ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

14 oktober 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 250 en artikel 252 – Aftrek van de voorbelasting – Onroerend goed – Kantoorkamer – Fotovoltaïsche installatie – Bestemmingskeuze die recht op aftrek doet ontstaan – Mededeling van de bestemmingskeuze – Vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek – Vermoeden van bestemming voor privédoeleinden van de belastingplichtige bij gebreke van mededeling van de bestemmingskeuze – Neutraliteitsbeginsel – Rechtzekerheidsbeginsel – Beginselen van gelijkwaardigheid en evenredigheid”

In de gevoegde zaken C-45/20 en C-46/20,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissingen van 18 september 2019, ingekomen bij het Hof op 29 januari 2020, in de procedures

E

tegen

Finanzamt N (C-45/20),

en

Z

tegen

Finanzamt G (C-46/20),

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal (rapporteur), president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Achtste kamer, J. Passer en N. Wahl, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

* Procestaal: Duits.

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– E, vertegenwoordigd door H. Weiss, Rechtsanwalt,

– Finanzamt N, vertegenwoordigd door B. Krimmel als gemachtigde,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller, S. Eisenberg en S. Heimerl als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en R. Pethke als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 mei 2021,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 167 en artikel 168, onder a), 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. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen, tussen E en Finanzamt N (belastingdienst N, Duitsland) in zaak C-45/20 en tussen Z en Finanzamt G (belastingdienst G, Duitsland) in zaak C-46/20, over de afwijzing door deze belastingdiensten van de door E en Z verrichte aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wegens het uitblijven van een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemmingskeuze binnen de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]”

4 Artikel 9, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Artikel 63 van diezelfde richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.”

6 Ingevolge artikel 167 van dezelfde richtlijn ontstaat „[h]et recht op aftrek […] op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

7 Artikel 168 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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;

[…]”

8 Artikel 168 bis van die richtlijn bepaalt:

„1. Indien een onroerend goed deel uitmaakt van het vermogen van het bedrijf van een belastingplichtige en door de belastingplichtige zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de btw over de uitgaven in verband met dit onroerend goed slechts aftrekbaar, overeenkomstig de in de artikelen 167, 168, 169 en 173 vervatte beginselen, naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige.

In afwijking van artikel 26 wordt met veranderingen in het in de eerste alinea bedoelde proportionele gebruik van een onroerend goed rekening gehouden overeenkomstig de in de artikelen 184 tot en met 192 neergelegde beginselen, als toegepast door de lidstaat in kwestie.

2. De lidstaten kunnen lid 1 ook toepassen met betrekking tot de btw op uitgaven in verband met andere door hen gespecificeerde goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen.”

9 Artikel 179, eerste alinea, van die richtlijn luidt als volgt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend."

10 Krachtens de artikelen 180 en 182 van diezelfde richtlijn kunnen de lidstaten een belastingplichtige toestaan een aftrek te verrichten die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 van deze richtlijn is toegepast. In dat geval stellen zij de voorwaarden en de nadere regels daarvan vast.

11 Artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen."

12 In artikel 252 van die richtlijn is bepaald:

„1. De btw-aangifte moet worden ingediend binnen een door de lidstaten vast te stellen termijn. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak.

2. Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn."

13 Artikel 261, lid 1, van die richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen verlangen dat de belastingplichtige een aangifte indient betreffende alle in het voorgaande jaar verrichte handelingen met daarin alle in de artikelen 250 en 251 bedoelde gegevens. In die aangifte moeten tevens alle gegevens staan die nodig zijn voor eventuele herzieningen."

14 Artikel 273 van diezelfde richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering."

Duits recht

15 § 15, met als opschrift „Aftrek van de voorbelasting", van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), in de op de hoofdgedingen toepasselijke versie (hierna: „UStG"), luidt als volgt:

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

1. de wettelijk verschuldigde belasting voor leveringen en diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht. […]

[…]

De levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van goederen die de ondernemer voor minder dan 10 % voor zijn onderneming gebruikt, wordt geacht niet voor bedrijfsdoeleinden te zijn bestemd.

