# CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 16 december 1999 *

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Duitse Bundesfinanzhof vormt de neerslag van de twijfel die bij deze rechterlijke instantie bestaat omtrent de draagwijdte van de recente rechtspraak van het Hof over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW"), die is betaald ter zake van investeringsuitgaven.

In casu gaat het om de vraag of een belastingplichtige volgens de bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad [1] (hierna: „Zesde richtlijn") gerechtigd blijft de voorbelasting af te trekken, wanneer hem door een wetswijziging na ontvangst van een goed of een dienst met het oog op de uitoefening van een aan BTW onderworpen economische activiteit, het recht wordt ontnomen om af te zien van de belastingvrijstelling van deze activiteit, en of het een rol speelt dat de belasting is vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.

* Oorspronkelijke taal: Spaans.

1 — 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).

## I — Feiten en hoofdgeding

2. Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR (hierna: „Schloßstraße") heeft als doel: het houden van de erfpacht op een terrein, de bouw daarop van een kantoor- en woongebouw, alsmede de langetermijnexploitatie van dit grondbezit.

3. Schloßstraße verwierf de erfpacht op het terrein in maart 1991 en vroeg kort daarop een bouwvergunning aan. Wegens moeilijkheden in verband met het bestemmingsplan werd deze bouwvergunning eerst in mei 1993 verleend. Volgens de verwijzende rechter waren de vennoten althans tot juni 1993 voornemens de bouwvergunning aan een derde over te dragen. Daar geen overnemer werd gevonden, sloten zij evenwel een contract met een architect met het oog op de oprichting van het gebouw. De werken begonnen in januari 1994 en eindigden in december van dat jaar. Van de totale oppervlakte van het gebouw verhuurde Schloßstraße 39,38 % als woonruimte, 13,96 % aan een architectenbureau en de overige 46,49 % aan een naamloze vennootschap waarvan de activiteit voor 90 % bestond in het verrichten van financiële diensten die waren vrijgesteld van BTW.

4. In haar BTW-aangiften voor de belastingjaren 1992 tot en met 1994 koos Schloßstraße voor belasting van de voorgenomen of verrichte verhuurhandelingen en oefende zij haar recht op aftrek uit voor de bouwfacturen. Dit recht op aftrek werd haar aanvankelijk verleend. De betrokken aanslagen werden overeenkomstig de §§ 164 en 168 Abgabenordnung (hierna: „AO") evenwel opgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.

5. Na een controle besloot het Finanzamt Paderborn de belastingaanslagen van Schloßstraße voor de belastingjaren 1992 tot en met 1994 te corrigeren. Het Finanzamt stond slechts een aftrek van voorbelasting toe ten belope van 13,96 % van de aangegeven bedragen, op grond dat alleen het architectenbureau een belastbaar gebruik van het gebouw maakte. Voor de door de naamloze vennootschap voor belastingvrije handelingen gebruikte 46,49 % van de oppervlakte van het gebouw kon geen BTW-aftrek meer worden verleend, omdat voor deze handelingen ten gevolge van de wijziging van § 9, lid 2, Umsatzsteuergesetz (hierna: „UStG") bij het Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz van 21 december 1993 (hierna: „StMBG") met ingang van 1 januari 1994 geen afstand van belastingvrijstelling meer mogelijk was. Evenmin kon Schloßstraße zich volgens het Finanzamt beroepen op de overgangsregeling van § 27, lid 2, UStG, zoals gewijzigd bij het StMBG, aangezien met de oprichting van het gebouw niet was begonnen vóór 11 november 1993, de in deze bepaling uiterste datum.

6. Het door Schloßstraße ingediende bezwaarschrift werd afgewezen en haar tegen die afwijzing ingestelde beroep verworpen. In haar beroep in „Revision" stelt Schloßstraße dat de door de nieuwe regeling van § 9, lid 2, UStG ingevoerde beperking van het keuzerecht niet op haar van toepassing is, omdat als aanvangsdatum voor de oprichting van het gebouw de datum moet gelden waarop zij haar aanvraag om een bouwvergunning heeft ingediend, of althans de datum waarop deze is verleend. Blijkens het arrest Inzo van het Hof[2] kan zij met een beroep op het vertrouwensbeginsel het recht op aftrek van de in de loop van de belastingjaren 1992 en 1993 voldane BTW claimen (onder meer voor het architecten- en notarishonorarium).

