

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

9 juni 2016 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 77/388/EEG – Artikel 17, lid 5, derde alinea – Werkingssfeer – Aftrek van de voorbelasting – Goederen en diensten die zowel voor belastbare handelingen als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt (goederen en diensten voor gemengd gebruik) – Vaststelling van de bestemming van goederen en diensten die zijn aangeschaft voor de oprichting, het gebruik en het onderhoud van een gebouw dat deels dient ter verrichting van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en deels ter verrichting van handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat – Wijziging van de nationale regeling die voorziet in de wijzen van berekening van het pro rata voor aftrek – Artikel 20 – Herziening van aftrek – Rechtszekerheid – Gewettigd vertrouwen”

In zaak C-332/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 5 juni 2014, ingekomen bij het Hof op 9 juli 2014, in de procedure

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

tegen

Finanzamt Krefeld,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, J. Malenovský (rapporteur), M. Safjan, A. Prechal en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 juli 2015,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Kraehling en L. Christie als gemachtigden, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier, G. Braun en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 november 2015,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17, 19 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (hierna: „Rey Grundstücksgemeinschaft”) en het Finanzamt Krefeld (belastingkantoor Krefeld) inzake de wijzen van berekening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die is verschuldigd of voldaan voor de goederen en de diensten die zijn gebruikt voor de bouw, het onderhoud, het gebruik en de instandhouding van een gebouw voor gemengd gebruik dat deels wordt gebruikt voor de verrichting van handelingen die recht op aftrek geven en deels ter verrichting van handelingen die geen recht op aftrek geven (hierna: „gebouw voor gemengd gebruik”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt:

„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 in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

De lidstaten kunnen evenwel:

- a) de belastingplichtige toestaan een pro rata te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;
- b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een pro rata

te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

c) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

e) bepalen dat, wanneer de belasting over de toegevoegde waarde die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.

[...]"

4 Artikel 19, lid 1, van deze richtlijn, met het opschrift „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek”, bepaalt:

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

– de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

– de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. [...]"

[...]"

5 Artikel 20 van deze richtlijn, met het opschrift „Herziening van de aftrek”, bepaalt:

„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; [...]"

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 20 jaar worden verlengd.

[...]"

Duits recht

6 De relevante bepalingen van de Duitse regelgeving betreffende de btw staan in het Umsatzsteuergesetz 1999 (wet omzetbelasting uit 1999, BGBl. 1999 I, blz. 1270; hierna: „UStG”).

7 § 15 UStG bepaalt:

„(1) De ondernemer mag de volgende voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen en overige diensten die door andere ondernemingen ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht.

[...]

(2) Van de aftrek van voorbelasting is uitgesloten de belasting ter zake van de levering, de invoer en de intracommunautaire aanschaffing van goederen alsmede ter zake van de overige diensten die de ondernemer voor de volgende handelingen gebruikt:

1. vrijgestelde handelingen;

[...]

(4) Gebruikt de ondernemer een voor zijn onderneming geleverd, ingevoerd of intracommunautair verworven goed of een andere door hem ontvangen dienst slechts gedeeltelijk ter uitvoering van handelingen die geen recht op aftrek geven, dan is het gedeelte van de desbetreffende voorbelasting dat economisch kan worden toegerekend aan deze handelingen, niet aftrekbaar. De ondernemer kan de niet-aftrekbare deelbedragen via een objectieve schatting vaststellen.”

8 Bij het Steueränderungsgesetz 2003 (wet betreffende de belastingwijziging van 2003) van 15 december 2003 (BGBl. 2003 I, blz. 2645), in werking getreden op 1 januari 2004, is een derde zin aan § 15, lid 4, UStG toegevoegd, die luidt als volgt:

„Enkel indien geen andere economische toerekening mogelijk is, mag het niet-aftrekbare gedeelte worden vastgesteld op basis van een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en de handelingen waarvoor wel recht op aftrek bestaat.”

9 De redenen voor deze wijziging luiden volgens de uiteenzetting ervan in het verzoek om een prejudiciële beslissing, als volgt:

„Deze bepaling beoogt een objectieve verdeling van de betaalde voorbelasting bij leveringen en overige diensten te verzekeren. Deze nieuwe regeling beperkt het gebruik van de verdeelsleutel volgens de omzet als enig verdelingscriterium. Deze verdeelsleutel is uitsluitend toegestaan wanneer geen andere economische toerekening mogelijk is.

Deze wijziging is noodzakelijk omdat het Bundesfinanzhof met zijn arrest van 17 augustus 2001 [...] heeft geoordeeld dat de verdeling van de betaalde voorbelasting volgens de latere omzetverhouding diende te worden beschouwd als een objectieve schatting als bedoeld in § 15,

lid 4, van het [UStG].