[…]

(1b) Wanneer de ondernemer een onroerend goed zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor andere dan bedrijfsdoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel gebruikt, is de belasting op de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving alsmede over alle andere met dat onroerend goed verband houdende diensten niet aftrekbaar voor zover deze geen verband houdt met het gebruik van dat onroerend goed voor bedrijfsdoeleinden. […]"

16 § 18 van deze wet, met als opschrift „Belastingprocedure", bepaalt in lid 3:

„De ondernemer moet […] voor het kalenderjaar of, in voorkomend geval, voor het kortere belastingtijdvak een belastingaangifte indienen waarin hij overeenkomstig § 16, leden 1 tot en met 4, en § 17 zelf de te betalen belasting of het overschot in zijn voordeel berekent (belastingaangifte). […]"

17 § 149, met als opschrift „Indiening van belastingaangiften", van de Abgabenordnung (belastingwetboek, BGBl. 2002 I, blz. 3866), in de op de hoofdgedingen toepasselijke versie (hierna: „AO"), bepaalt:

„(1) De belastingwetgeving bepaalt wie een belastingaangifte moet indienen. […]

(2) Behoudens andersluidende bepalingen in de belastingwetgeving, moeten belastingaangiften die betrekking hebben op een kalenderjaar of op een wettelijk bepaald tijdstip, uiterlijk binnen de vijf daaropvolgende maanden worden ingediend. […]"

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

18 De feiten in zaak C-45/20 kunnen als volgt worden samengevat. E exploiteert een steigerbouwbedrijf. In 2014 heeft hij een architectenbureau de opdracht gegeven om bouwplannen voor een eengezinswoning op te stellen. Volgens deze plannen heeft het huis een totale bruikbare oppervlakte van 149,75 m^2 en heeft het op de benedenverdieping een als „kantoor" omschreven kamer, met een oppervlakte van 16,57 m^2. De facturen voor de bouw van dit huis zijn tussen oktober 2014 en november 2015 opgesteld.

19 In zijn aangifte omzetbelasting over 2015, ingekomen bij belastingdienst N op 28 september 2016, heeft E zich voor het eerst beroepen op een recht op aftrek van de voorbelasting die was betaald voor de bouw van dat kantoor. Na een belastingcontrole heeft belastingdienst N deze aftrek geweigerd. Het bezwaar van E tegen deze weigering en zijn beroep bij het Sächsische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg Saksen, Duitsland) tegen het naar aanleiding van dit bezwaar genomen besluit zijn afgewezen. Deze rechter heeft ter motivering van zijn beslissing in wezen aangegeven dat het betrokken goed pas na 31 mei 2016, de datum waarop de termijn voor indiening van de aangifte omzetbelasting over 2015 verstreek, voor bedrijfsdoeleinden was bestemd overeenkomstig § 149, lid 2, AO.

20 Wat de feiten in zaak C-46/20 betreft, moet van het volgende worden uitgegaan. In 2014 heeft Z een fotovoltaïsche installatie gekocht waarvan de elektriciteitsproductie gedeeltelijk werd gebruikt voor eigen verbruik en gedeeltelijk werd doorverkocht aan een energieleverancier. De overeenkomst voor de teruglevering van elektriciteit die in hetzelfde jaar tussen Z en deze leverancier werd gesloten, voorzag in een vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting. Op 29 februari 2016 heeft Z bij belastingdienst G een aangifte omzetbelasting voor het jaar 2014 ingediend. In deze aangifte heeft Z voor het eerst bedragen afgetrokken die hoofdzakelijk betrekking hadden op de voorbelasting en die vermeld waren op een factuur van 11 september 2014 inzake de levering en de installatie van zijn fotovoltaïsche installatie. Na een belastingcontrole heeft belastingdienst G deze aftrek geweigerd aangezien Z niet vóór 31 mei 2015, datum waarop overeenkomstig § 149, lid 2, AO de termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting verstreek, had beslist om dit goed voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen. Het bezwaar van Z tegen deze weigering en zijn beroep bij het Sächsische Finanzgericht tegen het naar aanleiding van dit bezwaar genomen besluit zijn afgewezen.

