

Arrêt de la Cour
Zaak C-269/03

Administration de l'enregistrement et des domaines

en

État du grand-duché de Luxembourg

tegen

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

[verzoek van de Cour d'appel (Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 13, C – Vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen – Recht om voor belastingheffing te kiezen – Aftrek van voorbelasting – Voorafgaande goedkeuring door belastingadministratie”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen waarin Zesde richtlijn voorziet – Vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen – Keuzerecht voor belastingplichtigen – Recht op aftrek mits voorafgaande goedkeuring – Toelaatbaarheid

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, C)

De bepalingen vervat in artikel 13, C, eerste alinea, sub a, en tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, verzetten zich niet ertegen dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de door deze bepalingen verleende bevoegdheid om zijn belastingplichtigen het recht te verlenen om te kiezen voor belastingheffing op transacties inzake verpachting en verhuur van onroerende goederen, een regeling vaststelt die de volledige aftrek van de vooraf betaalde belasting over de toegevoegde waarde laat hangen van een voorafgaande, niet terugwerkende goedkeuring door de belastingautoriteiten.

(cf. punt 30 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)
9 september 2004(1)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 13, C – Vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen – Recht om voor belastingheffing te kiezen – Aftrek van voorbelasting – Voorafgaande goedkeuring door belastingautoriteiten”

In zaak C-269/03, betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234

EG, ingediend door de Cour d'appel (Luxemburg) bij beslissing van 18 juni 2003, ingekomen op 20 juni 2003, in de procedure:

**Administration de l'enregistrement et des domaines, État du grand-duché de Luxembourg
Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,**
wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),,

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, A. Rosas en S. von Bahr (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: M. Múgica Arzamendi, hoofdadministrateur,
gezien de schriftelijke procedure, gelet op de opmerkingen van:
– de Administration de l'enregistrement et des domaines en de Luxemburgse regering,
vertegenwoordigd door F. Kremer, avocat,
– de Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, vertegenwoordigd door P. Kinsch, avocat,
– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en G.
Berscheid als gemachtigden,
gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 maart 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Administration de l'enregistrement et des domaines (administratie van registratie en domeinen; hierna: „administratie”) en de État du grand-duché de Luxembourg, enerzijds, en de vennootschap Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (hierna: „VOK”), een te Luxemburg (Luxemburg) gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, anderzijds, over het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) dat door VOK is afgetrokken in het kader van de verhuur van een onroerend goed.

Gemeenschapsregelgeving

3 Artikel 13, B, sub b, en C, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„B. Overige vrijstellingen

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 [...]

[...]

C. Keuzerecht

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.”

Nationale regelgeving

4 Artikel 44, lid 1, sub g, van de loi van 12 februari 1979 (*Mémorial* A 179, blz. 451) concernant la taxe sur la valeur ajoutée (wet op de belasting over de toegevoegde waarde), zoals gewijzigd, bepaalt:

„Binnen de grenzen en onder de voorwaarden vast te stellen bij groothertogelijke verordening, zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde:

[...]

g) verpachting en verhuur van onroerende goederen [...].”

5 Artikel 45 van deze wet voorziet in de mogelijkheid af te zien van die vrijstelling, mits de bepalingen van de verordening tot tenuitvoerlegging van de wet worden gerespecteerd.

6 Het règlement grand-ducal van 7 maart 1980 déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations immobilières (groothertogelijke verordening tot vaststelling van de grenzen en voorwaarden voor de uitoefening van het recht om voor heffing van BTW op onroerendgoedtransacties te kiezen, *Mémorial* A 1980, blz. 242; hierna: „groothertogelijke verordening”), voert de wet van 12 februari 1979 uit. Artikel 1 biedt de belastingplichtigen de mogelijkheid te „kiezen voor heffing van belasting over de toegevoegde waarde op de volgende onroerendgoedtransacties:

[...]

b) eenieder die bij schriftelijke overeenkomst onderhands onroerende goederen in pacht of in huur geeft aan een belastingplichtige”.

7 Artikel 3, eerste alinea, van de groothertogelijke verordening bepaalt:

„Het keuzerecht kan slechts worden uitgeoefend voor een onroerend goed dat in zijn geheel of, in geval van gemengd gebruik, in overwegende mate wordt gebruikt [...] door de huurder voor het uitoefenen van activiteiten waarvoor hij de voorbelasting mag aftrekken.”

8 Artikel 5 van de groothertogelijke verordening luidt:

„Eenieder die gebruiktmaakt van het keuzerecht dient ter goedkeuring daarvan een schriftelijke verklaring tot uitoefening van dat recht in te dienen bij de registratiedienst.

Bij levering onder bezwarende titel moet de goedkeuring vóór het verlijden van de authentieke akte zijn verkregen. De administratie doet binnen een maand na indiening uitspraak over de verklaring tot uitoefening van het keuzerecht.

