

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

10 februari 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 66, eerste alinea, onder b) – Verschuldigdheid van de btw – Ontvangst van de prijs – Artikel 167 – Ontstaan en omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting – Artikel 167 bis – Afwijking – Kasstelsel – Verhuur en onderverhuur van een onroerend goed dat wordt gebruikt voor industriële of commerciële doeleinden”

In zaak C-9/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter in eerste aanleg Hamburg, Duitsland) bij beslissing van 10 december 2019, ingekomen bij het Hof op 10 januari 2020, in de procedure

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

tegen

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos, president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, I. Jarukaitis (rapporteur) en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, vertegenwoordigd door M. Gerber, Steuerberater,
- de Duitse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door J. Möller en S. Eisenberg, vervolgens door J. Möller als gemachtigden,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder en R. Shahsavan Eriksson als gemachtigden,
- de Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door R. Pethke en N. Gossement, vervolgens door R. Pethke als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 september 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (hierna: „Kollaustraße”) en het Finanzamt Hamburg-Oberalster (belastingdienst Hamburg-Oberalster, Duitsland) (hierna: „belastingdienst”) over de vaststelling van het tijdstip waarop het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) ontstaat.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 In overweging 24 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„De begrippen ‚belastbaar feit’ en ‚verschuldigdheid van de belasting’ moeten worden geharmoniseerd, opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel in alle lidstaten op hetzelfde tijdstip ingaan.”

4 Overweging 4 van richtlijn 2010/45 luidt als volgt:

„Ter ondersteuning van kleine en middelgrote ondernemingen die moeilijk de btw aan de bevoegde autoriteit kunnen voldoen voordat zij door hun afnemers zijn betaald, moeten de lidstaten kunnen toestaan dat de btw wordt aangegeven volgens een kasstelsel, waarbij de leverancier of dienstverrichter de btw pas aan de bevoegde autoriteit behoeft te voldoen wanneer hij de betaling voor een prestatie ontvangt, en recht op aftrek krijgt wanneer hij de betaling voor een prestatie verricht. Op die manier kunnen de lidstaten een facultatief kasstelsel invoeren dat geen negatieve gevolgen heeft voor de cashflow van hun btw-inkomsten.”

5 Titel VI van de btw-richtlijn, met als opschrift „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, bestaat uit vier hoofdstukken. In hoofdstuk 2 van deze titel, met als opschrift „Goederenleveringen en diensten”, bepaalt artikel 63:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

6 Artikel 66 van die richtlijn bepaalt het volgende:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op een van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

[...]

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

[...]"

7 Titel X van de btw-richtlijn, met als opschrift „Aftrek”, bestaat uit vijf hoofdstukken. Hoofdstuk 1 van deze titel, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bevat met name de artikelen 167, 167 bis en 168.

8 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

9 Artikel 167 bis van die richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen in het kader van een facultatieve regeling bepalen dat het recht op aftrek van de belastingplichtige wiens btw uitsluitend overeenkomstig artikel 66, onder b), verschuldigd wordt, wordt uitgesteld totdat de btw op voor hem verrichte goederenleveringen of diensten aan zijn leverancier of dienstverrichter is betaald.

[...]"

10 In artikel 168 van die richtlijn heet het:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

11 Hoofdstuk 4 van titel X van de btw-richtlijn heeft als opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek” en bevat onder meer de artikelen 178 en 179.

12 Artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;”

13 Artikel 179 van die richtlijn luidt als volgt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

[...]"

14 Titel XI van de btw-richtlijn, met als opschrift „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, bestaat uit acht hoofdstukken, waaronder hoofdstuk 3 met als opschrift „Facturering”. In afdeling 4 van dat hoofdstuk, met als opschrift „Inhoud van de facturen”, bepaalt artikel 226:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

7 bis) wanneer de btw verschuldigd wordt op het moment waarop de betaling wordt ontvangen overeenkomstig artikel 66, onder b), en het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, de vermelding ‚kastsel’;

[...]”

Duits recht

15 Het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: UStG), bepaalt in § 13, met als opschrift „Verschuldigheid van de belasting”:

„(1) De belasting wordt verschuldigd

1. voor leveringen en overige prestaties:

a) in geval van de berekening van de belasting op grond van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin): bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de prestaties zijn verricht. Dit geldt ook voor gedeeltelijke prestaties. Hiervan is sprake als voor bepaalde delen van een economisch deelbare prestatie de vergoeding afzonderlijk wordt overeengekomen. Indien de vergoeding of een deel van de vergoeding wordt ontvangen voordat de prestatie of de gedeeltelijke prestatie is verricht, wordt de desbetreffende belasting verschuldigd bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoeding of de gedeeltelijke vergoeding is ontvangen;

b) in geval van de berekening van de belasting op grond van de ontvangen vergoedingen (§ 20): bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoedingen zijn ontvangen;

[...]”

16 § 15 van deze wet, met als opschrift „Aftrek van de voorbelasting”, bepaalt:

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

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen en overige prestaties die door andere ondernemingen ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht. De uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting veronderstelt dat de ondernemer beschikt over een volgens de §§ 14 en 14a opgestelde factuur.