De toepassing van de verdeelsleutel op basis van de omzet als algemeen criterium voor verdeling zou, met name bij de bouw van gebouwen voor gemengd gebruik, leiden tot onjuiste verdelingen; [...]

De Zesde richtlijn stelt de toepassing van deze verdeelsleutel op basis van de omzet als algemeen criterium voor verdeling echter niet verplicht. Een dergelijke ‚pro rata’-regeling [...] is niet verplicht voor de lidstaten, in aanmerking genomen dat zij krachtens artikel 17, lid 5, derde alinea, verdelingscriteria kunnen vaststellen die afwijken van deze regeling.

Voor de aanschaffing van gebouwen blijft een verdeling van de betaalde voorbelasting volgens de verhouding tussen de rendabele waarde en de handelswaarde eveneens mogelijk [...].”

10 § 15a van het UStG, met het opschrift „Herziening van de voorbelasting”, bepaalt in de leden 1 en 2:

„(1) Indien zich binnen vijf jaar na het eerste gebruik van een investeringsgoed wijzigingen voordoen in de voor de oorspronkelijke voorbelasting bepalende verhoudingen, wordt voor elk kalenderjaar waarin deze wijziging zich voordoet, een verrekening doorgevoerd door herziening van de aftrek van de voorbelasting over de aankoop- of productiekosten. Voor percelen, met inbegrip van hun wezenlijke bestanddelen, voor rechten waarop de bepalingen van het burgerlijk recht inzake percelen van toepassing zijn, en voor gebouwen opgetrokken op een terrein dat aan een ander toebehoort, wordt in plaats van de periode van vijf jaar een periode van tien jaar gehanteerd.

(2) Bij de in lid 1 bedoelde herziening dient voor elk kalenderjaar waarin de wijzigingen zich voordoen, in de in de eerste zin van dat lid genoemde gevallen een vijfde, en in de in de tweede zin genoemde gevallen een tiende, te worden ingehouden van de voorbelasting die op het goed heeft gedrukt [...].”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 In het tijdvak tussen 1999 en 2004 heeft de private vastgoedmaatschappij Rey Grundstücksgemeinschaft op een aan haar toebehorend perceel een oud pand gesloopt en een gebouw opgericht dat was bedoeld voor bewoning en bedrijfsdoeleinden. Dit gebouw is in 2004 voltooid en bevat zes woon- en bedrijfseenheden en tien ondergrondse parkeerplaatsen. Sommige van deze eenheden en parkeerplaatsen werden al vanaf oktober 2002 verhuurd.

12 Voor de belastingjaren 1999 tot en met 2003 heeft Rey Grundstücksgemeinschaft haar recht op aftrek van de in verband met de sloop- en bouwwerkzaamheden betaalde btw berekend door een verdeelsleutel toe te passen die was vastgesteld op basis van de verhouding tussen de genereerde, aan btw onderworpen, omzet uit de verhuur van de bedrijfseenheden of parkeerplaatsen hierbij, en de, van btw vrijgestelde, omzet uit de overige verhuur (hierna: „verdeelsleutel volgens de omzet”). Volgens deze verdeelsleutel bedroeg het aandeel van de aftrekbare btw 78,15 %. Na twee beroepen, ingediend bij het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter Düsseldorf, Duitsland), over de hoogte van de btw die voor de belastingjaren 2001 en 2002 kon worden afgetrokken, heeft de belastingdienst te Krefeld deze verdeelsleutel aanvaard.

13 In 2004 zijn bepaalde onderdelen van het gebouw dat in het hoofdgeding aan de orde is, die aanvankelijk waren bestemd voor de verrichting van belaste handelingen, uiteindelijk vrij van btw verhuurd. Teneinde de afgetrokken voorbelasting te herzien, heeft Rey Grundstücksgemeinschaft

in haar belastingaangifte voor het belastingjaar 2004 een herziening aangegeven die zij had vastgesteld op basis van de verdeelsleutel volgens de omzet. In deze aangifte heeft Rey Grundstücksgemeinschaft tevens de aftrekbare btw opgevoerd die had gedrukt op de goederen en diensten die waren verworven voor het gebruik, de instandhouding en het onderhoud van dit gebouw. Volgens Rey Grundstücksgemeinschaft moest haar volgens haar berekeningen een totaalbedrag van 3 500 EUR aan btw worden teruggegeven.