21 E en Z hebben elk beroep in *Revision* ingesteld bij de verwijzende rechter, het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland). Ter ondersteuning daarvan betogen zij beide in wezen dat de belastingdiensten rekening dienden te houden met elementen waaruit hun keuze blijkt om goederen voor gemengd gebruik voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen, zoals de bouwplannen waarin het gebruik van een kamer als kantoor wordt aangemerkt of het daadwerkelijke gebruik van goederen voor de activiteiten van de onderneming. E en Z voeren tevens aan dat de in de rechtspraak van de verwijzende rechter gestelde voorwaarde dat binnen de in § 149, lid 2, AO gestelde termijn gegevens moeten worden meegedeeld waaruit blijkt dat goederen voor gemengd gebruik voor bedrijfsdoeleinden zijn bestemd, niet kan worden gehandhaafd gelet op hetgeen voortvloeit uit het arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 De verwijzende rechter is overeenkomstig zijn rechtspraak van oordeel dat de beroepen in *Revision* van E en Z naar nationaal recht ongegrond zijn, aangezien de elementen waaruit blijkt dat de beslissing om het onroerend goed van E of de fotovoltaïsche installatie van Z gedeeltelijk voor hun respectieve bedrijfsdoeleinden te bestemmen, niet aan de bevoegde belastingdiensten is meegedeeld vóór het verstrijken van de in § 149, lid 2, AO gestelde termijn voor de indiening van de jaaraangifte omzetbelasting. Overeenkomstig de criteria die deze rechter in zijn rechtspraak heeft ontwikkeld, is de uit deze bestemmingen voortvloeiende fiscale aftrek slechts toelaatbaar voor zover deze mededeling binnen die termijn heeft plaatsgevonden.

23 De verwijzende rechter vraagt zich echter af of zijn uitlegging van het nationale recht verenigbaar is met het Unierecht en in het bijzonder met het arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 In de eerste plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of een lidstaat – nu het Unierecht geen regels bevat over de wijze en het tijdstip waarop gegevens moeten worden meegedeeld waaruit de keuze blijkt om een goed voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen – op straffe van verval kan eisen dat deze keuze binnen een relatief korte termijn, zoals die bedoeld in § 149, lid 2, AO, wordt meegedeeld.

25 Volgens de verwijzende rechter kan de verenigbaarheid van dit vereiste met het Unierecht worden gestaafd door de omstandigheid dat de uitoefening van het recht om ervoor te kiezen dat een goed voor bedrijfsdoeleinden wordt bestemd, betrekking heeft op een materiële voorwaarde voor het recht op aftrek. Bovendien is het gerechtvaardigd dat een lidstaat een termijn oplegt voor de mededeling van de gegevens waaruit de bestemmingskeuze blijkt, gelet op de juridische leemte die de btw-richtlijn dienaangaande laat en gelet op het rechtszekerheidsbeginsel. Bovendien valt de vastlegging van deze termijn onder de bij titel XI van de btw-richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid om de formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek vast te stellen.

26 De verwijzende rechter is echter van oordeel dat, hoewel de feiten die hebben geleid tot het arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), verschillen van die in de onderhavige gevoegde zaken, het Hof in dat arrest verschillende aanwijzingen heeft gegeven aan de hand waarvan kan worden bepaald of de belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld, maar die niet noodzakelijkerwijs binnen een relatief korte termijn ter kennis van de bevoegde belastingautoriteiten kunnen worden gebracht. Bovendien kan volgens de verwijzende rechter uit dat arrest worden afgeleid dat het vereiste dat een bestemmingskeuze binnen een relatief korte termijn moet worden genomen in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.

