



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

27 maart 2019\*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Aftrek van de voorbelasting – Onroerend investeringsgoed – ‚Sale-and-leaseback‘ – Herziening van de btw-aftrek – Beginsel van btw-neutraliteit – Beginsel van gelijke behandeling”

In zaak C-201/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de cour d’appel de Mons (hof van beroep Bergen, België) bij beslissing van 9 maart 2018, ingekomen bij het Hof op 19 maart 2018, in de procedure

**Mydibel NV**

tegen

**Belgische Staat,**

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, C. Vajda (rapporteur) en P.G. Xuereb, rechters,

advocaat-generaal: G. Pitruzzella,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Mydibel NV, vertegenwoordigd door W. Huber, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux, P. Cottin en C. Pochet als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en N. Gossement als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

\* Procestaal: Frans.

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van de artikelen 14, 15, 168, 184, 185, 187 en 188 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 14) (hierna: „btw-richtlijn”), alsook van het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en het beginsel van gelijke behandeling.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Mydibel NV en de Belgische Staat over de herziening van een btw-aftrek.

### Toepasselijke bepalingen

- 3 Artikel 14 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

- a) de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet;
- b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen;
- c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.

3. De lidstaten kunnen de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen beschouwen.”

- 4 In artikel 15 van die richtlijn wordt het volgende bepaald:

„1. Elektriciteit, gas, warmte of koude en soortgelijke zaken worden met ‚lichamelijke zaken’ gelijkgesteld.

2. De lidstaten kunnen als lichamelijke zaken beschouwen:

- a) bepaalde rechten op onroerende goederen;
- b) de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerend goed te gebruiken;
- c) de deeltbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan.”

5 In artikel 168 van deze richtlijn is het volgende vastgelegd:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;
- b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;
- c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);
- d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;
- e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

6 In titel X van de btw-richtlijn is een hoofdstuk 5 opgenomen met als opschrift „Herziening van de aftrek”, welk hoofdstuk de artikelen 184 tot en met 189 van deze richtlijn bevat. In artikel 184 van de genoemde richtlijn wordt het volgende gepreciseerd:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

7 In artikel 185 van de btw-richtlijn wordt het volgende bepaald:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

8 Artikel 186 van die richtlijn is als volgt verwoord:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

9 Artikel 187 van diezelfde richtlijn luidt:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel 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 twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.”

10 In artikel 188 van diezelfde richtlijn is het volgende bepaald:

„1. Investeringsgoederen die gedurende de herzieningsperiode worden geleverd, worden tot het verstrijken van de herzieningsperiode beschouwd als investeringsgoederen die voor een economische activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt.

De economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn indien de levering van het investeringsgoed belast is.

De economische activiteit wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn indien de levering van het investeringsgoed vrijgesteld is.

2. De in lid 1 bepaalde herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode. Indien de levering van investeringsgoederen vrijgesteld is, kunnen de lidstaten er evenwel van afzien herziening te eisen, voor zover de afnemer een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de btw in aftrek mag worden gebracht.”

11 Artikel 189 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

- a) het begrip investeringsgoederen definiëren;
- b) het bedrag aan btw dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;
- c) alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt;
- d) administratieve vereenvoudigingen toestaan.”

### **Hoofdgeding en de prejudiciële vragen**

12 Mydibel produceert aardappelderivaten en is als zodanig btw-plichtig. Zij is eigenaar van meerdere gebouwen ten aanzien waarvan zij de belastingen die zijn betaald over de bouw-, verbouwings- of renovatiefacturen volledig heeft afgetrokken.