14 In een herziening van de aanslag van 1 september 2006 heeft het belastingkantoor Krefeld deze uitkomst ter discussie gesteld op grond dat, naar aanleiding van de inwerkingtreding op 1 januari 2004 van artikel 15, lid 4, derde volzin, UStG, de verdeelsleutel volgens de omzet enkel mocht worden toegepast indien het onmogelijk was een andere methode van economische toerekening van goederen en diensten voor gemengd gebruik toe te passen. Aangezien het mogelijk en nauwkeuriger is om de economische toerekening van de voor de sloop of de bouw van een gebouw gebruikte goederen en diensten vast te stellen met gebruikmaking van een verdeelsleutel die gelijk is aan de verhouding tussen de oppervlakte in vierkante meters van de bedrijfsruimten en die van de woonruimten (hierna: „verdeelsleutel volgens de oppervlakte”), had Rey Grundstücksgemeinschaft volgens deze dienst deze verdeelsleutel moeten toepassen. Dientengevolge heeft hij het percentage van de aftrekbare btw vastgesteld op 38,74 %, hetgeen overeenkomt met het gedeelte van de totale oppervlakte van het pand dat belast wordt verhuurd, en de aan Rey Grundstücksgemeinschaft voor het jaar 2004 terug te geven btw vastgesteld op een bedrag van ongeveer 950 EUR.

15 Het Finanzgericht Düsseldorf heeft deze herziening van de aanslag deels vernietigd op grond dat de verdeelsleutel volgens de oppervlakte slechts kon worden toegepast met betrekking tot de btw die verschuldigd was over de kosten die vanaf 1 januari 2004 waren gemaakt. Dientengevolge heeft deze rechter het aan Rey Grundstücksgemeinschaft voor het jaar 2004 terug te geven btw-bedrag vastgesteld op iets meer dan 1 700 EUR.

16 De twee partijen in het hoofdgeding hebben tegen deze uitspraak beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

17 Volgens de verwijzende rechter werpt het geding in de eerste plaats vragen op die verband houden met de uitlegging die het Hof in het arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), heeft gegeven van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

18 De verwijzende rechter merkt enerzijds op dat het Hof in dat arrest heeft geoordeeld dat het slechts mogelijk is gebruik te maken van een andere verdeelmethode voor goederen en diensten voor gemengd gebruik dan die waarin deze richtlijn voorziet, namelijk de omzetverhouding, wanneer deze methode een nauwkeuriger bepaling van het recht op aftrek mogelijk maakt. De methode waarbij wordt onderzocht welk gedeelte van het gebouw aan de btw is onderworpen en waarbij alleen een verdeelsleutel wordt toegepast voor de btw-bedragen die niet specifiek betrekking hebben op een van deze delen of betrekking hebben op de gemeenschappelijke delen van een gebouw voor gemengd gebruik, zou leiden tot nauwkeuriger resultaten. De verwijzende rechter vraagt zich dus af of een dergelijke methode niet de voorkeur verdient.

19 Anderzijds merkt de verwijzende rechter in wezen op dat het Hof in punt 19 van het arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), heeft gepreciseerd dat een lidstaat slechts kon gebruikmaken van een andere methode voor verdeling van goederen en diensten voor gemengd gebruik dan die waarin deze richtlijn voorziet, voor een „bepaalde handeling, zoals de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik”. De afwijkende methode die de Duitse belastingdienst heeft toegepast voor de verdeling van de goederen en diensten die zijn gebruikt bij de oprichting of de aanschaffing van een gebouw voor gemengd gebruik wordt echter ook toegepast op de goederen en diensten die zijn verworven voor het gebruik, de

instandhouding of het onderhoud van dergelijke gebouwen. Deze rechter vraagt zich bijgevolg af of het in overeenstemming is met de Zesde richtlijn om eenzelfde methode toe te passen voor deze twee categorieën uitgaven.

20 In de tweede plaats merkt de verwijzende rechter op dat het Hof, hoewel het reeds heeft erkend dat een wetswijziging in sommige gevallen de verplichting met zich kan brengen de btw-aftrek te herzien, zich tot op heden uitsluitend heeft uitgesproken over wetswijzigingen inzake het recht op aftrek zelf. In deze omstandigheden blijft twijfel bestaan over de vraag of artikel 20 van deze richtlijn zich verzet tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat voor zover deze voorziet in een verplichting de btw te herzien naar aanleiding van de wijziging, door deze lidstaat, van de methode voor toerekening van de btw die is voldaan over goederen en diensten voor gemengd gebruik.

21 In de derde plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of in de omstandigheden in het hoofdgeding het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel niet aan een herziening van de btw in de weg staan. In dat verband merkt hij allereerst op dat in de Duitse wettelijke regeling niet uitdrukkelijk is bepaald dat de inwerkingtreding van § 15, lid 4, derde volzin, UStG herzieningen kan meebrengen. Voorts voorziet deze wettelijke bepaling niet in een overgangsregeling, terwijl uit punt 70 van het arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep (C?487/01 en C?7/02, EU:C:2004:263), voortvloeit dat een dergelijke regeling moet worden vastgesteld wanneer degenen tot wie een nieuwe regel is gericht mogelijk worden verrast wanneer deze onmiddellijk wordt toegepast. Tot slot hadden de belastingautoriteiten naar aanleiding van procedures van het Finanzgericht Düsseldorf, de door Rey Grundstücksgemeinschaft gebruikte toerekeningsmethode voor goederen en diensten voor gemengd gebruik toegestaan over de belastingjaren 2001 en 2002.