Bij verhuur is heffing van de belasting toegestaan vanaf de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de verklaring tot uitoefening van het keuzerecht is goedgekeurd. De administratie moet binnen een maand na ontvangst van deze verklaring beslissen.”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

9 VOK heeft te Luxemburg een kantoorgebouw laten bouwen dat zij vanaf 1 januari 1993, datum waarop het gebouw werd voltooid, aan een praktijk van bedrijfsrevisoren heeft verhuurd. De vennootschap stuurde de huurders vanaf het begin van de verhuur maandelijkse rekeningen waarin de BTW werd opgevoerd.

10 VOK oefende haar recht om voor BTW-heffing te kiezen uit via een op 29 juni 1993 bij de administratie ingediende verklaring. De goedkeuring werd op 30 juni 1993 verleend met ingang van 1 juli 1993.

11 Bij het indienen van haar BTW-aangiften trok VOK de BTW die zij wegens de bouwwerkzaamheden had gedragen, volledig af.

12 Krachtens artikel 5 van de groothertogelijke verordening, weigerde de administratie echter de aftrek van 50 % van de voorbelasting omdat de verhuur in de zes maanden van januari tot en met juni 1993 niet onder de goedkeuring viel en dus van BTW was vrijgesteld. De BTW-aangiften werden daarom ambtshalve, schriftelijk, door de administratie gerectificeerd.

13 VOK diende bezwaar in bij de directeur van de administratie.

14 De directeur nam in januari 1998 een beslissing op basis waarvan nieuwe schriftelijke rectificaties plaatsvonden in februari 1998. Hij stelde in de eerste plaats dat het gebruik van het gebouw had aangevangen op 1 januari 1993, terwijl de uitoefening van het keuzerecht pas was ingegaan op 1 juli 1993. De verhuur was dus de eerste helft van 1993 niet aan BTW onderworpen. De voorbelasting kon bijgevolg maar ten belope van 50 % worden afgetrokken, wat de rectificatie van de aangifte van 1993 rechtvaardigde. De directeur stelde in de tweede plaats dat het uitoefenen van het keuzerecht een tweede rectificatie moest meebrengen in 1994, in die voege dat 9/10 van de BTW die niet aftrekbaar was in 1993, ten gunste van VOK moest worden gerectificeerd. Uiteindelijk bleef 5 % van de voorbelasting niet-aftrekbaar en dus ten laste van VOK.

15 VOK stelde in maart 1998 beroep in tegen de beslissing van de directeur van de administratie. Bij vonnis van 7 november 2001 besliste het Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) in voor VOK gunstige zin door artikel 5 van de groothertogelijke verordening niet toe te passen en door te bevestigen dat VOK een activiteit had uitgeoefend die tijdens het volledige jaar 1993 aan BTW was onderworpen.

16 De administratie en de État du grand-duché de Luxembourg stelden op 14 maart 2002 hoger beroep in tegen dit vonnis.

17 Omdat zij twijfelde aan de verenigbaarheid van een goedkeuringsprocedure als die ingevoerd door de Luxemburgse regelgeving met de bepalingen inzake verpachting en verhuur van onroerende goederen vervat in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn, getoetst aan het beginsel van het recht op aftrek, heeft de Cour d'appel de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Laat artikel 13, [C, eerste alinea, sub a], van de Zesde richtlijn [...] toe dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om zijn belastingplichtigen het recht te verlenen om te kiezen voor belastingheffing op de verpachting en de verhuur van onroerende goederen, de volledige aftrek van voorbelasting laat afhangen van een voorafgaande, niet terugwerkende goedkeuring, door de belastingautoriteiten?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Zowel VOK als de Commissie zijn van mening dat de bepalingen inzake verpachting en verhuur van onroerende goederen vervat in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn, niet aldus kunnen worden uitgelegd dat de lidstaten een regeling mogen vaststellen als thans in geding is, waarbij een voorafgaande goedkeuringsprocedure het in bepaalde gevallen onmogelijk maakt om de voorbelasting volledig af te trekken.

19 Dienaangaande herinnert het Hof eraan dat het recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het BTW-stelsel is. Onderzocht moet worden of een goedkeuringsprocedure zoals vastgesteld door het Groothertogdom Luxemburg, afbreuk doet aan dit beginsel en dus een onjuiste uitvoering is van het in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn neergelegde recht om voor belastingheffing te kiezen.

