ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

26 april 2005 *

In zaak C-376/02,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 18 oktober 2002, ingekomen bij het Hof op 21 oktober 2002, in de procedure

Stichting „Goed Wonen"

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (rapporteur), R. Silva de Lapuerta en A. Borg Barthet, kamerpresidenten, N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis en M. Ilešič, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 oktober 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— Stichting „Goed Wonen", vertegenwoordigd door G. Vos, belastingsadviseur,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en S. Terstal als gemachtigden,

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Kruse als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en D. W. V. Zijlstra als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 december 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende

de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), alsmede van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Nederlandse Stichting „Goed Wonen" en de Staatssecretaris van Financiën over een door de belastinginspecteur opgelegde naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die deze stichting over het tijdvak 1 april tot en met 30 juni 1995 had aangegeven. Dit geding heeft reeds tot een arrest van het Hof geleid, eveneens over een prejudiciële vraag van de Hoge Raad (arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen", C-326/99, Jurispr. blz. I-6831).

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 17 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Ontstaan en omvang van het recht op aftrek

1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]"

4 Artikel 20 van de Zesde richtlijn is als volgt geformuleerd:

„Herziening van de aftrek

1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met

name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel 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 onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 10 jaar worden verlengd.

[...]

4. Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 kunnen de lidstaten:

— het begrip investeringsgoederen definiëren;

— het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

— alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;

— administratieve vereenvoudigingen toestaan.

[...]

6. Bij overgang van een normale belastingregeling naar een bijzondere regeling, of andersom, kunnen de lidstaten de nodige schikkingen treffen om te verzekeren dat de betrokken belastingplichtigen noch ten onrechte voordelen genieten, noch ten onrechte nadelen ondervinden."

Bepalingen van nationaal recht

5 Teneinde financiële constructies met betrekking tot onroerende zaken tegen te gaan, is de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB 1968") gewijzigd bij de Wet van 18 december 1995 houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Stb. 1995, 659; hierna: „wijzigingswet").

6 Zoals artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn toestaat, heeft de Nederlandse wetgever artikel 3, lid 2, van de Wet OB 1968 vastgesteld, waarin is bepaald dat de vestiging van een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen, wordt aangemerkt als „levering van goederen". De wijzigingswet heeft echter een uitzondering op deze kwalificatie ingevoerd met het gevolg dat de vestiging van een recht op vruchtgebruik wordt gelijkgesteld aan de verhuur van een onroerende zaak indien de vergoeding voor dat recht, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de economische waarde van de zaak.

7 Uit de wijziging van artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van de Wet OB 1968 volgt bovendien dat de verhuur van onroerende zaken in beginsel is vrijgesteld van BTW en dat onder „verhuur van onroerende zaken" mede wordt verstaan iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld.

8 De wijzigingswet is op 29 december 1995 van kracht geworden. Deze wet bepaalt echter dat hij in werking treedt op 31 maart 1995 om 18.00 uur, de datum en het tijdstip waarop de inhoud van de toekomstige wet middels een perscommuniqué was aangekondigd.

9 Volgens de toelichtingen van de verwijzende rechter had de Staatssecretaris van Financiën in de perscommuniqués van 31 maart en 3 april 1995 het voornemen van de ministerraad bekend gemaakt om een wijziging van de Wet OB 1968, onder meer van de artikelen 3, lid 2, en 11, lid 1, sub b, punt 5, daarvan, aan het Nederlandse Parlement voor te stellen. In deze communiqués was ook vermeld dat het uitgangspunt van de ministerraad was dat de Wet OB 1968 na de inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingswet zou worden geacht met ingang van 31 maart 1995 om 18.00 uur te luiden zoals deze volgens het wetsvoorstel zou worden gewijzigd.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

10 Blijkens het verwijzingsarrest is de Stichting „Goed Wonen", verzoekster in het hoofdgeding, de rechtsopvolgster van de woningbouwvereniging „Goed Wonen" (hierna: „woningbouwvereniging GW").