22 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat de lidstaten op grond van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de [Zesde richtlijn], voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting over een bepaalde handeling, zoals de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik, primair een andere verdeelsleutel mogen voorschrijven dan de in artikel 19, lid 1, van deze richtlijn beschreven omzetverhouding, mits de toegepaste methode waarborgt dat het pro rata voor de aftrek nauwkeuriger wordt bepaald (arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689).

a) Moeten, in het geval van de aanschaffing of de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik, ontvangen prestaties waarvan de heffingsgrondslag is begrepen in de aanschaf- of bouwkosten, ten behoeve van een nauwkeuriger bepaling van de aftrekbare voorbelasting eerst worden bestemd voor de (belaste of belastingvrije) handelingen voor het gebruik van het gebouw en moet alleen de daarna overgebleven voorbelasting worden verdeeld aan de hand van een oppervlakte- of omzetverhouding?

b) Gelden de door het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), vastgestelde beginselen en het antwoord op de bovenstaande vraag ook voor de voorbelasting op ontvangen prestaties voor het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van een gebouw voor gemengd gebruik?

2) Moet artikel 20 van de [Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de in deze bepaling bedoelde herziening van de oorspronkelijke aftrek ook van toepassing is op situaties waarin een belastingplichtige de voorbelasting in verband met de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik heeft verdeeld volgens de in artikel 19, lid 1, van deze richtlijn bepaalde en krachtens het

nationale recht toegestane omzetverhouding en een lidstaat naderhand tijdens het herzieningstijdvak bepaalt dat een andere verdeelsleutel voorrang heeft?

3) Indien de voorgaande vraag bevestigend moet worden beantwoord: verzetten het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel zich tegen de toepassing van artikel 20 van de [Zesde richtlijn], indien de lidstaat voor gevallen als hierboven beschreven, noch uitdrukkelijk een aftrekherziening heeft voorgeschreven, noch een overgangsregeling heeft getroffen, en indien de door de belastingplichtige toegepaste verdeling van de aftrek op basis van de omzetverhouding door het Bundesfinanzhof in het algemeen als passend was beschouwd?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

23 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, in het geval een gebouw in een later stadium wordt gebruikt ter verrichting van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en van andere waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de lidstaten moeten voorschrijven dat de goederen en diensten die in een eerder stadium zijn gebruikt voor de oprichting of de aanschaffing van dit gebouw in eerste instantie uitsluitend worden bestemd voor het ene dan wel het andere soort handelingen, zodat, in tweede instantie, enkel het recht op aftrek dat moet worden toegekend over die goederen en diensten waaraan aldus geen bestemming kan worden gegeven, wordt vastgesteld door toepassing van een verdeelsleutel volgens de omzet of, op voorwaarde dat deze methode waarborgt dat het pro rata van de aftrek nauwkeuriger wordt vastgesteld, volgens de oppervlakte. Daarenboven wenst de verwijzende rechter te vernemen of het antwoord dat het Hof op deze vraag zal moeten geven tevens van toepassing is op de goederen en de diensten die zijn aangewend bij het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van een gebouw voor gemengd gebruik.

24 Vooraf moet worden opgemerkt dat deze vraag verwijst naar artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn zonder specifiek te zijn gericht op een van de opties die zijn bedoeld in de derde alinea van deze bepaling. Deze vraag moet derhalve aldus worden begrepen dat zij betrekking heeft op de uitlegging die in het algemeen aan artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn moet worden gegeven.

25 In dat verband zij eraan herinnerd dat de omvang van het recht op aftrek varieert naargelang van het gebruik waarvoor de betrokken goederen en diensten zijn bestemd. Terwijl artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn voor de goederen en diensten die uitsluitend zijn bestemd voor het gebruik ter verrichting van belaste handelingen bepaalt dat de belastingplichtige de volledige belasting die op de aanschaf of de levering heeft gedrukt mag aftrekken, stelt artikel 17, lid 5, eerste alinea namelijk dat, met betrekking tot de goederen en diensten die zijn bestemd voor gemengd gebruik, aftrek slechts wordt toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen die recht op aftrek geven en zijn verricht door middel van deze goederen of deze diensten.