7. In zijn verwijzingsbeschikking betwijfelt het Bundesfinanzhof of de „Revision" kan slagen. In de eerste plaats kan Schloßstraße zich niet op de overgangsregeling van § 27, lid 2, UStG beroepen, aangezien eerst in januari 1994 met de oprichting van het gebouw is aangevangen. De reeds in 1992 en 1993 verrichte diensten maken deel uit van de kosten van oprichting van het gebouw en dus van het gebouw als „inves-

2 — Arrest van 29 februari 1996 (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).

teringsgoed". Bijgevolg kan niet over de aftrek van de ter zake van deze diensten voldane BTW worden beslist zonder rekening te houden met de datum van de bouw — en dus met de beperking in § 27, lid 2, § UStG, zoals gewijzigd bij het StMBG — want die beslissing hangt af van de werkelijke bestemming van dit gebouw, dat wil zeggen van de in 1994 verrichte verhuurhandelingen en van de vraag of deze handelingen belastbaar dan wel vrijgesteld zijn.

Aangezien volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof aangaande het UStG omtrent het recht op aftrek eerst definitief kan worden beslist, wanneer het werkelijke gebruik van de investeringsgoederen bekend is — en dus niet reeds op basis van het voorgenomen gebruik — heeft het Finanzamt terecht overeenkomstig § 164, lid 2, AO de onder voorbehoud van controle vastgestelde aanslagen gewijzigd en de aftrek geweigerd, aangezien de verrichte diensten uiteindelijk zijn gebruikt voor het verrichten van handelingen die van BTW zijn vrijgesteld.

Vervolgens merkt het Bundesfinanzhof op, dat de retroactieve toepassing van de nieuwe regel van § 9, lid 2, UStG op de in 1992 en in 1993 verrichte diensten geen schending oplevert van het grondwettelijke beginsel dat de wet geen terugwerkende kracht heeft. Op de datum waarop de nieuwe regel van kracht is geworden, was het recht op aftrek betreffende de investeringsgoederen niet definitief, aangezien het uiteindelijke gebruik van deze goederen nog niet vaststond en dit doorslaggevend was voor de beslissing over het recht op aftrek.

Ten slotte kan Schloßstraße zich volgens de verwijzende rechter niet beroepen op het vertrouwensbeginsel en stellen dat zij erop vertrouwde het keuzerecht van de oude § 9, lid 2, UStG te kunnen uitoefenen voor de door haar geplande verhuur van het gebouw, aangezien met de bouw daarvan pas na de inwerkingtreding van de nieuwe regeling is aangevangen.

8. Toch vraagt het Bundesfinanzhof zich af of deze uitlegging van de toepasselijke bepalingen van Duits recht strookt met de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 17 van de Zesde richtlijn. Derhalve heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (arrest van 15 januari 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, met verwijzing naar het arrest van 29 februari 1996, C-110/94, Inzo) blijft het recht op aftrek van voorbelasting verworven, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden

buiten zijn wil de goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van *belaste* handelingen.

Blijft volgens dit beginsel het recht op aftrek van voorbelasting ook verworven, wanneer de belastingplichtige het goed of de dienst weliswaar daadwerkelijk heeft gebruikt voor het verrichten van bepaalde belaste handelingen (verhuur), doch ten gevolge van een wetswijziging na ontvangst van dit goed of deze dienst geen recht meer heeft om af te zien van de belastingvrijstelling voor de daarmee verrichte handelingen, zodat hij eigenlijk geen belastbare handelingen heeft kunnen verrichten?

Blijft in een dergelijk geval waarin zich achteraf een nieuwe omstandigheid voordoet, het recht op aftrek van voorbelasting ook verworven, wanneer de betrokken belasting is vastgesteld onder voorbehoud van een naar nationaal recht geoorloofde controle achteraf, die enerzijds de mogelijkheid biedt de belasting snel vast te stellen alleen op basis van de aangifte van de belastingplichtige, doch de belastingadministratie anderzijds het recht geeft de aldus vastgestelde belasting in ieder opzicht, feitelijk en rechtens, te corrigeren?"