11 Bij notariële akte van 28 april 1995 richtte de woningbouwvereniging GW de stichting „De Goede Woning" (hierna: „stichting GW") op. Op diezelfde dag werd ten behoeve van de stichting voor tien jaar een recht van vruchtgebruik op drie complexen woningen gevestigd, voor een vergoeding die lager was dan de kostprijs

ervan. Een gedeelte van de woningen was nog in aanbouw. Tot die datum had verzoekster in het hoofdgeding de belasting die haar over de leveringen of de bouw van de woningen in rekening was gebracht, niet in aftrek gebracht.

12 In haar belastingaangifte over het tijdvak 1 april tot en met 30 juni 1995 gaf de woningbouwvereniging GW de ter zake van vestiging van het recht van vruchtgebruik aan de stichting GW in rekening gebrachte BTW, ten bedrage van 645 067 NLG, als verschuldigd aan, en bracht zij de haar ter zake van de bouw van de nieuwbouwwoningen in rekening gebrachte BTW, een bedrag van 1 285 059 NLG, als voorbelasting in aftrek. Op basis van deze aangifte werd aan de woningbouwvereniging GW 639 992 NLG als herziening terugbetaald.

13 Onder inaanmerkingneming van de wijzigingswet legde de belastinginspecteur vervolgens een naheffingsaanslag op ter hoogte van het door de woningbouwvereniging GW in aftrek gebrachte bedrag. Deze naheffingsaanslag werd gehandhaafd bij uitspraak van 12 december 1996, waartegen de woningbouwvereniging GW beroep instelde bij het Gerechtshof te Arnhem. Bij beschikking van 14 februari 1997 verminderde de Inspecteur de naheffingsaanslag evenwel ambtshalve tot 639 992 NLG, het bedrag dat de woningbouwvereniging GW op grond van haar belastingaangifte van de belastingdienst had terugontvangen.

14 Per 21 augustus 1997 is de rechtsvorm van de woningbouwvereniging GW omgezet in die van een stichting, de Stichting „Goed Wonen".

15 Bij arrest van 20 mei 1998 handhaafde het Gerechtshof te Arnhem de naheffingsaanslag zoals die inmiddels door de Inspecteur was verminderd. De Stichting „Goed Wonen" stelde tegen dit arrest cassatieberoep in bij de verwijzende rechter.

16 In de eerste zaak die aan het Hof werd voorgelegd, betroffen de vragen de uitlegging van de Zesde richtlijn om na te gaan of de artikelen 5, lid 3, sub b, en 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn in de weg stonden aan een nationale regeling zoals de wijzigingswet die ertoe leidde dat de vestiging van een vruchtgebruik in de door de wet beoogde omstandigheden werd gelijkgesteld aan van BTW vrijgestelde verhuur. In het arrest „Goed Wonen" heeft het Hof voor recht verklaard:

1) Artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn [...] moet aldus worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 3, lid 2, van de Wet OB 1968 [...], zoals gewijzigd [...], volgens hetwelk de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten op onroerende goederen slechts als „levering van goederen" kan worden beschouwd indien de ter zake van dergelijke transacties overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het onroerend goed waarop die rechten betrekking hebben.

2) Artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van [de Zesde] richtlijn [...] moet aldus worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van voormelde wet van 28 juni 1968, zoals gewijzigd [...], volgens hetwelk voor de toepassing van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde met verpachting en verhuur van een onroerend goed mag worden gelijkgesteld de vestiging, voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding, van een zakelijk recht dat aan de houder de bevoegdheid verschaft om een onroerend goed te gebruiken, zoals het recht van vruchtgebruik dat in het hoofdgeding aan de orde is.

17 In zijn uitspraak van 20 mei 1998 had het Gerechtshof met name vastgesteld dat de terugwerkende kracht van de wijzigingswet met geen enkele bepaling van de Zesde

richtlijn onverenigbaar was. In dit verband betoogde de Stichting „Goed Wonen" in hogere voorziening dat de terugwerkende kracht van deze wet tot 31 maart 1995, 18.00 uur, in strijd was met het gemeenschapsrecht. In ieder geval had de wijzigingswet slechts terugwerkende kracht kunnen hebben tot de datum waarop het voorstel daarvoor bij het Nederlandse Parlement werd ingediend, dat wil zeggen 23 mei 1995.

