ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 november 2012 *

„Zesde btw-richtlijn — Artikel 17, lid 5, derde alinea — Recht op aftrek van voorbelasting — Goederen en diensten die zowel voor belastbare als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt — Verhuur van onroerend goed voor bedrijfsmatig gebruik en bewoning — Criterium voor berekening pro rata voor aftrek van btw"

In zaak C-511/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 22 juli 2010, ingekomen bij het Hof op 27 oktober 2010, in de procedure

Finanzamt Hildesheim

tegen

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de opmerkingen van:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en J. Möller als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Dedousi, G. Kotta en K. Boskovits als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Murrell als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en B.-R. Killmann als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 april 2012,

het navolgende

* Procestaal: Duits.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Hildesheim (hierna: „Finanzamt") en BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (hierna: „BLC"), vennootschap naar Duits recht, over de berekening van het pro rata voor de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die als voorbelasting is betaald voor een onroerend goed dat zowel voor belastbare handelingen als voor vrijgestelde handelingen wordt gebruikt.

Toepasselijke bepalingen

De wettelijke regeling van de Unie

3 In de twaalfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt verklaard:

„Overwegende dat de aftrekregelingen moeten worden geharmoniseerd voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van heffing en dat de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze moet geschieden".

4 Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 [btw], 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:

a) de belastingplichtige toestaan een pro rata te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;

b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een pro rata te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

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

d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

e) bepalen dat, wanneer de [btw] die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden."

5 In artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt bepaald:

„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 [btw], 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 [btw], met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a.

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond."

Duits recht

6 § 15, lid 4, van het Umsatzsteuergesetz 1999, (BGBl. 1999 I, blz. 1270, wet op de omzetbelasting), zoals gewijzigd bij het Steueränderungsgesetz 2003 (BGBl. 2003 I, blz. 2645, belastinghervormingswet; hierna: „UStG"), bepaalt:

„Gebruikt de ondernemer een voor zijn onderneming geleverd, ingevoerd of intracommunautair verworven goed of een overige door hem ontvangen dienstverrichting 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. Vaststelling van het niet-aftrekbare deelbedrag van de voorbelasting volgens de verhouding handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat tot handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, is alleen toegestaan wanneer geen andere economische toerekening mogelijk is."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 In de loop van 2003 en 2004 heeft BLC een gebouw laten oprichten dat zowel woningen als bedrijfsruimten omvat. Na oplevering van het gebouw heeft BLC het verhuurd. De verhuur was gedeeltelijk vrijgesteld van btw en gedeeltelijk belast. In haar btw-aangifte over het jaar 2004 heeft BLC de voorbelasting die zij voor het gebouw had betaald, gedeeltelijk afgetrokken. Voor de berekening van het aftrekbare bedrag heeft BLC een pro rata gehanteerd op basis van de verhouding tussen de omzet van de verhuur van de bedrijfsruimten en die van de overige verhuurhandelingen (hierna: „omzetverhouding").

8 Na een belastingcontrole stelde het Finanzamt zich op het standpunt dat de aftrekbare voorbelasting overeenkomstig § 15, lid 4, UStG moest worden vastgesteld op basis van de verhouding tussen de oppervlakte van de bedrijfsruimten en die van de woningen. In casu bracht de verdeling volgens deze methode mee dat het aftrekbare bedrag werd verlaagd. Het Finanzamt heeft BLC derhalve een naheffingsaanslag opgelegd.

9 BLC heeft tegen de naheffingsaanslag beroep ingesteld bij het Finanzgericht, dat het beroep toewees op grond dat § 15, lid 4, derde volzin, UStG in strijd was met het Unierecht. Artikel 17, lid 5, derde alinea, sub c, van de Zesde richtlijn verzet er zich volgens haar tegen dat een lidstaat als primair criterium een ander criterium voorschrijft dan de omzetverhouding.

10 Het Finanzamt heeft tegen de beslissing van het Finanzgericht beroep in „Revision" ingesteld. Het Bundesfinanzhof is van oordeel dat de vraag beantwoord moet worden of het de lidstaten op grond van een van de opties in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, meer bepaald de optie in artikel 17, lid 5, derde alinea, sub c, van de richtlijn, is toegestaan de verdeling aan de hand van de omzetverhouding te beperken tot de gevallen waarin geen andere economische toerekening mogelijk is.

11 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moet artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten op grond van deze bepaling is toegestaan voor de verdeling van de voorbelasting over de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik prioritair een andere verdeelsleutel dan de omzetverhouding op te leggen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

12 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten op grond daarvan voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting over de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik primair een andere verdeelsleutel dan de in artikel 19, lid 1, van de richtlijn beschreven omzetverhouding mogen voorschrijven.

13 Voor de beantwoording van deze vraag moet eraan worden herinnerd dat artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn het recht op aftrek van de btw regelt, wanneer die btw betrekking heeft op goederen of diensten die door de 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". 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 (arrest van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Jurispr. blz. I-10409, punt 17).