13 Met betrekking tot dit in twee percelen verdeelde vastgoed heeft Mydibel, om haar liquiditeit te verhogen, op 1 oktober 2009 met twee financiële instellingen „sale-and-leaseback”-transacties afgesloten die niet aan btw waren onderworpen. Voor elk perceel heeft Mydibel met deze instellingen bij notariële akte twee overeenkomsten gesloten. Om te beginnen heeft zij ten gunste van deze instellingen een overeenkomst afgesloten tot vestiging van een 99 jaar durend recht van erfpacht op

dit vastgoed tegen een onmiddellijke vergoeding van 9 630 000 EUR voor het eerste perceel en van 2 700 000 EUR voor het tweede, en een erfpachtcanon ter hoogte van 25 EUR per jaar. Voorts heeft zij met betrekking tot hetzelfde vastgoed een onroerende leaseovereenkomst gesloten waarbij diezelfde instellingen Mydibel voor een niet opzegbare periode van vijftien jaar een recht van gebruik van het betrokken vastgoed hebben verleend, tegen betaling van een driemaandelijke huur die overeenkomt met een investeringswaarde van 9 630 000 EUR voor het eerste perceel en 2 700 000 EUR voor het tweede, vermeerderd met rente. Krachtens deze laatste overeenkomst beschikt Mydibel na afloop van de leaseovereenkomst over een aankoopoptie voor een prijs die voor het eerste perceel overeenkomt met 10 % van de investeringswaarde en voor het tweede met 3 % van deze waarde.

- 14 Na een belastingcontrole die plaatsvond op 11 mei en 8 juni 2012 en die betrekking had op de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2010, heeft de Belgische belastingdienst onder verwijzing naar de herzieningsregeling geweigerd in te stemmen met de btw-afrek die oorspronkelijk voor de desbetreffende gebouwen was toegepast. Zij baseerde zich daarbij op de genoemde „sale-and-leaseback”-transacties.
- 15 Op 18 september 2012 werd een herziene aanslag ter goedkeuring aan Mydibel voorgelegd en op 22 november 2013 werd een proces-verbaal opgemaakt dat op dezelfde datum samen met het herzieningsbesluit werd betekend. Dit laatste besluit heeft ten eerste betrekking op een bedrag ter hoogte van 981 381,28 EUR wegens onjuiste btw-afrek, ten tweede op een evenredige boete van 98 130 EUR en ten derde op verpagingsrente vanaf 21 januari 2011. Door inhoudingen op het creditsaldo van de rekening-courant voor de btw van Mydibel heeft de Belgische belastingdienst, ter afwikkeling van het bedrag van de herziening, een bedrag van in totaal 1 363 971,20 EUR ontvangen.
- 16 Op 1 april 2014 heeft Mydibel bij het tribunal de première instance du Hainaut (rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, België) een beroep ingesteld tot nietigverklaring van het herzieningsbesluit en het proces-verbaal van 22 november 2013.
- 17 Bij vonnis van 13 oktober 2015 heeft de tribunal de première instance du Hainaut dit beroep ontvankelijk en gedeeltelijk gegrond verklaard. Deze rechterlijke instantie heeft vastgesteld dat de geldboete niet verschuldigd was en de Belgische Staat ertoe veroordeeld alle uit hoofde van de nietig verklaarde geldboete ontvangen bedragen terug te betalen, vermeerderd met verpagingsrente. Voor het overige heeft zij de vordering van Mydibel afgewezen.
- 18 Mydibel heeft op 4 maart 2016 tegen dit vonnis beroep ingesteld bij de cour d’appel de Mons (hof van beroep Bergen, België).
- 19 De verwijzende rechterlijke instantie vraagt zich af of in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding de btw-afrek volgens de bepalingen van de btw-richtlijn verplicht moet worden herzien en, zo ja, of een dergelijke herziening in overeenstemming is met de beginselen van btw-neutraliteit en gelijke behandeling.
- 20 In deze omstandigheden heeft de cour d’appel de Mons de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„[1] Moeten de artikelen 14, 15, 168, 184, 185, 187 en 188 van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd en toegepast dat er sprake is van een herziening/regularisatie van de btw op een onroerend investeringsgoed die oorspronkelijk correct is afgetrokken, wanneer dit onroerend investeringsgoed het voorwerp was van een „sale-and-leaseback”-transactie (leasebackovereenkomst), gelet op het volgende:

- de „sale-and-leaseback” bestaat uit de gecombineerde en gelijktijdige verlening van een recht van erfpacht (een tijdelijk zakelijk recht) door de belastingplichtige aan twee financiële instellingen en een leasing door deze twee financiële instellingen aan de belastingplichtige;

- deze ‚sale-and-leaseback‘-transactie vormt een zuiver financiële transactie teneinde de liquiditeit van de belastingplichtige te verhogen;
- De ‚sale-and-leaseback‘-transactie (lease-backovereenkomst) was niet aan btw onderworpen;
- het onroerend investeringsgoed is in eigendom van de belastingplichtige gebleven en is zowel vóór als na de transactie op ononderbroken en duurzame wijze voor de belastbare activiteit van de belastingplichtige gebruikt?

[2)] Zijn een uitlegging en een toepassing van bovengenoemde bepalingen die leiden tot een herziening/regularisatie van de oorspronkelijk afgetrokken btw, in overeenstemming met het beginsel van de neutraliteit van de btw en/of het beginsel van gelijke behandeling?”

## Prejudiciële vragen

### *Eerste vraag*

- 21 Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of de artikelen 184, 185, 187 en 188 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat deze artikelen ertoe verplichten de voor een vastgoedpand verschuldigde btw die oorspronkelijk correct was afgetrokken, te herzien wanneer dit vastgoed in omstandigheden zoals in het hoofdgeding het voorwerp is geweest van een niet aan btw onderworpen „sale-and-leaseback“-transactie.
- 22 In de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn wordt in algemene zin bepaald in welke omstandigheden de nationale belastingdienst een herziening van oorspronkelijk afgetrokken btw moet eisen. De artikelen 187 tot en met 189 van deze richtlijn voorzien daarentegen in specifieke voorschriften voor de herziening van btw-af trek met betrekking tot investeringsgoederen (zie in die zin arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punten 25-28).
- 23 Vooraf zij erop gewezen dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de gebouwen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, als „investeringsgoederen” moeten worden aangemerkt, waarbij het aan de verwijzende rechterlijke instantie staat om deze kwalificatie te toetsen op basis van het nationale recht. Artikel 189, onder a), van deze richtlijn verleent de lidstaten immers de bevoegdheid om het begrip „investeringsgoederen” te definiëren. Het Hof heeft geoordeeld dat dit begrip duidt op voor een economische activiteit gebruikte goederen die zich onderscheiden door de duurzame aard en de waarde ervan, en die met zich brengen dat de kosten voor de verkrijging normaliter niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven (arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 24 In de eerste plaats moet worden onderzocht of de btw-af trek moet worden herzien op grond van de artikelen 184 en 185 van deze richtlijn.
- 25 Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt dat de oorspronkelijk toegepaste btw-af trek moet worden herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Volgens artikel 185 van deze richtlijn moet met name een herziening plaatsvinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen om het bedrag van de af trek te bepalen.
- 26 Met betrekking tot de gevolgen die voor de door een belastingplichtige afgetrokken btw eventueel voortvloeien uit ná deze af trek plaatshebbende gebeurtenissen, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de

omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden (zie arrest van 31 mei 2018, Kollroß en Wirtl, C-660/16 en C-661/16, EU:C:2018:372, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 27 Het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn voorzien, maakt namelijk integrerend deel uit van de bij deze richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling. Het heeft tot doel de precisie van de aftrek te vergroten en zo 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. Dit mechanisme beoogt dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (arrest van 31 mei 2018, Kollroß en Wirtl, C-660/16 en C-661/16, EU:C:2018:372, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 28 In het onderhavige geval volgt uit de verwijzingsbeslissing dat het in het hoofdgeding aan de orde gestelde vastgoed door Mydibel ononderbroken en voor lange tijd is gebruikt voor professionele werkzaamheden. Bovendien is volgens de in deze beslissing verstrekte aanwijzingen op grond van de betrokken „sale-and-leaseback”-transacties weliswaar een directe vergoeding aan Mydibel betaald, maar deze vennootschap is zelf de verplichting aangegaan om gedurende vijftien jaar de betrokken financiële instellingen een driemaandelijks huur te betalen waarvan het totaalbedrag overeenkomt met dat van deze vergoeding vermeerderd met rente. Het blijkt dus dat deze vennootschap de met het oog op de bouw, de verbouwing of de renovatie van de betrokken gebouwen verrichte transacties is blijven gebruiken ten behoeve van haar in een later stadium belaste handelingen. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie wijst deze constatering erop dat zich na de btw-aangifte geen wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen om het bedrag van de aftrek te bepalen.
- 29 Anders dan de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangevoerd, kan het enkele feit dat een niet aan btw onderworpen recht van erfpacht is gevestigd, niet worden aangemerkt als een na de btw-aangifte geschiede wijziging van de ter bepaling van het bedrag van de aftrek in aanmerking genomen elementen. Een dergelijke vestiging heeft immers op zich niet tot gevolg dat de nauwe en rechtstreekse band wordt verbroken tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor in een later stadium belaste handelingen.
- 30 Hieruit volgt dat de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie, er in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding niet toe verplichten de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien.
- 31 In de tweede plaats moet worden onderzocht of de feiten van het hoofdgeding onder de specifieke regels voor de herziening van btw-aftrek met betrekking tot investeringsgoederen en in het bijzonder onder de artikelen 187 en 188 van de btw-richtlijn vallen.
- 32 Artikel 187 van deze richtlijn bevat enkele nadere regels betreffende herziening van de btw-aftrek met betrekking tot investeringsgoederen. In het bijzonder volgt uit artikel 187, lid 1, van deze richtlijn dat de herziening met betrekking tot dergelijke goederen wordt gespreid over een periode van vijf jaar. Voor onroerende investeringsgoederen kan deze periode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.
- 33 Artikel 188, lid 1, van deze richtlijn bepaalt dat het investeringsgoed in geval van levering gedurende de herzieningsperiode wordt geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen.

- 34 Het Hof heeft verduidelijkt dat het begrip „levering van goederen” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar naar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Hoewel het aan de nationale rechter staat om per geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden vast te stellen of een bepaalde handeling aangaande een goed de overdracht meebrengt van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken (zie in die zin arrest van 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punt 63), kan het Hof deze rechter desalniettemin alle aanwijzingen geven die hiervoor van nut kunnen zijn.
- 36 Vastgesteld moet worden dat de „sale-and-leaseback”-transacties waarop het hoofdgeding betrekking heeft, gekenmerkt worden door de gecombineerde en gelijktijdige verlening van enerzijds een recht van erfpacht door de belastingplichtige aan de twee financiële instellingen in het hoofdgeding en anderzijds een onroerende leasing door deze twee financiële instellingen aan de belastingplichtige.
- 37 Nagegaan moet dus worden of het recht van erfpacht en de onroerende leasing in de context van het hoofdgeding apart of juist samen moeten worden beschouwd.
- 38 Het Hof heeft geoordeeld dat kan worden gesproken van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (arrest van 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Het staat aan de nationale rechter om te beoordelen of de aan hem voorgelegde gegevens erop wijzen dat sprake is van één opzichzelfstaande transactie, ongeacht hoe die contractueel is uitgewerkt (arrest van 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 54).
- 40 In het onderhavige geval volgt uit de verwijzingsbeslissing dat de „sale-and-leaseback”-transacties waarop het hoofdgeding betrekking heeft, zuiver financiële transacties waren die ertoe strekten de liquiditeit van Mydibel te verhogen. De in het hoofdgeding aan de orde gestelde gebouwen bleven haar eigendom en zij heeft deze op ononderbroken en duurzame wijze gebruikt voor haar belaste werkzaamheden. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie lijken deze feiten erop te wijzen dat elk van deze transacties een opzichzelfstaande transactie vormt, aangezien de vestiging van het recht van erfpacht met betrekking tot die gebouwen onlosmakelijk verbonden is met de onroerende leasing betreffende diezelfde goederen.
- 41 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie volgt hieruit dat elke in het hoofdgeding aan de orde zijnde „sale-and-leaseback”-transactie één enkele transactie betreft. In deze omstandigheden kunnen deze transacties niet als „leveringen van goederen” worden aangemerkt aangezien rechten die als gevolg van deze transacties aan de financiële instellingen in het hoofdgeding zijn overgedragen – namelijk de privaatrechtelijke rechten van erfpacht belast met Mydibels rechten uit de onroerende leasing – deze instellingen niet machtigen om als eigenaren over het in het hoofdgeding aan de orde gestelde vastgoed te beschikken.
- 42 Gelet op een en ander en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie, verplichten de artikelen 187 en 188 van de btw-richtlijn er in omstandigheden zoals in het hoofdgeding niet toe de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien.
- 43 In die omstandigheden moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 184, 185, 187 en 188 van de btw-richtlijn onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie aldus moeten worden uitgelegd dat deze artikelen er niet toe verplichten de voor een