## II — In de loop van de prejudiciële procedure ingediende opmerkingen

9. De Duitse regering en de Commissie hebben binnen de termijn van artikel 20 van 's Hofs statuut-EG schriftelijke opmerkingen gemaakt.

Ter terechtzitting van 2 december 1999 hebben de vertegenwoordiger van Schloßstraße en de gemachtigden van de Duitse regering en de Commissie mondelinge opmerkingen gemaakt.

## III — Onderzoek van de prejudiciële vragen

10. De in de onderhavige zaak gestelde vragen, die de gemachtigde van de Commissie ter terechtzitting als „moeilijk en technisch ingewikkeld" omschreef, stellen twee problemen aan de orde. Enerzijds gaat het om de vaststelling van het tijdstip waarop de belastingplichtige het recht op aftrek van de ter zake van investeringsuitgaven betaalde BTW verkrijgt en anderzijds om de kwestie of de lidstaten het reeds verworven recht op aftrek met terugwerkende kracht mogen intrekken en zich daartoe in voorkomend geval mogen beroepen op het voorlopige karakter van de belastingvaststelling.[3] Alvorens op beide kwesties in te gaan, acht ik het noodzakelijk de op de verhuur van onroerend goed toepasselijke bepalingen van de Zesde

3 — De vraag, waarover partijen het oneens zijn en die door Schloßstraße ter terechtzitting is genoemd, op welk tijdstip de oprichting van het gebouw moet worden geacht te zijn begonnen voor de toepassing van UStG, is, zoals het Bundesfinanzhof reeds in zijn prejudicieel verzoek te kennen heeft gegeven, een vraag van nationaal recht, die in het kader van de onderhavige prejudiciële procedure niet hoeft te worden onderzocht.

richtlijn en het Duitse recht in herinnering te brengen.

A — *Op de verhuur van onroerend goed toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn en het Duitse recht*

11. Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn stelt de verhuur van onroerend goed in beginsel vrij van BTW:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen (...)"

12. Artikel 13, C, bepaalt evenwel:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

(...)

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

13. In Duitsland wordt de vrijstelling van BTW van handelingen van verhuur van onroerende goederen geregeld bij § 4, punt 12, sub a, UStG. Deze lidstaat heeft evenwel gebruik gemaakt van de mogelijkheid van de Zesde richtlijn om aan zijn belastingplichtigen het recht te verlenen om voor belastingheffing te kiezen, zoals is vastgelegd in § 9, lid 1, UStG.

14. Vóór de wijziging bij het StMBG van 21 december 1993 luidde § 9, lid 2, UStG als volgt:

„Afstand van belastingvrijstelling in de zin van lid 1, is bij (...) verhuur of verpachting van stukken grond (§ 4, punt 12, sub a) (...) slechts toegestaan, voor zover de ondernemer aantoont, dat het stuk grond niet voor bewoning of voor een ander niet-bedrijfsmatig gebruik dient of bestemd is."

15. De omvang van het keuzerecht met betrekking tot de verhuur van stukken grond is met ingang van 1 januari 1994 door het StMBG beperkt. § 9, lid 2, UStG, zoals gewijzigd, luidt:

„Afstand van belastingvrijstelling in de zin van lid 1 is bij (...) verhuur of verpachting van stukken grond (§ 4, punt 12, sub a) slechts toegestaan, voor zover de ontvanger van de dienst het stuk grond uitsluitend gebruikt of voornemens is te gebruiken voor handelingen waarvoor de aftrek van voorbelasting niet is uitgesloten. De ondernemer moet aantonen dat aan deze voorwaarden is voldaan."

16. Bij het StMBG is eveneens in § 27, lid 2, UStG een overgangsbepaling ingevoegd voor de toepassing van de nieuwe § 9, lid 2. Deze bepaling luidt:

„§ 9, lid 2, is niet van toepassing, wanneer het op het stuk grond opgerichte gebouw

(...)

3. voor andere dan de in de punten 1 en 2 genoemde doeleinden[4] dient of bestemd is en vóór 1 januari 1998 is voltooid;

en wanneer met de oprichting van het gebouw in de (...) in punt 3 bedoelde gevallen vóór 11 november 1993 is aangevangen."

17. In zijn rechtspraak heeft het Hof bevestigd dat de lidstaten in het kader van artikel 13, B en C, over een ruime discretionaire bevoegdheid beschikken.