[...]”

17 In § 16 van die wet, met als opschrift „Belastingberekening, belastingtijdvak en individuele belasting”, heet het:

„(1) De belasting dient op grond van de overeengekomen vergoedingen te worden berekend, tenzij § 20 van toepassing is. Belastingtijdvak is het kalenderjaar. [...]

(2) Van de op grond van lid 1 berekende belasting dient de binnen het belastingtijdvak vallende, overeenkomstig § 15 aftrekbare voorbelasting te worden afgetrokken. [...]"

18 § 20 UStG, met als opschrift „Berekening van de belasting op grond van de ontvangen vergoedingen”, bepaalt:

„De belastingdienst kan op verzoek toestaan dat een ondernemer

1. van wie de totale omzet (§ 19, lid 3) in het voorafgaande kalenderjaar niet meer bedroeg dan 500 000 EUR, of

2. die overeenkomstig § 148 van de Abgabenordnung (belastingwetboek) is vrijgesteld van de verplichting om een boekhouding bij te houden en op grond van jaarlijkse inventarisaties regelmatig jaarrekeningen op te stellen, of

3. voor zover hij handelingen verricht in het kader van werkzaamheden als beoefenaar van een vrij beroep in de zin van § 18, lid 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting),

de belasting niet berekent op grond van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin), maar op grond van de ontvangen vergoedingen.

[...]"

Hoofddeding en prejudiciële vragen

19 Kollaustraße, een burgerlijke vennootschap, verhuurde een onroerend goed bestemd voor industriële en commerciële doeleinden, waarvan zij zelf huurder was.

20 Zowel Kollaustraße als haar verhuurder had rechtsgeldig afstand gedaan van de belastingvrijstelling voor deze verhuurhandelingen en had derhalve gekozen om btw-plichtig te zijn. De belastingdienst heeft hun krachtens § 20 UStG toestemming verleend om de btw te berekenen op basis van de ontvangen vergoedingen, met andere woorden, volgens de methode van de kasboekhouding en niet op basis van de overeengekomen vergoedingen. Met de huurovereenkomst beschikte Kollaustraße over een doorlopend geldige factuur.

21 Vanaf 2004 was Kollaustraße uitstel van betaling verleend voor een deel van de huurbetalingen. Zo heeft zij in 2013 tot en met 2016 een deel van haar huurgelden voor 2009 tot en met 2012 betaald. In 2016 is ook een schuld door de verhuurder kwijtgescholden.

22 De verrichte betalingen waren allemaal inclusief 19 % btw en Kollaustraße heeft haar recht op aftrek van voorbelasting, ongeacht de huurperiode waarvoor de betalingen bestemd waren, uitgeoefend in de aangifteperiode of het kalenderjaar waarin de betaling was verricht.

23 Bij een controle stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat het recht op aftrek van de voorbelasting was ontstaan op het tijdstip van de verrichting van de handeling, in casu de terbeschikkingstelling van het onroerend goed op maandbasis, en dat het dus in de desbetreffende jaren had moeten worden uitgeoefend.

24 Derhalve zijn voor 2011 tot en met 2015 belastingaanslagen opgelegd en is voor 2016 een

voorlopige belastingaanslag opgelegd. In die aanslagen is de in mindering te brengen belasting berekend op basis van de jaarlijkse huurprijs, wat voor 2013 tot en met 2016 resulteerde in een naheffingsaanslag van in totaal 18 409,67 EUR.

25 De verwijzende rechter wijst erop dat de belastingaanslagen voor de voorgaande jaren niet zijn gewijzigd, aangezien de vaststelling van de belasting was verjaard. De btw die was begrepen in de in 2013 en 2014 betaalde huurgelden voor de huurperioden van 2009 en 2010, werd ten aanzien van Kollaustraße niet als voorbelasting in aanmerking genomen, aangezien de belastingdienst van mening was dat het recht op aftrek in 2009 en 2010 had moeten worden uitgeoefend.

26 Op 3 juli 2017 heeft Kollaustraße bezwaar ingediend tegen de belastingaanslagen voor 2013 tot en met 2016. Het bezwaar werd op 8 november 2017 afgewezen. Daarop heeft Kollaustraße op 28 november 2017 beroep ingesteld bij het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter in eerste aanleg Hamburg, Duitsland). Zij heeft schending van de btw-richtlijn aangevoerd en stelt dat wanneer de goederenleverancier of de dienstverrichter de door hem verschuldigde belasting berekent volgens de ontvangen vergoedingen, het recht op aftrek van de afnemer van de levering of dienst pas ontstaat op het tijdstip van betaling van de vergoeding.

27 De verwijzende rechter, die moet bepalen of in gevallen waarin de goederenleverancier of de dienstverrichter de btw berekent op basis van de ontvangen vergoedingen, het recht op btw-aftrek ontstaat zodra de levering of de dienst is verricht dan wel pas bij ontvangst van de vergoeding, vraagt zich af of de Duitse regeling, volgens welke het recht op aftrek altijd reeds op het tijdstip van de verrichting van de levering of de dienst moet worden uitgeoefend, verenigbaar is met het Unierecht.