18 In zijn arrest van 24 augustus 1999, waarbij de prejudiciële vragen in de eerste zaak waren gesteld, was de Hoge Raad van oordeel dat het middel van de Stichting „Goed Wonen" niet slaagde en dat de beoordeling van het Gerechtshof juist was.

19 In zijn verwijzingsarrest in de onderhavige zaak zet de Hoge Raad uiteen dat over dit in het eerdere arrest tot uitdrukking gebrachte standpunt twijfel is ontstaan sinds het arrest van het Hof van 8 juni 2000, Schlossstraße (C-396/98, Jurispr. blz. I-4279), waarin het Hof voor recht heeft verklaard dat „artikel 17 van de Zesde richtlijn [...] aldus moet worden uitgelegd, dat het recht van een belastingplichtige om de belasting over de toegevoegde waarde af te trekken, die hij heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht met het oog op bepaalde handelingen van verhuur, verworven blijft, wanneer deze belastingplichtige ten gevolge van een wetswijziging na de levering van deze goederen of het verrichten van deze diensten, doch vóór de aanvang van deze handelingen niet meer het recht heeft om voor deze handelingen van de vrijstelling af te zien [...]".

20 De verwijzende rechter geeft de volgende verklaring voor het feit dat de Stichting „Goed Wonen" niet vóór 28 april 1995 de BTW met betrekking tot de bouwwerkzaamheden in aftrek heeft gebracht:

„6.3.1. In de onderhavige zaak heeft belanghebbende vóór 28 april 1995 complexen woningen doen bouwen. Zij was aanvankelijk voornemens de woningen na

de oplevering te gaan verhuren. Deze verhuur is — zonder mogelijkheid van ontheffing — vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, sub b, van de Wet [OB 1968] (artikel 13, B, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn). In principe had belanghebbende in de periode van de bouw recht op aftrek van de aan haar te dezer zake in rekening gebrachte omzetbelasting. Bij het ten verhuur geven zou vervolgens een levering als bedoeld in artikel 3, lid 1, sub h, van de Wet (de Nederlandse wetgever heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid die artikel 5, lid 7, aanhef en sub a, van de Zesde richtlijn biedt een dergelijke handeling als levering aan te merken) hebben plaatsgevonden, waarbij belanghebbende belasting verschuldigd was geworden over de in artikel 8, lid 3, van de Wet (artikel 11, A, lid 1, letter b, van de Zesde richtlijn) genoemde maatstaf van heffing.

6.3.2. Krachtens ministerieel besluit mogen woningbouwcorporaties als belanghebbende echter de toepassing van artikel 3, lid 1, sub h, van de Wet achterwege laten. Voor hen geldt het bepaalde in dit artikelonderdeel — en in artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn — niet, zo zij daartoe de wens te kennen geven, wat zij volgens het vermelde besluit doen door de in rekening gebrachte belasting gedurende de bouw niet in aftrek te brengen. Met toepassing van deze regeling heeft belanghebbende gedurende de bouw van woningen geen omzetbelasting in aftrek gebracht.

6.3.3. Op 28 april 1995 heeft belanghebbende de woningen geleverd in de zin van artikel 3, lid 2, van de Wet (in de toen nog geldende tekst), welke bepaling is gebaseerd op artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. Deze levering was [...] niet vrijgesteld van omzetbelasting. Dit bracht mee dat belanghebbende op dat moment op grond van het bepaalde in artikel 15, lid 4, van de Wet, welke bepaling is gebaseerd op artikel 17 en op artikel 20, lid 1, aanhef en sub a, van de Zesde richtlijn, recht kreeg op herziening van de tevoren niet in aftrek gebrachte omzetbelasting. Dit recht is haar ontnomen door de [wijzigingswet, met terugwerkende kracht] tot vóór het tijdstip waarop het onderwerpelijke recht van vruchtgebruik is gevestigd."