4 — De punten 1 en 2 hebben betrekking op gebouwen die worden gebruikt voor bewoning of andere doeleinden die geen verband houden met een bedrijfsactiviteit.

18. Zo heeft het Hof in het arrest Becker [5] verklaard:

„(...) Krachtens de door [artikel 13, C] verleende bevoegdheid kunnen de lidstaten degenen die ingevolge de richtlijn voor vrijstelling in aanmerking komen, de mogelijkheid bieden van de vrijstelling af te zien, hetzij in alle gevallen, hetzij binnen bepaalde grenzen, hetzij nog onder bepaalde voorwaarden."

19. In het arrest Belgocodex [6], dat het Hof heeft gewezen nadat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing was ingediend en waarop ik later terugkom, heeft het Hof verklaard dat:

„de lidstaten in het kader van artikel 13, B en C, dus over een ruime beoordelingsmarge [beschikken]. Zij dienen namelijk te beslissen, of het keuzerecht al dan niet moet worden ingevoerd, indien zij dat in de op een gegeven tijdstip in hun land bestaande context opportuun achten. De vrijheid om het keuzerecht al dan niet te verlenen, is niet beperkt in de tijd of door het feit dat vroeger een besluit in tegenovergestelde zin is vastgesteld. In het kader van nationale bevoegdheden kunnen lidstaten die het keuzerecht hebben ingevoerd, dat recht dus ook weer afschaffen, en terugkeren naar de basisregel dat verpachting en verhuur van onroerende goederen zijn vrijgesteld van belastingheffing."

20. Uit deze rechtspraak kan dus een eerste conclusie met betrekking tot de onderhavige zaak worden getrokken. De Duitse wetgever mocht in het StMBG van 1994 de omvang van het recht om te kiezen voor belasting van de verhuur en verpachting van onroerende goederen beperken. Op grond van artikel 13, B en C, kunnen de lidstaten, overeenkomstig de economische context van het moment, beslissen of het opportuun is het recht te verlenen om voor belasting te kiezen en in dat geval bepalen onder welke voorwaarden en binnen welke grenzen dit recht moet worden uitgeoefend.

21. Na deze precisering zal ik thans nagaan of Schloßstraße volgens het gemeenschapsrecht reeds ten tijde van de inwerkingtreding van het StMBG van 1994 het recht op aftrek had verkregen en of dit recht haar met terugwerkende kracht kon worden ontnomen.

B — *Ontstaan van het recht op aftrek van ter zake van investeringsuitgaven betaalde BTW*

22. Volgens de Duitse regering moeten de belaste diensten voor het recht op aftrek van BTW in de systematiek van de Zesde

5 — Arrest van 19 januari 1982 (8/81, Jurispr. blz. 53, punt 38).

6 — Arrest van 3 december 1998 (C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 17).

richtlijn zijn gebruikt voor belastbare handelingen. Derhalve kan over het bestaan van het recht op aftrek slechts definitief worden beslist, wanneer vaststaat voor welke handelingen de betrokken diensten daadwerkelijk zijn gebruikt.

23. Wordt deze zienswijze op de beschreven feiten toegepast, dan heeft Schloßstraße volgens de Duitse regering op grond van § 9, lid 2, UStG, zoals gewijzigd in 1994, nooit een voorlopig recht gehad op aftrek van de voorbelasting die zij had betaald voor de handelingen van verhuur aan de financieringsmaatschappij, aangezien deze de gehuurde ruimten niet heeft gebruikt voor belastbare handelingen. Haars inziens moet worden uitgegaan van de nieuwe versie van deze bepaling, omdat de belastingplichtige het gebouw eerst na de inwerkingtreding van de StMBG heeft verhuurd, en moet het recht op aftrek worden vastgesteld op het tijdstip van de betrokken handelingen en moet daarvoor rekening worden gehouden met de vóór het begin van deze handelingen van kracht geworden wetswijzigingen.

24. Mijns inziens strookt de analyse van de Duitse regering niet met de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof.

25. Onder het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek" bepaalt artikel 17 van de Zesde richtlijn:

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

2. Voor zover 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;

(...)" [7]

7 — Oorspronkelijke tekst van artikel 17 van de Zesde richtlijn. Lid 2 is later gewijzigd bij artikel 1, punt 22, van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1), en bij artikel 1, punt 10, van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde-werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18).