27 In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter zich af wat de gevolgen zijn van de niet-inachtneming van deze termijn. Volgens hem kan de bestemming van een goed voor bedrijfsdoeleinden niet worden aangetoond bij gebreke van voor de belastingdienst kenbare aanwijzingen dat de belastingplichtige voor een dergelijke bestemming heeft gekozen. Er bestaat dus een vermoeden dat elk goed dat door de belastingplichtige niet uitdrukkelijk voor bedrijfsdoeleinden is bestemd, aan zijn privévermogen is toegewezen. De verwijzende rechter benadrukt echter ook dat uit het arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), blijkt dat het ontbreken van een bestemmingsverklaring niet uitsluit dat een dergelijk voornemen impliciet kan blijken en dat de vraag of de betrokkene als belastingplichtige heeft gehandeld moet worden beoordeeld in het licht van een ruime opvatting van dit begrip. Op basis van deze overwegingen kan worden aangevoerd dat er een vermoeden van „verkrijging als belastingplichtige" bestaat wanneer een ondernemer een goed verwerft dat naar zijn aard in beginsel ook kan worden gebruikt voor de activiteiten van de onderneming, en dat door deze ondernemer niet uitsluitend voor zijn onderneming is bestemd.

28 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaken geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen, die in de twee gevoegde zaken identiek zijn geformuleerd:

„1) Verzet artikel 168, onder a), juncto artikel 167 van [de btw-richtlijn] zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan het recht op aftrek van voorbelasting in gevallen waarin bij de verwerving van een goed of dienst een keuzerecht bestaat ten aanzien van de bestemming, is uitgesloten indien niet binnen de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemmingskeuze is gemaakt?

2) Verzet artikel 168, onder a), van [de btw-richtlijn] zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan een bestemming voor privédoeleinden wordt aangenomen respectievelijk er een vermoeden in die zin bestaat, indien er geen sprake is van (toereikende) aanwijzingen voor een bestemming voor bedrijfsdoeleinden?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

29 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 167 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen nationale bepalingen die door een nationale rechterlijke instantie op een zodanige manier worden uitgelegd dat, wanneer een belastingplichtige het recht heeft om een goed voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen en de bevoegde nationale belastingdienst uiterlijk bij het verstrijken van de wettelijke termijn voor de indiening van de jaaraangifte omzetbelasting geen dergelijke bestemming van dit goed heeft kunnen vaststellen middels een uitdrukkelijke keuze of voldoende aanwijzingen in deze zin, hij het recht op aftrek van de btw op dat goed kan weigeren door aan te nemen dat het bestemd is voor privédoeleinden van de belastingplichtige.

30 Om deze vraag te beantwoorden, moet eerst worden bepaald onder welke voorwaarden een belastingplichtige mag besluiten een goed voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen, en moet vervolgens worden onderzocht onder welke voorwaarden de bevoegde nationale dienst de aftrek kan weigeren wanneer deze keuze niet uiterlijk bij het verstrijken van de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting aan deze dienst ter kennis is gebracht.

31 Wat in de eerste plaats de voorwaarden betreft waaronder een belastingplichtige een goed voor bedrijfsdoeleinden mag bestemmen, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel is van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel [arrest van 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Dit recht, waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, is een integrerend deel van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelen of de resultaten van deze activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen [arrest van 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

33 Het recht op btw-aftrek is afhankelijk gesteld van de naleving van de in de btw-richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden [zie in die zin arresten van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 40, en 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