gebouw verschuldigde btw die oorspronkelijk correct was afgetrokken, te herzien, wanneer dit gebouw in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding het voorwerp is geweest van een niet aan btw onderworpen „sale-and-leaseback”-transactie.

### *Tweede vraag*

- 44 Met haar tweede vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of een uitlegging van de artikelen 184, 185, 187 en 188 van de btw-richtlijn volgens welke deze artikelen ertoe verplichten de in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding oorspronkelijk correct afgetrokken btw te herzien, in overeenstemming is met de beginselen van btw-neutraliteit en gelijke behandeling.
- 45 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, rijst de tweede vraag alleen indien de verwijzende rechterlijke instantie – na de door haar te verrichten verificatie – van oordeel is dat de „sale-and-leaseback”-transacties waarop het hoofdgeding betrekking heeft, een na de btw-aangifte plaatshebbende wijziging opleveren in de elementen die in aanmerking zijn genomen om het bedrag van de aftrek te bepalen, in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn, dan wel een levering in de zin van artikel 188 van deze richtlijn vormen, waardoor er in de omstandigheden van het hoofdgeding een verplichting bestaat om de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien.
- 46 Wanneer die verplichting om de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien inderdaad zou bestaan, zou deze hoe dan ook stroken met de beginselen van btw-neutraliteit en gelijke behandeling.
- 47 In dat verband volstaat de vaststelling dat een belastingplichtige die in de voornoemde omstandigheden een dergelijke transactie heeft afgesloten die niet aan btw is onderworpen en betrekking heeft op een vastgoedpand waarvan hij de eigenaar is, zich wat de btw betreft niet in een vergelijkbare situatie bevindt als een belastingplichtige die sinds de voltooiing van werkzaamheden waaraan een recht op aftrek van voorbelasting was verbonden, ononderbroken eigenaar is gebleven van een vastgoedpand.
- 48 In die omstandigheden moet op de tweede vraag worden geantwoord dat een uitlegging van de artikelen 184, 185, 187 en 188 van de btw-richtlijn volgens welke deze artikelen ertoe verplichten de in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding oorspronkelijk correct afgetrokken btw te herzien, in overeenstemming is met de beginselen van btw-neutraliteit en gelijke behandeling.

### **Kosten**

- 49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

- 1) Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie moeten de artikelen 184, 185, 187 en 188 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, aldus worden uitgelegd dat deze artikelen er niet toe verplichten de voor een gebouw verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw) die oorspronkelijk correct was afgetrokken, te herzien wanneer dit gebouw in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding het voorwerp is geweest van een niet aan btw onderworpen „sale-and-leaseback”-transactie.**

- 2) Een uitlegging van de artikelen 184, 185, 187 en 188 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162, volgens welke deze artikelen ertoe verplichten de in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding oorspronkelijk correct afgetrokken belasting over de toegevoegde waarde (btw) te herzien, is in overeenstemming met de beginselen van btw-neutraliteit en gelijke behandeling.

ondertekeningen