26. Artikel 10, lid 2, eerste zin, van de Zesde richtlijn luidt: „Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop goederen worden geleverd of de diensten worden verricht."

27. Het Hof heeft herhaaldelijk verklaard 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 gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde 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. [8]

28. Het Hof heeft ook verklaard dat bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de lidstaten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Aangezien elke beperking van het recht op aftrek in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden toegepast, zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien. [9] In deze zin wees het Hof er ook op, dat in artikel 17, leden 1 en 2, nauwkeurig is vermeld welke de voorwaarden zijn voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Deze bepalingen laten de lidstaten geen enkele beoordelingsmarge bij de toepassing ervan en kennen de particulieren dus rechten toe waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen tegen een nationale regeling die daarmee onverenigbaar is. [10]

29. Wat meer concreet investeringsuitgaven betreft die zijn gedaan met het oog op de aanvang van een aan BTW onderworpen economische activiteit, dient overeenkomstig de rechtspraak van het Hof [11] ervan te worden uitgegaan dat deze uitgaven reeds een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn vormen en dat de belastingplichtige bijgevolg recht heeft op aftrek van de ter zake van deze investeringen betaalde BTW. Iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit met de kosten van BTW belasten, zonder dat hij die overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, en zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onderneming. [12]

30. Wanneer het recht op aftrek van de ter zake van investeringsuitgaven betaalde

8 — Zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15), en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15).

9 — Zie met name arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 8, punten 16 en 17; arresten van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27), en 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18), alsook arrest Ghent Coal Terminal, aangehaald in voetnoot 8, punt 16.

10 — Arrest BP Soupergaz, aangehaald in voetnoot 9, punt 35.

11 — Voor een meer gedetailleerde uiteenzetting van deze rechtspraak zie mijn conclusie van dezelfde dag in de zaak Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punten 18 tot en met 27).

12 — Arrest Rompelman, aangehaald in voetnoot 8, punten 22 en 23.

BTW eenmaal is ontstaan, blijft het bovendien verworven, ook al heeft de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen geleid of heeft de belastingplichtige de goederen of diensten die tot aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen. [13] Het beginsel van rechtszekerheid staat er namelijk aan in de weg, dat de rechten en de verplichtingen van de belastingplichtigen afhangen van feiten, omstandigheden of gebeurtenissen die zich na de vaststelling van deze rechten en verplichtingen door de belastingadministratie hebben voorgedaan. [14] In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding geven tot herziening van de aftrek onder de voorwaarden van artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn. [15]

31. Bijgevolg volgt uit de bepalingen van de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof, dat het recht op aftrek van de ter zake van investeringsuitgaven betaalde BTW ontstaat op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht waarop deze uitgaven betrekking hebben. Indien de belastingplichtige aantoont, dat hij werkelijk het voornemen heeft de investeringen te gebruiken om een activiteit te beginnen die volgens de Zesde richtlijn of de op dat tijdstip geldende nationale regeling aan BTW onderworpen is, verwerft hij onmiddellijk het recht op aftrek, ook al wordt de voorgenomen activiteit nooit uitgeoefend.

32. Voorts wordt het verband tussen de verkrijging van investeringsgoederen en het ontstaan van het recht op aftrek mijns inziens alleen maar bevestigd door artikel 20 van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op de herziening van de aftrek. Lid 2 van dit artikel, dat betrekking heeft op investeringsgoederen, stelt als algemene regel dat de herziening wordt gespreid over een periode van vijf jaar, *het jaar van verkrijging of vervaardiging van de goederen daaronder begrepen,* doch niet dat de herziening plaatsvindt op het tijdstip waarop met het gebruik van de investeringsgoederen voor de uitoefening van belaste activiteiten wordt begonnen. [16]

33. Ik kom nu terug op de onderhavige zaak. De nationale rechter moet vaststellen wat het werkelijke voornemen van Schloßstraße was op het tijdstip waarop zij de litigieuze investeringsuitgaven deed. [17] Indien zij werkelijk van plan was deze investeringen te gebruiken voor een activiteit die toentertijd belast was — of die liever gezegd op grond van het later afgeschafte recht voor belasting te kiezen, belast kon zijn — moet ervan worden uitgegaan, zoals de Commissie terecht stelt, dat Schloßstraße het recht op aftrek heeft verkregen op het tijdstip waarop de betrok-

13 — Arrest Ghent Coal Terminal, aangehaald in voetnoot 8, punten 19 en 20.