26 Gelet op dit verschil in de omvang van het recht op aftrek naargelang van het gebruik waarvoor de met btw belaste goederen en diensten zijn bestemd, zijn de lidstaten in beginsel verplicht te bepalen dat belastingplichtigen, ter vaststelling van hun recht op aftrek, in eerste instantie de in een eerder stadium verworven goederen en diensten moeten bestemmen voor de verschillende handelingen die in een later stadium worden verricht, en voor de uitvoering waarvan zij zijn bedoeld. In tweede instantie moeten de bevoegde autoriteiten van deze staten op deze goederen of diensten de aftrekregeling toepassen die overeenkomt met hun bestemming, met dien verstande dat, met betrekking tot de goederen en diensten die geen verband houden met één

enkel type handeling, de in artikel 17, lid 5, van deze richtlijn bedoelde regeling moet worden toegepast.

27 Met betrekking tot, allereerst, de eerste fase, namelijk die waarin de goederen of diensten worden bestemd voor de handelingen waarvoor zij worden gebruikt, onverminderd de toepassing van sommige bijzondere bepalingen van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, is het aan de verwijzende rechter om vast te stellen of, in het geval deze worden gebruikt voor de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik, het in de praktijk bijzonder ingewikkeld en derhalve moeilijk uitvoerbaar blijkt te zijn om de bestemming te bepalen.

28 Een nationale regeling kan belastingplichtigen namelijk toestaan om aan deze goederen en diensten geen bestemming te geven, ongeacht het gebruik dat ervan zal worden gemaakt, wanneer deze goederen en diensten betrekking hebben op de aanschaffing of de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik en de bestemming in de praktijk moeilijk valt te bepalen.

29 Voorts lijkt het in de praktijk in het algemeen eenvoudig uitvoerbaar om de goederen en de diensten die zijn aangeschaft voor het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van een gebouw voor gemengd gebruik, toe te rekenen aan de verschillende handelingen die in een eerder stadium door middel van dit gebouw zijn verricht, hetgeen echter door de verwijzende rechter moet worden nagegaan wat betreft de goederen en de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn.

30 Indien dit het geval is, kan het een lidstaat niet zijn toegestaan vast te stellen dat de belastingplichtigen zijn vrijgesteld van het bestemmen van de goederen en diensten die zijn aangeschaft voor het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van een gebouw voor gemengd gebruik, voor de verschillende handelingen die in een eerder stadium door middel van dit gebouw zijn verricht.

31 Met betrekking tot, vervolgens, de tweede fase, die waarin het bedrag van de aftrek wordt berekend, zij eraan herinnerd dat wat betreft de goederen en de diensten die tegelijkertijd zijn gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en voor handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, dit bedrag volgens artikel 17, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, in beginsel, voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen op basis van een bepaald pro rata wordt berekend door toepassing van, overeenkomstig artikel 19 van deze richtlijn, een verdeelsleutel volgens de omzet.

32 Niettemin heeft het Hof erkend dat de lidstaten, wanneer zij gebruikmaken van bepaalde opties van artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn, een andere berekeningsmethode kunnen toepassen dan die welke in het vorige punt van dit arrest is vermeld, mits gewaarborgd is dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting met de gekozen methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van deze eerste methode (zie in die zin arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, punt 24).

33 Deze voorwaarde impliceert echter niet dat de gekozen methode per se de meest nauwkeurige moet zijn. Zoals de advocaat-generaal in punt 90 van zijn conclusie heeft opgemerkt, wordt door het dictum van het arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), uitsluitend vereist dat de gekozen methode een nauwkeuriger resultaat waarborgt dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet (zie ook in die zin arrest van 10 juli 2014, Banco Mais, C?183/13, EU:C:2014:2056, punt 29).

34 In het geval van handelingen zoals die aan de orde zijn in het hoofdgeding, die bestaan in de verhuur van verschillende delen van een gebouw, waarvan sommige wel recht op aftrek geven

en andere niet, is het dan ook aan de verwijzende rechter om na te gaan of het gebruik van een methode om het recht op aftrek te berekenen door de toepassing van een verdeelsleutel volgens de oppervlakte kan leiden tot een nauwkeuriger resultaat dan datgene dat voortvloeit uit de toepassing van de methode op basis van de omzet.

35 Aan de mogelijkheid waarover een lidstaat in het voorkomende geval beschikt om te bepalen dat de belastingplichtigen elk van de goederen of diensten die zijn gebruikt voor de aanschaffing of de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik niet aan een bepaalde, in een eerder stadium verrichte handeling hoeven te verbinden, wordt niet afgedaan door de keuze van de lidstaat om gebruik te maken van een andere aftrekmethode dan diegene welke in de Zesde richtlijn is bedoeld, aangezien het in punt 32 van dit arrest vermelde nauwkeurigheidsvereiste betrekking heeft op de wijzen van berekening van het pro rata van het btw-bedrag dat recht geeft op aftrek en niet op de bestemming van de gebruikte goederen en diensten.