34 De materiële voorwaarden voor het recht op aftrek betreffen het bestaan zelf en de omvang van dat recht, zoals bepaald in titel X, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek" (arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zo moeten krachtens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn de goederen waarvoor de belastingplichtige het recht op aftrek wil doen gelden, door hem in die hoedanigheid zijn verkregen op het tijdstip van de verwerving. Bovendien moeten deze goederen door de belastingplichtige in een later stadium worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en moeten zij in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd (zie in die zin arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40, en 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarenboven verduidelijkt artikel 167 van de btw-richtlijn dat het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, dus bij de levering van de goederen (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 De formele voorwaarden voor het recht op aftrek regelen de wijze van en het toezicht op de uitoefening ervan alsmede de goede werking van het btw-stelsel, zoals de verplichtingen betreffende de boekhouding, de facturering en de aangifte [zie in die zin arresten van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47, en van 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. De artikelen 250, 252 en 261 van de btw-richtlijn, die voorzien in de verplichting voor de belastingplichtige om btw-aangiften in te dienen en die grenzen stellen aan het recht van de lidstaten wat betreft de termijnen om dit te doen, bevatten aldus formele voorwaarden.

36 Dit onderscheid tussen de materiële en de formele voorwaarden voor het recht op aftrek is belangrijk, aangezien volgens vaste rechtspraak het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Bovendien moet worden opgemerkt dat een belastingplichtige het recht heeft om voor btw-doeleinden te beslissen dat goederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden kunnen worden gebruikt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd zijn. Deze goederen omvatten investeringsgoederen die krachtens artikel 189, onder a), van de btw-richtlijn door de lidstaten kunnen worden gedefinieerd en die volgens de rechtspraak van het Hof voor een economische activiteit gebruikte goederen omvatten 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, maar over meerdere jaren worden afgeschreven (zie in die zin arrest van 27 maart 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Het is derhalve vaste rechtspraak dat, wanneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden wordt gebruikt, de belastingplichtige voor de aftrek van de btw aldus de keuze heeft om dit goed hetzij volledig voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privévermogen te behouden, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn bedrijfsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen (zie in die zin arresten

van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punt 23, en van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Indien de belastingplichtige ervoor kiest, investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking (arrest van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voor onroerende goederen preciseert artikel 168 bis van de btw-richtlijn evenwel dat de btw over de uitgaven in verband met deze goederen slechts aftrekbaar is naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de activiteiten van de onderneming van de belastingplichtige.

40 Indien een belastingplichtige ervoor kiest een investeringsgoed slechts gedeeltelijk in zijn onderneming op te nemen, is de bij de verkrijging ervan verschuldigde voorbelasting in beginsel alleen aftrekbaar ten belope van het daadwerkelijke gebruik ervan voor bedrijfsdoeleinden (zie in die zin arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Voorts is van belang erop te wijzen dat bij de aankoop van dergelijke goederen de keuze van de belastingplichtige om in die hoedanigheid te handelen, dat wil zeggen ten behoeve van zijn economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, bepalend is voor de toepassing van het btw-stelsel en dus van de aftrekregeling (zie in die zin arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punten 39 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zoals de advocaat-generaal in de punten 48 en 49 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vormt deze keuze dus een materiële voorwaarde voor het recht op aftrek.

42 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is de vraag of de belastingplichtige op het tijdstip van levering van een goed in die hoedanigheid heeft gehandeld, een feitelijke kwestie die de bevoegde nationale rechter dient te onderzoeken op basis van objectieve elementen en na onderzoek van alle gegevens van het bij hem aanhangige geding (zie in die zin arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24, en van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Om te beoordelen of een belastingplichtige in die hoedanigheid heeft gehandeld bij de verwerving van een goed, heeft het Hof verduidelijkt dat het, om tot die slotsom te komen, weliswaar voldoende kan zijn dat bij de verwerving op eenduidige en expliciete wijze uiting is gegeven aan het voornemen om het goed voor economisch gebruik te bestemmen, maar dat het ontbreken van een dergelijke uiting niet uitsluit dat een dergelijk voornemen impliciet kan blijken (arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 47).