14 — Arrest Inzo, aangehaald in voetnoot 2, punt 21.

15 — Arrest Ghent Coal Terminal, aangehaald in voetnoot 8, punt 23.

16 — Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd (artikel 20, lid 2, laatste zin, in de versie van richtlijn 95/7, aangehaald in voetnoot 7). Lid 2 bepaalt weliswaar ook: „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*" (cursivering van mij), doch deze mogelijkheid voor de lidstaten vormt een uitzondering op voormelde algemene regel. Anderzijds bevat artikel 17, dat het recht op aftrek regelt, geen soortgelijk voorbehoud ten gunste van de lidstaten.

17 — Volgens de nationale rechter waren de vennoten, althans tot juni 1993, van plan de bouwvergunning aan een derde over te dragen. Toch is het aan de nationale rechter om vast te stellen of deze omstandigheid, waarover hij onvoldoende inlichtingen in de verwijzingsbeschikking verschaft, van invloed is op de rechtmatigheid van de door het Finanzamt toegestane voorlopige aftrek.

ken diensten voor haar zijn verricht, dat wil zeggen vóór de inwerkingtreding van de wetswijziging. Derhalve ga ik thans in op de retroactieve afschaffing van een *reeds verworven* recht om voor belasting te kiezen en de BTW af te trekken.

C — *Bevoegdheid van de lidstaten tot retroactieve afschaffing van het reeds verworven recht om voor belasting te kiezen en de BTW af te trekken*

34. Voor de bespreking van dit punt moet ik opnieuw verwijzen naar het arrest Belgocodex.[18] In die zaak had verzoekster in het hoofdgeding een gebouw verworven dat zij had laten renoveren. Later verhuurde zij het aan een onderneming die het gebruikte voor haar economische activiteit. Belgocodex trok daarop de bij de renovatiewerkzaamheden gefactureerde voorbelasting af.

35. Belgocodex trok de voorbelasting af op basis van de wet van 28 december 1992 tot wijziging van het Belgische BTW-wetboek, waarbij het recht was ingevoerd te kiezen voor de belasting van handelingen van verhuur van onroerende goederen. Volgens deze wet moesten de vorm van de keuze, de wijze van uitoefening ervan alsook de voorwaarden waaraan de verhuurovereenkomst moest voldoen, evenwel worden bepaald bij een uitvoeringsbesluit, dat nooit werd vastgesteld. Op 6 juli 1994 werd de wet van 1992 met terugwerkende kracht formeel ingetrokken.

36. Op grond van deze intrekking weigerde de Belgische belastingadministratie de aftrek waarop Belgocodex aanspraak maakte. Daarop stelde deze vennootschap beroep in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Nijvel, die het Hof vroeg of een lidstaat die van de in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheid gebruik heeft gemaakt en aldus aan zijn belastingplichtigen het recht heeft verleend om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, bij een wet van latere datum dit keuzerecht mocht afschaffen en zo de vrijstelling opnieuw in volle omvang mocht invoeren.

37. Voor het Hof stelde Belgocodex dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel in de weg staan aan de intrekking met terugwerkende kracht van de betrokken nationale wettelijke regeling en dat zij na de vaststelling van de Belgische wet van 28 december 1992 redelijkerwijs mocht verwachten dat het keuzerecht zou worden verleend, ongeacht of het koninklijk besluit tot uitvoering van het Belgische BTW-wetboek al dan niet werd vastgesteld.

38. In zijn arrest herinnerde het Hof eraan, dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de com-

18 — Aangehaald in voetnoot 6.

munautaire rechtsorde en door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden moeten worden nageleefd. Het voegde hier evenwel aan toe, dat het onder de gegeven omstandigheden niet aan het Hof, maar wel aan de nationale rechter stond om uit te maken of deze beginselen waren geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet waarvan het uitvoeringsbesluit nooit is vastgesteld.