21 In punt 6.3.4. van het verwijzingsarrest heeft de Hoge Raad als volgt gepreciseerd in welk opzicht het hoofdgeding zich onderscheidt van de zaak waarover in het reeds aangehaalde arrest Schlossstraße is geoordeeld:

„In de zaak Schlossstraße ging het om een wetswijziging welke — zonder dat sprake was van inwerkingtreding met terugwerkende kracht — tot gevolg had dat een reeds verworven recht op aftrek ongedaan werd gemaakt, aangezien de handelingen die beslissend waren voor de vraag of de belanghebbende wel of geen recht op aftrek had, verricht werden nadat de wetswijziging van kracht was geworden en toen in tegenstelling tot voorheen verplicht vrijgesteld waren zonder recht op aftrek.

De onderhavige zaak verschilt hiervan in zoverre dat zowel het ontstaan van recht op aftrek als de handeling die het recht op aftrek wettigde — voordien had belanghebbende geen recht op aftrek —, op hetzelfde tijdstip hebben plaatsgevonden, en dat de wetswijziging in werking is getreden na dit tijdstip. Hierbij moet worden aangetekend dat de voorgenomen wetswijziging vóór dit tijdstip aan de pers bekend is gemaakt en dat daarbij onder opgave van redenen, waarbij in het bijzonder werd gewezen op ongewenste aankondigingseffecten die het gevolg zouden zijn van aankondiging van een wijziging zonder terugwerkende kracht, is meegedeeld dat de wijziging voorzover hier van belang met terugwerkende kracht zou ingaan op 31 maart 1995 te 18.00 uur."

22 In die omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten, onder de omstandigheden als vermeld aan het slot van 6.3.4 hiervóór, de artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn, dan wel het Europeesrechtelijke vertrouwens- of rechtszekerheidbeginsel zich ertegen dat — in een geval waarin geen sprake is van fraude of misbruik noch van wijziging van voorgenomen gebruik als bedoeld in de punten 50 en 51 van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Schlossstraße — de herziening van door een belastingplichtige niet in aftrek

gebrachte BTW die hij heeft voldaan voor een (onroerend) goed dat aan hem is geleverd en aanvankelijk door hem werd bestemd voor de (niet aan de BTW onderworpen) verhuur van dat goed, maar nadien voor een aan de BTW onderworpen handeling (in het onderhavige geval het vestigen van een zakelijk recht van vruchtgebruik), ongedaan wordt gemaakt op de enkele grond dat ten gevolge van een wetswijziging die nog niet was ingegaan op het moment waarop vermelde handeling werd verricht, deze handeling met terugwerkende kracht wordt aangemerkt als een vrijgestelde handeling zonder recht op aftrek?"

23 De verwijzende rechter had in zijn arrest de zaken C-487/01, Gemeente Leusden, en C-7/02, Holin Groep, genoemd waarin hij prejudiciële vragen over dezelfde bepalingen had gesteld. In deze zaken is op 29 april 2004 een arrest gewezen (Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337), dat aan deze rechter is gezonden met de vraag of een antwoord op de in het onderhavige hoofdgeding gerezen vraag nog steeds noodzakelijk was. Bij brief van 3 juni 2004 heeft de Hoge Raad het Hof te kennen gegeven dat hij zijn verzoek handhaafde.

Ten gronde

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn dan wel het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzetten dat de herziening van de BTW die heeft plaatsgevonden doordat op het tijdstip waarop het gebouw voor een belaste handeling werd bestemd, het recht op aftrek van de over de levering van dat onroerende goed voldane BTW is uitgeoefend, ongedaan wordt gemaakt ten gevolge van de vaststelling, ná deze herziening, van een wet die bepaalt dat de handeling niet langer belastbaar is, en die overeenkomstig de beslissing van de nationale wetgever in werking treedt op een tijdstip vóór de bestemming van het gebouw voor de belaste handeling en vóór het ontstaan van het recht op aftrek.