20 Uit dit artikel blijkt dat de belastingheffing op verpachting en verhuur een bevoegdheid is die de wetgever de lidstaten heeft gegeven in afwijking van de algemene regel vervat in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn die deze transacties in beginsel vrijstelt. Het recht op aftrek bestaat hier dus niet automatisch, maar enkel indien de lidstaten van de in artikel 13, C, van de Zesde Richtlijn bedoelde bevoegdheid gebruik hebben gemaakt en mits de belastingplichtigen het hun verleende keuzerecht uitoefenen.

21 Het Hof heeft reeds eerder 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. De lidstaten beschikken in het kader van artikel 13, B en C, van de Zesde richtlijn dus over een ruime beoordelingsmarge (zie arrest van 3 december 1998, Belgocodex, C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punten 16 en 17).

22 Gebruikmakend van de in artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde bevoegdheid, heeft het Groothertogdom Luxemburg het keuzerecht beperkt tot het geval waarin de huurder zelf een belastingplichtige is die recht heeft op aftrek, en de uitoefening van dit recht aan een voorafgaande goedkeuringsprocedure onderworpen.

23 Zoals blijkt uit de conclusie van de advocaat-generaal, vormt deze goedkeuringsprocedure een bepaling voor de uitoefening van het keuzerecht in de zin van artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

24 Nagegaan moet worden of deze bepaling de uitoefening van het keuzerecht toelaat zonder onnodig afbreuk te doen aan het recht op aftrek.

25 Volgens het Groothertogdom Luxemburg en de administratie, is de goedkeuringsprocedure nodig om de administratie in staat te stellen na te gaan of de wettelijke voorwaarden vervuld zijn, meer in het bijzonder of de huurder belastingplichtige is. De twee appellanten in het hoofdgeding verduidelijken dat deze procedure bijdraagt tot de rechtszekerheid doordat een eigenaar-verhuurder in een zo vroeg mogelijk stadium wordt ingelicht over de eventuele onmogelijkheid om verhuur van onroerend goed aan BTW te onderwerpen. Zij voegen hieraan toe dat de procedure onder meer tot doel heeft, fraude of misbruik te voorkomen, en geenszins het recht op aftrek wil beperken.

26 Dienaangaande moet om te beginnen worden erkend, dat wanneer een lidstaat aan het recht om voor belastingheffing te kiezen bepaalde wettelijke voorwaarden verbindt, een goedkeuringsprocedure het mogelijk maakt na te gaan of deze voorwaarden vervuld zijn.

27 Voorts moet worden opgemerkt dat in casu niet wordt betwist dat VOK ermee had kunnen volstaan om haar verklaring tot uitoefening van het keuzerecht vóór de aanvang van de verhuur, in casu vóór eind december 1992, in te dienen teneinde in de loop van die maand goedkeuring te verkrijgen en haar recht op aftrek vanaf het begin van de verhuur, op 1 januari 1993, volledig te kunnen uitoefenen.

28 Hieruit blijkt dat deze goedkeuringsprocedure niet ertoe strekt, afbreuk te doen aan het recht op aftrek, maar het juist mogelijk maakt dat dit recht ten volle wordt uitgeoefend, mits bepaalde eisen, waaronder het indienen van een verklaring tot uitoefening van het keuzerecht en het verkrijgen van goedkeuring binnen een bepaalde termijn, worden geëerbiedigd.

29 Dat de goedkeuringsprocedure geen terugwerkende kracht heeft, maakt haar niet onevenredig, maar kan juist nuttig worden geacht om de verhuurders ertoe aan te zetten hun verklaring tot uitoefening van het keuzerecht op voorhand neer te leggen. Het is immers niet uitgesloten dat een goedkeuringsprocedure met terugwerkende kracht een omgekeerde uitwerking heeft en er de verhuurders toe brengt hun verklaring laattijdig in te dienen, waardoor zij minder geschikt is om de juiste toepassing van de uitoefening van het keuzerecht te verzekeren alsook om de in punt 25 van dit arrest genoemde doelstelling van rechtszekerheid te bereiken.

30 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de bepalingen vervat in artikel 13, C, eerste alinea, sub a, en tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich niet ertegen verzetten dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid om zijn belastingplichtigen het recht te verlenen om te kiezen voor belastingheffing op transacties inzake verpachting en verhuur van onroerende goederen, een regeling vaststelt die de volledige aftrek van voorbelasting laat afhangen van een voorafgaande, niet terugwerkende goedkeuring door de belastingautoriteiten.

Kosten

31 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De bepalingen vervat in artikel 13, C, eerste alinea, sub a, en tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verzetten zich niet ertegen dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid om zijn belastingplichtigen het recht te verlenen om te kiezen voor belastingheffing op transacties inzake verpachting en verhuur van onroerende goederen, een regeling vaststelt die de volledige aftrek van voorbelasting laat afhangen van een voorafgaande, niet terugwerkende goedkeuring door de belastingautoriteiten.

ondertekeningen

1 – Procestaal: Frans.