39. De in de zaak Belgocodex bedoelde „gegeven omstandigheden" waren het gevolg van onduidelijkheid over de vraag of de wet van 1992 volgens de toepasselijke regels van Belgisch recht daadwerkelijk de mogelijkheid had geboden te kiezen voor belasting, aangezien er geen uitvoeringsregels waren vastgesteld. Het betrof dus een vraag die door de verwijzende rechter moest worden beantwoord.

40. Volgens de Commissie is geen sprake van dergelijke omstandigheden in de onderhavige zaak. Onder verwijzing naar het arrest Ghent Coal Terminal [19] stelt zij dat Schloßstraße het recht op aftrek niet kan worden ontnomen om redenen buiten haar wil. Volgens de Commissie moet de beperking van het keuzerecht door middel van de vaststelling van een wet die krachtens een overgangsbepaling terugwerkende kracht heeft, voor het onderhavige geding worden beschouwd als een reden buiten de wil van de belastingplichtige. Haars inziens moet Schloßstraße dus in het genot blijven van de aftrek van voorbelasting voor de periode vóór de inwerkingtreding van de wetswijziging.

41. Ik onderschrijf de analyse van de Commissie. Blijkens de verwijzingsbeschikking had Schloßstraße voor de belastingjaren 1992 en 1993 namelijk voldaan aan alle vereisten die in de toentertijd geldende Duitse regeling werden gesteld om gebruik te kunnen maken van het recht voor belasting te kiezen. Door de latere inwerkingtreding van de nieuwe regeling kwam niets terecht van haar voornemen om de investeringsgoederen te gebruiken om een aanvang te maken met aan BTW onderworpen economische activiteiten. Mijns inziens vormt deze wetswijziging dus een „omstandigheid buiten de wil" van de belastingplichtige, waardoor het reeds verworven recht op aftrek hem volgens het arrest Ghent Coal Terminal niet kan worden ontnomen.

42. Voorts laat, zoals ik al zei, artikel 13, B en C, van de Zesde richtlijn de lidstaten weliswaar een ruime beoordelingsbevoegdheid om het keuzerecht te regelen en zelfs af te schaffen, doch zij kunnen die bevoegdheid niet gebruiken om inbreuk te maken op artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn door een reeds verkregen recht op aftrek af te schaffen.

43. Die afschaffing is een schending van het gewettigd vertrouwen van de belasting-

19 — Aangehaald in voetnoot 8.

plichtige in de correcte toepassing van de bepalingen van de richtlijn. Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het vertrouwensbeginsel, dat een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht van hogere orde is, dat particulieren beoogt te beschermen [20], in acht moet worden genomen door iedere nationale autoriteit die is belast met de toepassing van het gemeenschapsrecht. [21]

45. De Duitse regering stelt dat, ook al werd de toepassing van een wetswijziging op een recht op aftrek dat de belastingplichtige heeft verkregen voor diensten die vóór deze wijziging aan hem zijn verleend, als een ongeoorloofde retroactieve toepassing beschouwd, het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel in casu niet zijn geschonden, omdat Schloßstraße zich wegens het in de AO voorziene voorbehoud van controle van de voorlopige belastingaanslagen niet kon beroepen op een gewettigd vertrouwen in het definitieve karakter van haar recht op aftrek.

D — *Invloed van het voorlopige karakter van de belastingvaststellingen*

44. Dat de belastingdienst naar nationaal recht voorlopige belastingaanslagen van belastingplichtigen feitelijk en rechtens kan corrigeren, [22] verandert mijns inziens niets aan bovenstaande analyse.

46. De mogelijkheid voor de belastingadministraties om controles te verrichten en zo nodig de aan de belastingplichtigen gezonden voorlopige belastingaanslagen te wijzigen, bestaat in de meeste lidstaten en is ontegenzeglijk een nuttig instrument bij het beheer van de belastingen in het algemeen en van de BTW in het bijzonder. [23]

47. Stelt de belastingadministratie dus bij een controle vast dat een belastingplichtige de belasting heeft geprobeerd te ontduiken door de aankoop van goederen die in werkelijkheid voor privé-gebruik bestemd zijn, aan te geven als verkrijging van goederen voor zijn onderneming om de betaalde BTW te kunnen aftrekken, dan kan zij ambtshalve het bedrag van de

20 — Arrest van 19 mei 1992, Mulder e.a./Raad en Commissie (C-104/89 en C-37/90, Jurispr. blz. I-3061, punt 15).