25 Zoals uit de motivering van het verwijzingsarrest blijkt is deze vraag gesteld om na te gaan of de oplossing die het Hof in het reeds aangehaalde arrest Schlossstraße heeft gegeven, van toepassing is op de feiten in het onderhavige hoofdgeding.

26 Vooraf zij in herinnering gebracht dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen (arrest van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15).

27 In punt 53 van het arrest Schlossstraße heeft het Hof geoordeeld dat artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het recht van een belastingplichtige om de BTW af te trekken, die hij heeft voldaan voor goederen die aan hem zijn geleverd of diensten die voor hem zijn verricht met het oog op bepaalde handelingen van verhuur, verworven blijft, wanneer deze belastingplichtige ten gevolge van een wetswijziging na de levering van deze goederen of de verrichting van deze diensten, doch vóór de aanvang van deze handelingen niet meer het recht heeft om voor deze handeling van de vrijstelling af te zien.

28 De situatie van verzoekster in het onderhavige hoofdgeding onderscheidt zich echter van de in het arrest Schlossstraße omschreven situatie waarin de belastingplichtige de voldane BTW vóór de inwerkingtreding van de wetswijziging in aftrek had gebracht. Verzoekster in het hoofdgeding heeft de over de levering van het goed voldane BTW immers pas op 28 april 1995 in aftrek gebracht, hetgeen weliswaar vóór de vaststelling van de wijzigingswet op 18 december 1995 is, maar ná de inwerkingtreding ervan op 31 maart 1995, overeenkomstig het uitdrukkelijke besluit van de nationale wetgever om daaraan terugwerkende kracht te verlenen.

29 Aangezien de wijzigingswet wegens de terugwerkende kracht ervan dus in werking is getreden voordat de belastingplichtige de aftrek had verricht, behoeft de vraag van de verwijzende rechter niet onder verwijzing naar artikel 17 van de Zesde richtlijn te worden beantwoord.

30 Wat artikel 20 van de Zesde richtlijn betreft, lijkt het dat de verwijzende rechter in de prejudiciële vraag daarop doelt in combinatie met artikel 17 van deze richtlijn, teneinde na te gaan of het aldus moet worden uitgelegd dat het zich in de omstandigheden van het hoofdgeding ertegen verzet dat de herziening tengevolge van de aftrek die is toegepast, ongedaan wordt gemaakt. Om de in het vorige punt gegeven reden dient niet op basis van artikel 20 te worden beoordeeld of het gemeenschapsrecht zich verzet tegen de terugwerkende kracht van de wijzigingswet.

31 Daarentegen moeten wel de algemene gemeenschapsrechtelijke beginselen, en meer in het bijzonder het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel, worden onderzocht om na te gaan of zij zich ertegen verzetten dat de herziening ten gevolge van de aftrek die is toegepast, ongedaan wordt gemaakt door de terugwerkende kracht van een wet.

32 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Uit dien hoofde moeten zij worden nageleefd door de gemeenschapsinstellingen (arrest van 14 mei 1975, CNTA/Commissie, 74/74, Jurispr. blz. 533), maar tevens door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden (arrest Gemeente Leusden en Holin Groep, reeds aangehaald, punt 57).

33 Ofschoon het rechtszekerheidsbeginsel zich er in het algemeen tegen verzet dat een gemeenschapsbesluit reeds vóór de publicatie ervan van kracht is, kan hiervan bij wijze van uitzondering worden afgeweken indien dit voor een doel van algemeen belang noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht wordt genomen (zie in die zin arrest van 11 juli 1991, Crispoltoni, C-368/89, Jurispr. blz. I-3695, punt 17, en arrest Gemeente Leusden en Holin Groep, reeds aangehaald, punt 59; zie tevens EHRM, arrest van 23 oktober 1997, National & Provincial Building Society/Verenigd Koninkrijk, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 Hetzelfde beginsel moet door de nationale wetgever worden nageleefd wanneer hij een regeling vaststelt die onder het gemeenschapsrecht valt.

