ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

3 december 1998 *

In zaak C-381/97,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de Rechtbank van eerste aanleg te Nijvel (België), in het aldaar aanhangig geding tussen

Belgocodex NV

en

Belgische Staat,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301), en van artikel 13, C, 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),

wijst

* Procestaal: Frans.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann (rapporteur), president van de Eerste kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: S. Alber
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Belgocodex NV, vertegenwoordigd door P. Malherbe, D. Waelbroeck en P.-P. Hendrickx, advocaten te Brussel,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. Devadder, adviseur-generaal bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, als gemachtigde, bijgestaan door B. van de Walle de Ghelcke en G. De Wit, advocaten te Brussel,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Belgocodex NV, de Belgische regering en de Commissie ter terechtzitting van 18 juni 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 september 1998,

het navolgende

Arrest

1 Bij vonnis van 3 november 1997, ingekomen bij het Hof op 7 november daaraanvolgend, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Nijvel krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn"), en van artikel 13, C, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen de vennootschap naar Belgisch recht Belgocodex NV (hierna: „Belgocodex") en de administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen van de Belgische Staat (hierna: „administratie"), betreffende het recht om in geval van verpachting en verhuur van onroerende goederen voor belastingheffing te kiezen.

3 Artikel 2 van de eerste richtlijn luidt als volgt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

(...)"

4 Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 (...)

(...)

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten."

5 Artikel 13, C, van die richtlijn („Keuzerecht") luidt als volgt:

„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."

6 Bij de Belgische wet van 28 december 1992 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992, blz. 27577), is in het Belgische BTW-wetboek een artikel 44, § 3, sub 2, c, ingevoegd, krachtens hetwelk aan BTW is onderworpen „de verhuur van andere gebouwen dan degene die het voorwerp uitmaken van een [financieringshuurcontract] aan een belastingplichtige voor de behoeften van zijn economische activiteit, wanneer de verhuurder kennis heeft gegeven van zijn bedoeling het onroerend goed met voldoening van de belasting te verhuren; de Koning bepaalt de vorm van de keuze, de wijze waarop ze moet worden uitgeoefend, evenals de voorwaarden waaraan het verhuurcontract moet voldoen". Deze wet is op 1 januari 1993 in werking getreden. De in de wet voorziene uitvoeringsbesluiten zijn evenwel nooit vastgesteld.

7 Deze bepaling is ingetrokken bij de wet van 6 juli 1994 houdende fiscale bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 16 juli 1994, blz. 18705, de zogenoemde „herstellingswet"). Krachtens artikel 91 van die wet had die intrekking terugwerkende kracht tot 1 januari 1993.

8 Blijkens het verwijzingsvonnis verwierf Belgocodex in 1990 in onverdeeldheid 25 % van een terrein met gebouwen die zouden worden gerenoveerd om er kantoren of winkels in te richten. De renovatiewerken, die zijn begonnen in 1990 en voltooid in 1993, werden verricht door een onderneming die bij de facturering BTW in rekening bracht.

9 Belgocodex verhuurde het gebouwencomplex aan een belastingplichtige die het gebruikte in het kader van zijn economische activiteit. Krachtens artikel 44, § 3, sub 2, c, van het Belgische BTW-wetboek trok zij de bij de renovatie- en inrichtingswerken van het verhuurde gebouw betaalde voorbelasting af.

10 Na een controle in 1995 betwistte de administratie de van 1 juli 1990 tot 31 december 1994 verrichte BTW-aftrek van 1 852 365 BFR, te vermeerderen met vertragingsrente en boeten. Volgens haar was de verhuur van onroerende goederen een vrijgestelde handeling waarvoor geen aftrek van voorbelasting mogelijk is.

11 Op 3 juni 1996 stelde Belgocodex tegen dit besluit beroep in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Nijvel. Haars inziens mocht zij de voorbelasting aftrekken op grond van de wet van 28 december 1992, die ter zake een keuzerecht had ingevoerd. De herstellingswet, waarbij het keuzerecht en derhalve de mogelijkheid om voorbelasting af te trekken, is afgeschaft, zou in strijd zijn met de communautaire BTW-richtlijnen.