21 — Arrest van 27 september 1979, Eridania (230/78, Jurispr. blz. 2749, punt 31). Daarentegen is het evident dat de bij het StMBG ingevoerde wetswijziging zonder beperking van toepassing is op de vanaf de datum van inwerkingtreding ervan, namelijk 1 januari 1994, aan Schloßstraße geleverde goederen en te haren behoeve verrichte diensten. Het Hof verklaarde namelijk: „Het is evenwel niet mogelijk aan [het beginsel van het gewettigd vertrouwen] een dusdanig ruime draagwijdte te geven dat een nieuwe regeling nooit van toepassing zou kunnen zijn op de toekomstige gevolgen van situaties die onder de oude regeling zijn ontstaan en waarin geen verplichtingen jegens de overheid zijn aangegaan" (arrest van 16 mei 1979, Tomadini, 84/78, Jurispr. blz. 1801, punt 21).

22 — Aldus § 164 AO, dat bepaalt:
„1. De belastingen kunnen, zolang geen afsluitende controle heeft plaatsgevonden, in het algemeen of in bijzondere gevallen onder voorbehoud van controle worden vastgesteld, zonder dat dit nader behoeft te worden gemotiveerd. (...)
2. Zolang het voorbehoud geldt, kan de belastingvaststelling worden ingetrokken of gewijzigd (...)
(...)
4. Het controlevoorbehoud vervalt wanneer de termijn voor vaststelling afloopt (...)"

23 — Het beheer van de BTW berust namelijk normaal gesproken op het systeem van voldoening op aangifte, waarbij de belastingplichtigen zelf hun belastingschuld vaststellen en deze aan de schatkist betalen.

belasting vaststellen en de reeds toegestane aftrek intrekken.

48. Hetzelfde geldt voor de herzieningsprocedure van artikel 20 van de Zesde richtlijn. In het kader daarvan moet de belastingplichtige, wat concreet investeringsgoederen betreft, de afgetrokken voorbelasting herzien, wanneer zich binnen een bepaalde periode bepaalde omstandigheden voordoen. Wanneer dus Schloßstraße in casu het voorgenomen gebruik van het onroerend goed had gewijzigd door bijvoorbeeld een groter gedeelte voor bewoning te bestemmen, had de fiscus het aftrekbare bedrag van de voorbelasting pro rata kunnen verminderen.

49. Uit de stukken van het dossier blijkt evenwel niet, dat Schloßstraße fraude heeft gepleegd of het voorgenomen gebruik van het onroerend goed heeft gewijzigd op het tijdstip waarop zij oorspronkelijk haar recht om voor belasting te kiezen en haar recht op aftrek uitoefende. In casu zou de afschaffing van het reeds verworven keuzerecht en recht op aftrek dus alleen kunnen worden gebaseerd op de latere wetswijziging, als gevolg waarvan niet meer kon worden gekozen voor belasting van de door Schloßstraße uitgeoefende economische activiteiten.

50. Zoals ik reeds zei, vloeit het hier in geding zijnde recht op aftrek evenwel rechtstreeks voort uit artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn. Bijgevolg kon Schloßstraße op basis van het gemeenschapsrecht het gewettigd vertrouwen hebben dat haar recht op aftrek zou worden geëerbiedigd. In deze omstandigheden kan de belastingadministratie mijns inziens de procedure van controle van de voorlopige belastingaanslagen niet gebruiken om met terugwerkende kracht dit reeds verworven recht af te schaffen, omdat een dergelijke afschaffing inbreuk zou maken op het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige op basis van het gemeenschapsrecht.

## IV — Conclusie

51. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Artikel 17, lid 1, 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 het zich ertegen verzet dat een lidstaat die besluit tot afschaffing van het recht om voor belasting van bepaalde economische activiteiten te kiezen, met terugwerkende kracht het recht op aftrek van de BTW intrekt die is betaald ter zake van investeringsuitgaven die, vóór deze intrekking van kracht werd, zijn gedaan ten behoeve van deze economische activiteiten. Hetzelfde geldt wanneer de aftrek de belastingplichtige aanvankelijk onder voorbehoud van latere controle is verleend."