35 De Stichting „Goed Wonen" betoogt dat de terugwerkende kracht van de wijzigingswet niet noodzakelijk was omdat de Nederlandse regering reeds jaren op de hoogte was van de constructies zoals die welke zij toepaste. Bovendien was er geen sprake van belastingfraude of -ontwijking aangezien de wet werd geëerbiedigd.

36 De Nederlandse regering betoogt daarentegen dat de terugwerkende kracht, zoals in het perscommuniqué van de Staatssecretaris van Financiën was gepreciseerd, was ingegeven door de vrees dat op grote schaal constructies in het leven zouden worden geroepen tussen het tijdstip waarop tot een wetswijziging was besloten en het tijdstip waarop die wijziging in werking zou treden. In zijn advies over het wetsvoorstel had de Raad van State geoordeeld dat deze terugwerkende kracht gerechtvaardigd was. De terugwerkende kracht was bovendien ook door de beide kamers van het Nederlandse Parlement aanvaard, hoewel men in Nederland in het algemeen zeer terughoudend staat tegenover de toepassing van wetswijzigingen met terugwerkende kracht.

37 De Nederlandse regering wordt op dit punt gesteund door de Zweedse regering, die preciseert dat de Zweedse grondwet, ondanks het grote belang dat in Zweden aan de bescherming van het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel wordt gehecht, bepaalt dat het Zweedse Parlement, ter voorkoming van de toename van belastingontwijking nog voordat een wet ter beteugeling daarvan in werking treedt, kan beslissen dat een nieuwe belastingwet zal gelden vanaf de dag waarop de regering van deze staat hem schriftelijk in kennis heeft gesteld van haar voornemen om de wet te wijzigen.

38 In dit verband blijkt uit het perscommuniqué van 31 maart 1995 dat de terugwerkende kracht van de wijzigingswet niet werd ingegeven door het streven om een einde te maken aan de sinds vele jaren toegepaste financiële constructies, maar juist door de vrees dat dergelijke constructies op grote schaal in het leven zouden worden geroepen tussen het tijdstip waarop tot een wetswijziging was besloten en het tijdstip waarop die wijziging in werking zou treden.

39 Deze vrees lijkt niet ongefundeerd en de voorkoming van dergelijke constructies kan een algemeen belang vormen dat er een rechtvaardiging voor vormt dat een lidstaat uitzonderlijkerwijs de techniek van de terugwerkende kracht van een wet hanteert mits het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen naar behoren in acht wordt genomen. Het staat echter aan de nationale rechter, die het beste met de omstandigheden van het concrete geval bekend is, om te beoordelen of het risico dat in de tussentijd financiële constructies worden opgezet, voldoende groot is om de terugwerkende kracht van de wet te rechtvaardigen.

40 Wat het gewettigd vertrouwen van de marktdeelnemers betreft, betoogt de Stichting „Goed Wonen" dat van hen niet kan worden verwacht dat zij op de hoogte zijn van alle perscommuniqués van de autoriteiten en evenmin dat zij aannemen dat alle aangekondigde voorstellen ook daadwerkelijk worden uitgevoerd. Bovendien was het perscommuniqué te beknopt en te vaag. De volledige tekst van de voorgenomen wijzigingen was pas bekend bij de indiening op 23 mei 1995 van het wetsvoorstel bij het Nederlandse Parlement.

41 De Nederlandse regering merkt op dat aan het perscommuniqué verschillende interventies van de Staatssecretaris van Financiën voor het Nederlandse Parlement waren vooraf gegaan, waarbij de betrokken maatregelen waren aangekondigd. Bovendien was dit perscommuniqué duidelijk en doelde het precies op de financiële constructies zoals die welke door verzoekster in het hoofdgeding werd toegepast. Aan het voorstel werden tijdens de procedure tot vaststelling wijzigingen aangebracht die echter enkel de nadere bepaling van enkele uitzonderingen op de toepassing van de beginselen van het wetsvoorstel betroffen, zodat deze wijzigingen niet relevant waren met betrekking tot de situatie van verzoekster in het hoofdgeding.