36 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 5, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, in het geval dat een gebouw in een later stadium wordt gebruikt voor de verrichting van bepaalde handelingen die recht op aftrek geven en andere die geen recht op aftrek geven, de lidstaten niet verplicht zijn te bepalen dat de goederen en de diensten die in een eerder stadium zijn gebruikt voor de oprichting, de aanschaffing, het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van dit gebouw, in eerste instantie, voor deze verschillende handelingen worden bestemd, wanneer een dergelijke bestemming moeilijk uitvoerbaar is, zodat, in tweede instantie, alleen het recht op aftrek dat moet worden toegekend over die goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel handelingen die recht op aftrek geven als andere die hierop geen recht geven, wordt vastgesteld door toepassing van een verdeelsleutel volgens de omzet of, op voorwaarde dat deze laatste methode waarborgt dat het pro rata van de aftrek nauwkeuriger wordt vastgesteld, volgens de oppervlakte.

Tweede vraag

37 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 20 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een herziening van de btw-aftrek die is toegepast uit hoofde van de onder artikel 17, lid 5, van deze richtlijn vallende goederen of diensten naar aanleiding van de wijziging, die is doorgevoerd in de loop van het in aanmerking genomen herzieningstijdvak, van de btw-verdeelsleutel die wordt gebruikt bij de berekening van deze aftrek.

38 In dat verband moet worden opgemerkt dat artikel 20, lid 1, onder b), van deze richtlijn bepaalt dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek moet worden herzien wanneer zich 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. Het gebruik van het bijwoord „met name” geeft aan dat de hier beschreven gevallen geen limitatieve opsomming vormen.

39 Hieruit vloeit voort dat, ofschoon deze bepaling niet uitdrukkelijk voorziet in het geval van een wijziging van de berekeningsmethode van het recht op aftrek, die wordt gebruikt voor de goederen en diensten voor gemengd gebruik, zij deze evenmin uitsluit.

40 Om vast te stellen of de genoemde bepaling ziet op een dergelijk geval, moeten bijgevolg de context en het doel van de regeling waarvan zij deel uitmaakt worden onderzocht (zie in die zin met name arrest van 27 november 2003, Zita Modes, C?497/01, EU:C:2003:644, punt 34).

41 Met betrekking tot de context waarin artikel 20, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn is

opgenomen, blijkt uit artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 19, lid 1, van deze richtlijn, dat het bedrag van de aftrekbare btw die als voorbelasting heeft gedrukt op de goederen die voor gemengd gebruik zijn geleverd of de diensten die voor gemengd gebruik zijn verricht, kan worden vastgesteld door toepassing van een verdeelsleutel, die degene uit deze bepalingen kan zijn en is gebaseerd op de omzet, of van een andere, overeenkomstig artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn gekozen verdeelsleutel, mits daarmee, voor de betreffende activiteit, het pro rata voor de aftrek uiteindelijk nauwkeuriger kan worden bepaald (zie in die zin arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punt 24).

42 De verdeelsleutel en bijgevolg de berekeningsmethode voor het bedrag van de toegepaste aftrek vormen aldus elementen die in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, in de zin van artikel 20, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn.

43 Het door deze richtlijn nagestreefde herzieningsmechanisme beoogt hoofdzakelijk de precisie van de btw-aftrek te vergroten (zie in die zin arresten van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 25, en van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punt 31).

44 Zoals in de punten 32 en 33 van dit arrest in herinnering is geroepen, mag met betrekking tot de goederen en de diensten voor gemengd gebruik enkel van de methode voor de vaststelling van het recht op aftrek uit deze richtlijn worden afgeweken indien in plaats daarvan een andere methode wordt gebruikt waarmee een nauwkeuriger resultaat wordt gewaarborgd.

45 Het overgaan tot herziening van de aftrek door toepassing van een andere methode kan enkel bijdragen aan het vergroten van de nauwkeurigheid van deze aftrek en draagt derhalve bij aan de verwezenlijking van de doelstelling die door het herzieningsmechanisme wordt nagestreefd.

46 Zo blijkt uit het onderzoek van de context van artikel 20, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn en van de doelstelling die door het mechanisme voor de herziening van aftrek dat hierbij is ingesteld wordt nagestreefd, dat deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat zij betrekking heeft op het geval waarin de berekeningsmethode voor het recht op aftrek die van toepassing is op goederen en diensten voor gemengd gebruik, wordt gewijzigd.

47 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 20 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het vereist dat de btw die is afgetrokken ter zake van goederen of diensten die onder artikel 17, lid 5, van die richtlijn vallen, wordt herzien naar aanleiding van de vaststelling, in de loop van het in aanmerking genomen herzieningsstijdvak, van een verdeelsleutel van deze belasting die wordt gebruikt ter berekening van deze aftrek, welke afwijkt van de methode voor de vaststelling van het recht op aftrek die in dezelfde richtlijn is bedoeld.