14 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 van deze richtlijn vastgesteld pro rata (arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 18).

15 Zoals blijkt uit punt 19 van het arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, mag op grond van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, dat begint met de zinsnede „[d]e lidstaten kunnen evenwel", echter van de regel in artikel 17, lid 5, eerste en tweede alinea, worden afgeweken, aangezien de lidstaten kunnen voorzien in een van de andere in de derde alinea van die bepaling genoemde methoden voor het bepalen van het recht op aftrek, te weten de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit, of uitsluiting van het recht op aftrek onder bepaalde voorwaarden.

16 Voor zover artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn dus moet worden beschouwd als een bepaling die afwijkt van artikel 17, lid 5, eerste en tweede alinea, dienen de lidstaten in de uitoefening van de bevoegdheden die hun bij deze bepaling zijn verleend, het nuttig effect te eerbiedigen van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en van de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel.

17 Derhalve is het in strijd 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. Dergelijke wetgeving doet immers afbreuk aan 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.

18 Deze uitlegging strookt overigens met het doel van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, waarvan de bepalingen toepassing moeten kunnen vinden op bepaalde situaties, daar zij er met name toe strekken, de lidstaten in staat te stellen het pro rata van de aftrek nauwkeuriger te berekenen door rekening te houden met de specifieke kenmerken van de activiteiten van de belastingplichtige (zie in die zin arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 24).

19 Daaruit volgt dat artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn zich er niet tegen verzet dat een lidstaat voor een bepaalde handeling, zoals de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik, primair een van de methoden voor de berekening van het pro rata van de aftrek voorschrijft die in de derde alinea van deze bepaling worden gegeven, mits hij de beginselen eerbiedigt die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen.

20 Met betrekking tot de regels voor de berekening van het pro rata van de aftrek die in dit type situaties dienen te worden toegepast, moet worden gepreciseerd dat de regels van artikel 19, lid 1, van de richtlijn niet van toepassing zijn wanneer een concreet geval onder een van de andere bijzondere regelingen als bedoeld in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de richtlijn valt, behoudens in het in artikel 17, lid 5, derde alinea, sub d, van de Zesde richtlijn bedoelde geval, waarvoor uitdrukkelijk wordt verwezen naar de rekenregel in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn (zie in die zin arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 21).

21 Uit de bewoordingen van de artikelen 17, lid 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn blijkt namelijk dat laatstgenoemde bepaling alleen verwijst naar het pro rata voor de toepassing van de aftrek waarin artikel 17, lid 5, eerste alinea, van deze richtlijn voorziet, en dus alleen een nadere regel vastlegt voor de berekening van het in eerstgenoemde bepaling bedoelde pro rata (arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 22) alsmede, bij uitbreiding, voor de aftrek krachtens artikel 17, lid 5, derde alinea, sub d, van deze richtlijn.

22 Bij gebreke van aanwijzingen in de Zesde richtlijn is het de taak van de lidstaten om met eerbiediging van het recht van de Unie en de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, methoden en criteria voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting vast te stellen. De lidstaten moeten deze bevoegdheid uitoefenen met inachtneming van het doel en de systematiek van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, Jurispr. blz. I-1597, punten 34 en 35).

23 Gelet op, in de eerste plaats, het doel van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, dat – zoals uiteengezet in punt 18 van het onderhavige arrest – de lidstaten in staat wil stellen het pro rata van de aftrek nauwkeuriger te berekenen, in de tweede plaats, de systematiek van artikel 17, lid 5, van deze richtlijn en, in de derde plaats, het beginsel van fiscale neutraliteit, dat aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag ligt en waaraan artikel 17, lid 5, derde alinea, uitvoering geeft, moeten de lidstaten er in de uitoefening van de in die bepaling toegekende voorrechten op toezien dat de berekening van het pro rata voor de aftrek van voorbelasting zo nauwkeurig mogelijk is (zie naar analogie, met betrekking tot de bepaling van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten, arrest Securenta, reeds aangehaald, punt 37).

24 De Zesde richtlijn verzet er zich derhalve niet tegen dat de lidstaten in de uitoefening van deze bevoegdheid voor een bepaalde handeling een andere methode of verdeelsleutel toepassen dan de omzetverhouding, bijvoorbeeld de oppervlakteverhouding in het hoofdgeding, 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 omzetverhouding.

25 In het hoofdgeding staat het aan de verwijzende rechter na te gaan of aan deze voorwaarden is voldaan.

26 Derhalve moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten op grond daarvan voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting over een bepaalde handeling, zoals de oprichting van een onroerend goed 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.

Kosten

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

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 17, lid 5, derde alinea, 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, moet aldus worden uitgelegd dat de lidstaten op grond daarvan voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting over een bepaalde handeling, zoals de oprichting van een onroerend goed 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.

ondertekeningen