42 De Zweedse regering meent dat de vraag of het gewettigd vertrouwen is geëerbiedigd moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de specifieke wetgevingstradities van elke lidstaat. In Zweden gaat de terugwerkende kracht volgens de in de grondwet tot uitdrukking gebrachte traditie terug tot de dag waarop de regering het Parlement van deze staat schriftelijk in kennis stelt van het voornemen een wetsvoorstel in te dienen. In het hoofdgeding moet op basis van de Nederlandse wetgevingstraditie worden beoordeeld of het gewettigd vertrouwen van de marktdeelnemers in acht is genomen.

43 Daar het in casu om een nationale regeling gaat, moet voor de concrete beoordeling of het gewettigd vertrouwen van de met deze regeling beoogde marktdeelnemers naar behoren in acht is genomen, rekening worden gehouden met de informatiemethoden die normaliter worden gebruikt in de lidstaat die deze regeling heeft vastgesteld, en met de omstandigheden van het concrete geval.

44 Blijkens het verwijzingsarrest heeft de Staatssecretaris van Financiën bij de perscommuniqués van 31 maart en 3 april 1995 officieel aangekondigd dat de

ministerraad het voornemen had om bij het Nederlandse Parlement een voorstel tot wijziging van de Wet OB 1968, onder meer van de artikelen 3, lid 2, en 11, lid 1, sub b, punt 5, daarvan, in te dienen, en om de wijzigingswet op 31 maart 1995, om 18.00 uur in werking te laten treden. Het staat echter aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze teksten voldoende duidelijk waren om een marktdeelnemer die economische handelingen verricht zoals die waarop de wet doelt, in staat te stellen te begrijpen wat de gevolgen van de voorgenomen wetswijziging zouden zijn voor zijn handelingen.

45 Gelet op een en ander, dient de vraag als volgt te worden beantwoord:

„Het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel verzetten zich er niet tegen dat een lidstaat, bij uitzondering en om te voorkomen dat tijdens de wetgevingsprocedure op grote schaal financiële constructies ter vermindering van de BTW-last worden toegepast die een wijzigingswet nu juist beoogt te bestrijden, aan deze wet terugwerkende kracht toekent, indien, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, de marktdeelnemers die de economische handelingen waarop de wet doelt verrichten, van de komende vaststelling van deze wet en de voorgenomen terugwerkende kracht op zodanige wijze in kennis zijn gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft.

Indien deze wet een voordien aan BTW onderworpen economische handeling met betrekking tot een onroerend goed, vrijstelt, mag deze wet tot gevolg hebben dat de herziening van de BTW wegens de uitoefening, op het tijdstip waarop een onroerend goed voor de toen als belast aangemerkte handeling werd bestemd, van het recht op aftrek van de over de levering van dat onroerende goed voldane BTW, ongedaan wordt gemaakt."

Kosten

46 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 van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

Het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel verzetten zich er niet tegen dat een lidstaat, bij uitzondering en om te voorkomen dat tijdens de wetgevingsprocedure op grote schaal financiële constructies ter vermindering van de last van de belasting over de toegevoegde waarde worden toegepast die een wijzigingswet nu juist beoogt te bestrijden, aan deze wet terugwerkende kracht toekent, indien, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, de marktdeelnemers die de economische handelingen waarop de wet doelt verrichten, van de komende vaststelling van deze wet en de voorgenomen terugwerkende kracht op zodanige wijze in kennis zijn gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft.

Indien deze wet een voordien aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen economische handeling met betrekking tot een onroerend goed, vrijstelt, mag deze wet tot gevolg hebben dat de herziening van de belasting over de toegevoegde waarde wegens de uitoefening, op het tijdstip waarop een onroerend goed voor de toen als belast aangemerkte handeling werd bestemd, van het recht op aftrek van de over de levering van dat onroerende goed voldane belasting over de toegevoegde waarde, ongedaan wordt gemaakt.

ondertekeningen