Derde vraag

48 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de algemene Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en bescherming van gewettigd vertrouwen aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een toepasselijke nationale wettelijke regeling die noch uitdrukkelijk verplicht tot een herziening, in de zin van artikel 20 van de Zesde richtlijn, van de voorbelasting na de wijziging van de btw-verdeelsleutel die is gebruikt ter berekening van bepaalde soorten aftrek, noch voorziet in een overgangsregeling, terwijl de verdeling van de voorbelasting die door de belastingplichtige is verricht op basis van de verdeelsleutel die vóór deze wijziging van toepassing was, door de hoogste rechter als algemeen redelijk was erkend.

49 Vooraf zij eraan herinnerd, dat het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de rechtsorde van de Europese Unie. Uit dien hoofde moeten zij worden nageleefd door de instellingen van de Unie, maar tevens door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden (arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punt 57).

50 Voorts heeft de verwijzende rechter, ofschoon hij enige twijfels lijkt te hebben over de wijze waarop artikel 20 van de Zesde richtlijn zich kan verenigen met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, de geldigheid van deze bepaling niet formeel aan de orde gesteld.

51 Een bepaling van afgeleid Unierecht, zoals artikel 20 van deze richtlijn, moet niettemin, voor zover mogelijk, worden uitgelegd in overeenstemming met de algemene beginselen van het Unierecht en, in het bijzonder, met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel (zie in die zin arrest van 29 april 2010, M e.a., C-340/08, EU:C:2010:232, punt 64).

52 Met betrekking tot het ontbreken van een uitdrukkelijke vermelding, in een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, van de verplichting tot herziening in het geval de methode voor de berekening van het recht op aftrek is gewijzigd, zij eraan herinnerd dat, zoals is opgemerkt in punt 47 van dit arrest, een dergelijke verplichting voortvloeit uit het bepaalde in artikel 20 van de Zesde richtlijn.

53 Uit vaste rechtspraak komt echter naar voren dat de lidstaten bij de toepassing van de bepalingen van hun nationale recht waarbij uitvoering wordt gegeven aan een richtlijn, deze zoveel mogelijk in overeenstemming met die richtlijn moeten uitleggen (zie in die zin arrest van 27 juni 2000, Océano Grupo Editorial en Salvat Editores, C-240/98–C-244/98, EU:C:2000:346, punt 31).

54 Hieruit volgt dat het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel niet aldus mogen worden uitgelegd dat, om een herziening van het recht op aftrek verplicht te kunnen stellen in het geval van een wijziging van de berekeningsmethode van dit recht, er in de nationale wettelijke regeling waarin deze wijziging is doorgevoerd, uitdrukkelijk aan moet zijn herinnerd dat deze herziening verplicht van aard is.

55 Wat vervolgens de omstandigheid betreft dat een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, voorziet in een wijziging van de methode om het recht op aftrek te berekenen zonder dat is voorzien in een overgangsregeling, komt dadelijk uit de context van het verzoek om een prejudiciële beslissing naar voren dat de verwijzende rechter het begrip „overgangsregeling” opvat als bepalingen die, met het doel de nieuwe wet voorlopig buiten toepassing te laten, voor een overgangperiode voorzien in een bijzondere en voor de omstandigheden opgestelde regeling.

56 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat een nieuwe rechtsregel die van toepassing is vanaf de inwerkingtreding van de handeling waarbij die regel is ingevoerd, in beginsel,

verenigbaar is met het Unierecht (arrest van 7 november 2013, *Gemeinde Altrip e.a.*, C-72/12, EU:C:2013:712, punt 22). Dientengevolge staan het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel er in beginsel niet aan in de weg dat een lidstaat een oudere wet met onmiddellijke ingang kan wijzigen, zonder in een overgangsregeling te voorzien.

57 In bijzondere situaties, waarin het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel dit vereisen, kan de invoering van een dergelijke regeling die gezien de omstandigheden passend is, niettemin vereist zijn.

58 Zo heeft het Hof, zoals de verwijzende rechter opmerkt, geoordeeld dat een nationale wetgever mogelijk het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel schendt wanneer hij plotseling en op niet voorzienbare wijze een nieuwe wet vaststelt waarbij een recht, dat de belastingplichtigen tot dat moment hadden, wordt afgeschaft, zonder hun de nodige tijd te geven om zich aan te passen, terwijl het te bereiken doel dit niet vereiste (zie in die zin arrest van 29 april 2004, *Gemeente Leusden en Holin Groep*, C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punt 70).

59 De belastingplichtigen moeten meer bepaald tijd krijgen om zich aan te passen wanneer de afschaffing van het recht dat zij tot dan toe hadden hen verplicht tot de uitvoering van aanzienlijke economische aanpassingen (zie in die zin arrest van 11 juni 2015, *Berlington Hungary e.a.*, C-98/14, EU:C:2015:386, punt 87).