44 De omstandigheid dat het Hof deze precisering heeft aangebracht in antwoord op een prejudiciële vraag in een zaak die betrekking had op het recht op herziening van de aftrek van de btw die was betaald over een onroerend goed dat was verworven door een publiekrechtelijke instelling die als belastingplichtige was geregistreerd, doet, anders dan belastingdienst N stelt, niet af aan de relevantie ervan in het kader van gedingen als die in het hoofdgeding. Deze precisering geldt immers voor alle gevallen waarin een goed wordt bestemd voor de economische activiteit van een belastingplichtige, overeenkomstig de ruime uitlegging van het Hof van het begrip „verwerving als

belastingplichtige" (zie in die zin arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 54). De btw-richtlijn stelt de toekenning van een recht op aftrek dus niet afhankelijk van de vaststelling en de mededeling van een uitdrukkelijke bestemmingskeuze.

45 Tot de elementen die op impliciete wijze blijk kunnen geven van dat voornemen behoren met name de aard van de betrokken goederen, de hoedanigheid van de handelende persoon en het tijdsverloop tussen de verwerving van het goed en het gebruik ervan voor de economische activiteiten van de belastingplichtige (arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punten 38, 49 en 50).

46 Daarentegen is het op zich niet van belang dat het goed in kwestie niet onmiddellijk is gebruikt voor belaste handelingen, daar het daadwerkelijke gebruik van het goed enkel bepalend is voor de omvang van de aftrek of de eventuele daaropvolgende herziening, maar niet van invloed is op het ontstaan van het recht op aftrek (arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 In casu staat het dus aan de verwijzende rechter om te beoordelen of uit alle gegevens van de hoofdgedingen kan worden afgeleid dat E en Z elk als belastingplichtige hebben gehandeld bij de verwerving van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen voor gemengd gebruik, te weten respectievelijk een kantoorruimte in een hoofdzakelijk voor privégebruik bestemd onroerend goed en een fotovoltaïsche installatie die gedeeltelijk voor privédoeleinden wordt gebruikt, en het voornemen te kennen hebben gegeven om deze voor hun ondernemingen te bestemmen.

48 In dit verband kan, wat E betreft, de bestemming als kantoor van een redelijk grote kamer op de bouwplannen van een eengezinswoning een aanwijzing van een dergelijk voornemen vormen. Aangezien een op de bouwplannen van een eengezinswoning aldus bestempelde kamer feitelijk niet noodzakelijkerwijs bestemd is voor het gebruik van de economische activiteit van de belastingplichtige, is het echter van belang om de wil van deze laatste om deze kamer voor zijn onderneming te bestemmen te staven met andere objectieve gegevens waaruit dat gebruik blijkt. In het geval van Z kan de sluiting in de loop van het jaar van de aankoop en de installatie van een fotovoltaïsche installatie van een overeenkomst inzake de teruglevering van de door deze installatie geproduceerde elektriciteit, een aanwijzing vormen dat zij voor een economische activiteit is bestemd, indien de voorwaarden van deze teruglevering overeenstemmen met die welke aan beroepsbeoefenaren en niet aan particulieren worden aangeboden.

49 Bovendien kan uit de door de belastingplichtigen in hun belastingaangiften verrichte btw-aftrek een dergelijke bestemmingskeuze worden afgeleid wanneer deze aftrek er het gevolg van is. Dergelijke aftrek is ook een aanwijzing dat een belastingplichtige het voornemen heeft gehad om een goed bij de aankoop ervan voor zijn onderneming te bestemmen. Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat wanneer een belastingplichtige in zijn aangifte bij de belastingdiensten de bij de aanschaf van een goed verschuldigde btw in aftrek brengt, hij geacht wordt dit goed voor zijn bedrijf te hebben bestemd (zie in die zin arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punt 26). Daarentegen kan, zoals de advocaat-generaal in de punten 43 en 44 van zijn conclusie heeft opgemerkt, het feit dat er in de voorlopige btw-aangifte voor het tijdvak waarin de goederen zijn aangeschaft geen aftrek is toegepast, op zich niet de slotsom rechtvaardigen dat de belastingplichtige ervoor heeft gekozen het betrokken goed niet voor zijn bedrijf te bestemmen.