12 Van oordeel, dat de beslechting van het geschil afhankelijk is van de uitlegging van de Eerste en de Zesde richtlijn, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Nijvel de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vraag gesteld:

„Staat artikel 2 van de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, waarin het beginsel van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is neergelegd, eraan in de weg, dat een lidstaat — in casu België — die van de in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn 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, 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 afschaft en zo de vrijstelling opnieuw in volle omvang invoert?"

De prejudiciële vraag

13 Volgens verzoekster in het hoofdgeding moet deze vraag bevestigend worden beantwoord. Haars inziens druist de BTW-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen aan belastingplichtigen in tegen het in artikel 2 van de Eerste richtlijn neergelegde beginsel van fiscale neutraliteit, daar zij de keten van belastingaftrek verbreekt en de belastingdruk verhoogt. Het gaat om een afwijkende regeling, zodat deze vrijstelling restrictief moet worden uitgelegd. Dat artikel 13, C, van de Zesde richtlijn de lidstaten uitnodigt om de werkingssfeer van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen te beperken, door hen de mogelijkheid te geven de belastingplichtigen voor belastingheffing te laten opteren, wijst erop, dat omwille van de convergentie en de harmonisatie in de Gemeenschap de voorkeur dient uit te gaan naar de belastingheffing over dergelijke verhuringen. Wanneer een lidstaat heeft beslist de werkingssfeer van de vrijstelling te beperken, kan hij daar dus niet meer op terugkomen en later de vrijstelling weer invoeren.

14 De Belgische regering en de Commissie daarentegen menen, dat de lidstaten steeds van het keuzerecht kunnen terugkomen en de vrijstellingsregeling van artikel 13, B, van de Zesde richtlijn toepassen, en dat artikel 2 van de Eerste richtlijn zich niet tegen de handelwijze van de Belgische wetgever verzet. De bij artikel 13, C, aan de lidstaten gelaten mogelijkheid om de belastingplichtigen de keuze te laten om voor de belasting van bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te opteren, impliceert ook de tegenovergestelde mogelijkheid, namelijk de afschaffing van de facultatieve regeling en de herinvoering van de vrijstelling van artikel 13, B.

15 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat hoofdstuk X (artikelen 13-16) van de Zesde richtlijn voor bepaalde handelingen een stelsel van BTW-vrijstelling invoert. Krachtens artikel 13, B, sub b, vallen verpachting en verhuur van onroerende goederen onder die vrijstellingen. Voor die handelingen kunnen de lidstaten krachtens artikel 13, C, eerste alinea, sub a, de belastingheffing evenwel opnieuw invoeren door aan hun belastingplichtigen een keuzerecht te verlenen. Krachtens artikel 13, C, tweede alinea, kunnen de lidstaten de omvang van dit keuzerecht beperken en de bepalingen voor de uitoefening ervan vaststellen.

16 Het Hof heeft vroeger reeds geoordeeld, dat de lidstaten krachtens deze bevoegdheid degenen die ingevolge de Zesde richtlijn voor vrijstelling in aanmerking komen, de mogelijkheid kunnen bieden van de vrijstelling af te zien, hetzij in alle gevallen, hetzij binnen bepaalde grenzen, hetzij nog onder bepaalde voorwaarden (arrest van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 38).

17 Zoals ook de Commissie beklemtoont, beschikken de lidstaten in het kader van artikel 13, B en C, dus over een ruime beoordelingsmarge. 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 hun 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.

18 Anders dan verzoekster in het hoofdgeding stelt, doet het beginsel van de fiscale neutraliteit daaraan niet af. Dit beginsel is neergelegd in artikel 2 van de Eerste richtlijn, en is volgens de vierde en de vijfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn inherent aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel; het houdt inderdaad in, dat alle economische activiteiten gelijk moeten worden behandeld (arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punt 38).

19 Het heeft evenwel niet de strekking die verzoekster in het hoofdgeding daaraan toekent. Sinds bij de Zesde richtlijn een geharmoniseerd stelsel van vrijstellingen is ingevoerd, kan daarvan niet meer worden afgeweken met een beroep op een bepaling van de Eerste richtlijn. Bovendien verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet tegen de invoering door de nationale wetgever van een aantal uitzonderingen op de regel van de belastingplicht, waarin hoofdstuk X van de Zesde richtlijn trouwens uitdrukkelijk voorziet. Wanneer de nationale wetgever de belastingplichtigen evenwel het keuzerecht heeft verleend, kan uit het beginsel van de fiscale neutraliteit niet worden afgeleid, dat de keuze van de nationale wetgever onomkeerbaar is.

