.

(cf. punten 38, 42, 47, dictum 2)

3. De in het Unierecht besloten liggende algemene beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een toepasselijke nationale wettelijke regeling die noch uitdrukkelijk verplicht tot een herziening, in de zin van artikel 20 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, van de voorbelasting ten gevolge van de wijziging van de verdeelsleutel voor de belasting over de toegevoegde waarde, die is gebruikt ter berekening van bepaalde soorten aftrek, noch voorziet in een overgangsregeling, ofschoon de verdeling van de voorbelasting die door de belastingplichtige is verricht op basis van de verdeelsleutel die vóór deze wijziging van toepassing was, door de hoogste rechterlijke instantie als algemeen redelijk was erkend.

Met betrekking tot het ontbreken van een uitdrukkelijke vermelding, in een nationale wettelijke regeling, van de verplichting tot herziening ingeval de methode voor de berekening van het recht op aftrek is gewijzigd, moet er namelijk aan worden herinnerd dat een dergelijke verplichting voortvloeit uit het bepaalde in artikel 20 van de Zesde richtlijn. De lidstaten moeten bij de toepassing van de bepalingen van hun nationale recht waarbij uitvoering wordt gegeven aan een richtlijn, deze echter zo veel mogelijk in overeenstemming met die richtlijn uitleggen.

Hieruit volgt dat het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen niet aldus mogen worden uitgelegd dat, om een herziening van het recht op aftrek verplicht te kunnen stellen in geval van een wijziging van de berekeningsmethode van dit recht, er in de nationale wettelijke regeling waarin deze wijziging is doorgevoerd, uitdrukkelijk aan moet zijn herinnerd dat deze herziening verplicht van aard is.

In bijzondere situaties, waarin het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen dit vereisen, kan de invoering van een dergelijke regeling, die gezien de omstandigheden passend is, niettemin vereist zijn. Zo schendt een nationale wetgever mogelijk het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen wanneer hij plotseling en op niet voorzienbare wijze een nieuwe wet vaststelt waarbij een recht, dat de belastingplichtigen tot dat moment hadden, wordt afgeschaft, zonder hun de nodige tijd te geven om zich aan te passen, terwijl het te bereiken doel dit niet vereiste. De belastingplichtigen moeten meer bepaald tijd krijgen om zich aan te passen wanneer de afschaffing van het recht dat zij tot dan toe hadden, hen verplicht tot de uitvoering van aanzienlijke economische aanpassingen.

Zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat een wijziging van de nationale wettelijke regeling waarbij de methode van berekening van het recht op aftrek wordt bepaald, als plotseling en niet voorzienbaar kan worden beschouwd, moet echter, ten eerste, worden opgemerkt dat een wijziging van de berekeningsmethode niet tot gevolg heeft dat de aftrek waarop de belastingplichtigen recht hebben, wordt afgeschaft, maar dat de omvang ervan wordt aangepast.

Ten tweede houdt een dergelijke wijziging op zich in beginsel niet in dat de belastingplichtigen aanzienlijke economische aanpassingen uitvoeren, en tijd voor aanpassing blijkt dan ook niet strikt noodzakelijk.

(cf. punten 52-54, 57-62, 65, dictum 3)