60 Zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat een wijziging van de nationale wettelijke regeling waarbij de methode om het recht op aftrek te berekenen als plotseling en niet voorzienbaar kan worden beschouwd, blijkt niet dat de bovengenoemde voorwaarden, die de vaststelling van een overgangsregeling rechtvaardigen, waaraan in de twee vorige punten van het arrest is herinnerd, in de omstandigheden als die aan de orde in het hoofdgeding, zijn vervuld.

61 Ten eerste moet immers worden opgemerkt dat een wijziging van de berekeningsmethode niet tot gevolg heeft dat de aftrek waarop de belastingplichtigen recht hebben wordt afgeschaft, maar dat de omvang ervan wordt aangepast.

62 Ten tweede houdt een dergelijke wijziging op zich, in de omstandigheden als die aan de orde in het hoofdgeding, niet in dat de belastingplichtigen aanzienlijke economische aanpassingen uitvoeren: tijd voor aanpassing blijkt dan ook niet strikt noodzakelijk.

63 Tot slot wat betreft het feit dat krachtens een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, wordt overgegaan tot wijziging van de methode om het recht op aftrek te berekenen, ofschoon de eerdere methode door een van de hoogste rechters van de betrokken lidstaat als „redelijk” was aangemerkt, moet worden opgemerkt dat het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, in het licht waarvan artikel 20 van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd, in beginsel een nationale wetgever niet verhinderen zijn wetgeving te wijzigen om uitvoering te geven aan het Unierecht (zie naar analogie arrest van 14 januari 2010, *Stadt Papenburg*, C-226/08, EU:C:2010:10, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 Hieruit vloeit in het bijzonder voort dat de enkele omstandigheid dat bepaalde nationale regels door een van de hoogste rechters van de betrokken lidstaat als „redelijk” zijn aangemerkt, er niet aan in de weg staat dat deze wetgever deze regels wijzigt en ten gevolge van die wijziging herzieningen worden uitgevoerd.

65 Uit het voorgaande vloeit voor dat de algemene Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en bescherming van gewettigd vertrouwen aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een toepasselijke nationale wettelijke regeling die noch uitdrukkelijk verplicht tot een herziening, in de zin van artikel 20 van de Zesde richtlijn, van de voorbelasting ten

gevolge van de wijziging van de btw-verdeelsleutel die is gebruikt ter berekening van bepaalde soorten aftrek, noch voorziet in een overgangsregeling, ofschoon de verdeling van de voorbelasting die door de belastingplichtige is verricht op basis van de verdeelsleutel die voor deze wijziging van toepassing was, door de hoogste rechter als algemeen redelijk was erkend.

Kosten

66 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 17, lid 5, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat, in het geval dat een gebouw in een later stadium wordt gebruikt voor de verrichting van bepaalde handelingen die recht op aftrek geven en andere die geen recht op aftrek geven, de lidstaten niet verplicht zijn te bepalen dat de goederen en de diensten die in een eerder stadium zijn gebruikt voor de oprichting, de aanschaffing, het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van dit gebouw, in eerste instantie voor deze verschillende handelingen worden bestemd, wanneer een dergelijke bestemming moeilijk uitvoerbaar is, zodat, in tweede instantie, alleen het recht op aftrek dat moet worden toegekend over die goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel handelingen die recht op aftrek geven als andere die hierop geen recht geven, wordt vastgesteld door toepassing van een verdeelsleutel volgens de omzet of, op voorwaarde dat deze methode waarborgt dat het pro rata van de aftrek nauwkeuriger wordt vastgesteld, volgens de oppervlakte.**
- 2) **Artikel 20 van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moet aldus worden uitgelegd dat het vereist dat de belasting over de toegevoegde waarde die is afgetrokken ter zake van goederen of diensten die onder artikel 17, lid 5, van die richtlijn vallen, wordt herzien naar aanleiding van de vaststelling, in de loop van het in aanmerking genomen herzieningsstijdvak, van een verdeelsleutel van deze belasting die wordt gebruikt ter berekening van deze aftrek, welke afwijkt van de methode voor de vaststelling van het recht op aftrek die in dezelfde richtlijn is bedoeld.**
- 3) **De algemene beginselen van het recht van de Europese Unie van rechtszekerheid en bescherming van gewettigd vertrouwen moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een toepasselijke nationale wettelijke regeling die noch uitdrukkelijk verplicht tot een herziening, in de zin van artikel 20 van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, van de voorbelasting ten gevolge van de wijziging van de verdeelsleutel voor de belasting over de toegevoegde waarde, die is gebruikt ter berekening van bepaalde soorten aftrek, noch voorziet in een overgangsregeling, ofschoon de verdeling van de voorbelasting die door de belastingplichtige is verricht op basis van de verdeelsleutel die voor deze wijziging van toepassing was, door de hoogste rechter als algemeen redelijk was erkend.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.