50 Wat in de tweede plaats de verplichting voor een belastingplichtige betreft om zijn bestemmingskeuze uiterlijk bij het verstrijken van de wettelijke termijn voor de indiening van de jaaraangifte omzetbelasting ter kennis van de belastingdienst te brengen, te weten – in casu – 31 mei van het jaar volgend op het jaar waarin de bestemmingskeuze is gemaakt, dient eraan te worden herinnerd dat krachtens artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn het recht op aftrek in beginsel wordt uitgeoefend in het tijdvak waarin het is ontstaan, namelijk – gezien artikel 167 van de btw-richtlijn – op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt [zie in die zin arrest van 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

51 Niettemin kan het een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van de btw-richtlijn worden toegestaan om de aftrek te verrichten, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin dat recht is ontstaan, op voorwaarde dat is voldaan aan bepaalde bij de nationale wettelijke regelingen vastgestelde voorwaarden en voorschriften (arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Bovendien moet de nationale wettelijke regeling overeenkomstig artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 252 ervan, voorzien in de verplichting voor de belastingplichtige om een btw-aangifte in te dienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen met betrekking tot een belastingtijdvak van maximaal één jaar en dit binnen een termijn die niet langer mag zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak.

53 Voorts kunnen de lidstaten op grond van artikel 261, lid 1, van die richtlijn de belastingplichtige verplichten een aangifte in te dienen die alle bovengenoemde gegevens over alle in het voorgaande jaar verrichte handelingen bevat, zonder evenwel een termijn voor de indiening van deze aangifte vast te stellen.

54 Gelet op deze bepalingen verzet de btw-richtlijn zich niet tegen verplichtingen als die welke in casu van toepassing zijn, op grond waarvan belastingplichtigen de belastingdienst in kennis dienen te stellen van hun keuze om een investeringsgoed voor bedrijfsdoeleinden te bestemmen door de overeenkomstige aftrek te verrichten in hun voorlopige btw-aangiften en in hun jaaraangifte omzetbelasting die uiterlijk vijf maanden na het jaar waarin die bestemmingskeuze is gemaakt bij die dienst moet worden ingediend.

55 Voor zover de nationale rechtspraak de niet-naleving van deze termijn waarbinnen een belastingplichtige wordt geacht deze keuze expliciet, of impliciet maar duidelijk, ter kennis van de belastingdienst te brengen, bestraft met het verlies van zijn uit die keuze voortvloeiende recht op aftrek, moet evenwel worden opgemerkt dat het maken van een bestemmingskeuze weliswaar een materiële voorwaarde vormt voor de uitoefening van dat recht, zoals blijkt uit punt 41 van het onderhavige arrest, maar dat de mededeling ervan aan de belastingdienst slechts een formele voorwaarde is. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan niet-naleving van formele vereisten in beginsel niet leiden tot verlies van het recht op aftrek (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

56 Dit kan anders zijn wanneer de niet-naleving van dergelijke formele vereisten tot gevolg heeft dat wordt verhinderd dat het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, wordt geleverd (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Voorts kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude. De maatregelen die de lidstaten op grond van die bepaling kunnen treffen, mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om dergelijke doelstellingen te bereiken. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (zie in die zin arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat een sanctie bestaande in een absolute weigering van het recht op aftrek wanneer de belasting te laat is betaald, onevenredig lijkt wanneer geen fraude of afbreuk aan de staatsbegroting kan worden aangetoond (zie in die zin arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punten 68-70).

58 In casu kan, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, de niet-inachtneming door E en Z van de termijn waarbinnen zij geacht werden hun bestemmingskeuze kenbaar te maken, hun niet beletten het zekere bewijs te leveren dat zij een dergelijke keuze hebben gemaakt op het tijdstip van de verwerving van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde investeringsgoederen. Bovendien blijkt niet dat de Duitse wetgever een dergelijke termijn heeft gesteld om frauduleuze of onrechtmatige gedragingen te voorkomen.