20 Verzoekster in het hoofdgeding kan zich tot staving van haar zienswijze niet baseren op het arrest van 17 oktober 1991, Commissie/Spanje (C-35/90, Jurispr. blz. I-5073).

21 In dat arrest overwoog het Hof weliswaar, dat indien een lidstaat een in artikel 28 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling afschaft, hij die vrijstelling later niet opnieuw kan invoeren. De bepaling van de Zesde richtlijn die in dat arrest aan de orde was, kan evenwel niet worden vergeleken met artikel 13, C. Artikel 28 heeft immers betrekking op de overgangsperiode na de vaststelling van de Zesde richtlijn. Tijdens die periode konden de lidstaten bepaalde handelingen voor een bepaalde tijd van BTW blijven vrijstellen om de overgang te vergemakkelijken en de geleidelijke

aanpassing van de nationale wettelijke regelingen op de betrokken gebieden mogelijk te maken (arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, punt 9). Na de overgangsperiode moesten de lidstaten de vrijstellingen evenwel geheel afschaffen, zodat een voordien opgeheven vrijstelling niet opnieuw kon worden ingevoerd.

22 Dat is niet het geval in een zaak als de onderhavige, waarin het gaat om een keuzerecht dat niet in de tijd is beperkt. Zoals de advocaat-generaal in punt 24 van zijn conclusie opmerkt, kan de aangehaalde rechtspraak dus niet op deze zaak worden toegepast.

23 Ten slotte verzoekt verzoekster in het hoofdgeding het Hof te verklaren, dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel in de weg staan aan de intrekking met terugwerkende kracht van de betrokken nationale wettelijke regeling. Na de vaststelling van de Belgische wet van 28 december 1992 mocht zij redelijkerwijs verwachten dat het keuzerecht zou worden verleend, ongeacht of het koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 44, § 3, sub 2, c, van het Belgische BTW-wetboek al dan niet werd vastgesteld.

24 Ook de Commissie stelt, dat de betrokken lidstaat weliswaar kon terugkomen op zijn besluit om het keuzerecht te verlenen, maar het bestaan van een krachtens de Zesde richtlijn ontstaan recht op aftrek niet kan ontkennen. Nu artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt, dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, kan een lidstaat zich niet met terugwerkende kracht aan de regels inzake het recht op aftrek onttrekken, wanneer een dergelijk recht was verleend.

25 Ter terechtzitting heeft de Belgische regering verklaard, dat het bedoelde koninklijk besluit niet noodzakelijk was voor de inwerkingtreding van de bepaling waarbij het keuzerecht is ingevoerd, maar dat het uitblijven van een besluit tot uitvoering van die bepaling belette dat een belastingplichtige dat keuzerecht kon uitoefenen.

26 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde en door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden moeten worden nageleefd. Onder de gegeven omstandigheden staat het evenwel niet aan het Hof, maar wel aan de nationale rechter om uit te maken of deze beginselen zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet waarvan het uitvoeringsbesluit nooit is vastgesteld.

27 Mitsdien moet op de vraag worden geantwoord, dat artikel 2 van de Eerste richtlijn er niet aan in de weg staat, dat 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 afschaft en zo de vrijstelling opnieuw invoert.

Het staat aan de nationale rechter om uit te maken, of het vertrouwens- of het rechtszekerheidsbeginsel zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet waarvan het uitvoeringsbesluit nooit is vastgesteld.

Kosten

28 De kosten door de Belgische regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Rechtbank van eerste aanleg te Nijvel bij vonnis van 3 november 1997 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, staat er niet aan in de weg, dat een lidstaat

— die van de in artikel 13, C, 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, 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 afschaft en zo de vrijstelling opnieuw invoert.

Het staat aan de nationale rechter om uit te maken, of het vertrouwens- of het rechtszekerheidsbeginsel zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet waarvan het uitvoeringsbesluit nooit is vastgesteld.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 3 december 1998.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

J.-P. Puissochet