59 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt evenwel dat de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. Een vervaltermijn die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van het recht op aftrek, kan derhalve niet worden beschouwd als onverenigbaar met het stelsel van de btw-richtlijn, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingaangelegenheden naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op aftrek bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Wat de eerbiediging van het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, moet worden vastgesteld dat de termijn waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling voorziet, overeenkomt met die welke aan de belastingplichtigen is toegekend voor de indiening van belastingaangiften in het algemeen. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter lijkt deze nationale regeling op het gebied van de btw dus niet te hebben voorzien in een andere regeling dan die welke voor andere belastingaangelegenheden naar nationaal recht geldt.

61 Wat de eerbiediging van het doeltreffendheidsbeginsel betreft, lijkt deze termijn op zich de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk te maken, aangezien artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt dat dit recht in beginsel wordt uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan (zie naar analogie, arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 38).

62 Niettemin moeten de lidstaten in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel middelen aanwenden waarmee het met de nationale regeling nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de beginselen van de Unieregeling, zoals het fundamentele beginsel van het recht op aftrek van de btw, zo min mogelijk aantasten (arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Derhalve dient de verwijzende rechter te beoordelen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vervaltermijn, die overeenkomt met die welke in § 149, lid 2, AO is vastgesteld voor de indiening van de jaaraangifte omzetbelasting, te weten 31 mei van het jaar volgend op het jaar waarin de bestemmingskeuze is gemaakt, evenredig is aan het doel om de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel te waarborgen.

64 In dit verband moet ten eerste rekening worden gehouden met zowel de mogelijkheid voor de nationale autoriteiten om aan een belastingplichtige die nalatig is geweest, sancties op te leggen die het neutraliteitsbeginsel minder aantasten dan de volledige afwijzing van het recht op aftrek, zoals administratieve financiële sancties, als met het feit dat een termijn die verstrijkt na 31 mei van het jaar volgend op dat waarin de bestemmingskeuze is gemaakt, op het eerste gezicht niet onverenigbaar lijkt met de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel. Ten tweede moet hierbij rekening worden gehouden met de prominente plaats die het recht op aftrek binnen het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt.

65 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 167 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen nationale bepalingen die door een nationale rechter op zodanige wijze worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige over het recht beschikt om een goed te bestemmen voor bedrijfsdoeleinden en de bevoegde nationale belastingdienst uiterlijk bij het verstrijken van de wettelijke termijn voor de indiening van de jaaraangifte omzetbelasting geen dergelijke bestemming van dit goed heeft kunnen vaststellen middels een uitdrukkelijke keuze of voldoende aanwijzingen in deze zin, deze dienst het recht op aftrek van de btw op dat goed kan weigeren door aan te nemen dat het bestemd is voor privédoeleinden van de belastingplichtige, tenzij uit de concrete juridische regels op grond waarvan gebruik kan worden gemaakt van deze mogelijkheid, blijkt dat deze niet in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

Kosten

66 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, onder a), 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, gelezen in samenhang met artikel 167 van die richtlijn, zoals gewijzigd, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen nationale bepalingen die door een nationale rechter op zodanige wijze worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige over het recht beschikt om een goed te bestemmen voor bedrijfsdoeleinden en de bevoegde nationale

belastingdienst uiterlijk bij het verstrijken van de wettelijke termijn voor de indiening van de jaaraangifte omzetbelasting geen dergelijke bestemming van dit goed heeft kunnen vaststellen middels een uitdrukkelijke keuze of voldoende aanwijzingen in deze zin, deze dienst het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op dat goed kan weigeren door aan te nemen dat het bestemd is voor privédoeleinden van de belastingplichtige, tenzij uit de concrete juridische regels op grond waarvan gebruik kan worden gemaakt van deze mogelijkheid, blijkt dat deze niet in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

ondertekeningen