28 Hij wijst erop dat volgens de Duitse regeling het recht op aftrek reeds ontstaat op het tijdstip van de goederenlevering of de dienstverrichting, en dit ongeacht het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt door de leverancier of de dienstverrichter en ongeacht of de belasting door de leverancier of dienstverrichter wordt berekend op basis van de overeengekomen vergoedingen dan wel op basis van de ontvangen vergoedingen. Hij wijst er in dit verband op dat de Duitse wetgever geen gebruik heeft gemaakt van de door artikel 167 bis van de btw-richtlijn aan de lidstaten geboden mogelijkheid, zodat naar Duits recht het recht op aftrek van de afnemer van goederenleveringen of diensten ontstaat wanneer de levering of de dienst is verricht, zelfs wanneer de leverancier of dienstverrichter een belastingplichtige is die wordt belast op basis van de ontvangen vergoedingen.

29 De verwijzende rechter betwijfelt echter of, gelet op artikel 167 van de btw-richtlijn, het Duitse recht verenigbaar is met het Unierecht. Ingevolge deze bepaling ontstaat het recht op aftrek pas op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

30 Het Duitse recht kan volgens hem worden geacht in strijd te zijn met een strikte toepassing van dit artikel 167. Hoewel de nationale wetgever heeft gebruikgemaakt van de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om te bepalen dat voor bepaalde belastingplichtigen de belasting slechts verschuldigd wordt bij ontvangst van de prijs, bepaalt het Duitse recht namelijk dat het recht op aftrek van voorbelasting zelfs in dat geval ontstaat zodra de levering of de dienst is verricht. Hierdoor wordt het verband tussen de verschuldigdheid van de belasting en het recht op aftrek verbroken.

31 De verwijzende rechter is van oordeel dat een dergelijke strikte toepassing van artikel 167 van de btw-richtlijn steun vindt in artikel 226, punt 7 bis, van deze richtlijn, dat niet in nationaal recht is omgezet. Hij wijst erop dat de Bondsrepubliek Duitsland dit artikel 226, punt 7 bis, weliswaar niet heeft omgezet, maar dat volgens de rechtsleer uit dit artikel volgt dat de in artikel

167 van deze richtlijn vastgestelde samenhang tussen de verschuldigdheid van de belasting en het recht op aftrek thans dwingend is.

32 Omgekeerd kan volgens hem worden geoordeeld dat het Duitse recht verenigbaar is met het Unierecht indien artikel 167 van de btw-richtlijn geen dwingende regel, maar slechts een „richtsnoer” bevat. Een dergelijke uitlegging vloeit voort uit een verklaring van de Raad van de Europese Unie en de Europese Commissie die is opgenomen in een verslag betreffende de voorbereidende werkzaamheden voor 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), waarvan de bewoordingen zijn overgenomen in artikel 167 van de btw-richtlijn. Volgens deze verklaring kunnen de lidstaten afwijken van het in artikel 17, lid 1, neergelegde beginsel wanneer de goederenleverancier of de dienstverrichter wordt belast volgens de door hem ontvangen inkomsten.

33 Voor het geval dat een lidstaat mag afwijken van artikel 167 van de btw-richtlijn, vraagt de verwijzende rechter zich tevens af of de belastingplichtige in die gevallen in elk geval het recht op aftrek kan doen gelden in het aanslagjaar waarin het recht op aftrek zou zijn ontstaan bij een strikte toepassing van dit artikel, wanneer hij dit recht niet meer kan uitoefenen voor het eerdere aanslagjaar dat krachtens het nationale recht relevant is.

34 In dit verband zet de verwijzende rechter uiteen dat een belastingplichtige die de voorbelasting niet heeft afgetrokken, zijn recht op aftrek naar Duits recht niet kan uitoefenen in een volgend aanslagjaar. Hij wijst erop dat het recht op aftrek dus niet kan worden uitgeoefend wanneer de voorbelasting niet meer met terugwerkende kracht kan worden opgevoerd wegens het verstrijken van de termijn voor de vaststelling van de belasting, zoals in de bij hem aanhangige zaak het geval is. Hij is echter van oordeel dat artikel 167 van de btw-richtlijn in een dergelijk geval een andere beoordeling kan vereisen. Gelet op het fundamentele belang van het recht op aftrek en teneinde de neutraliteit van de btw te waarborgen, kan het volgens hem noodzakelijk zijn om een belastingplichtige toe te staan de voorbelasting af te trekken in het belastingtijdvak dat voortvloeit uit de toepassing van artikel 167, zelfs wanneer het nationale recht van dit artikel afwijkt.

35 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Hamburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzet artikel 167 van [de btw-richtlijn] zich tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van voorbelasting reeds op het tijdstip van verrichting van de handeling ontstaat, ook al wordt naar nationaal recht de belasting door de goederenleverancier of dienstverrichter pas op het tijdstip van ontvangst van de vergoeding verschuldigd en is de vergoeding nog niet betaald?

2) Voor het geval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: verzet artikel 167 van [de btw-richtlijn] zich tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van voorbelasting niet kan worden uitgeoefend voor het belastingtijdvak waarin de vergoeding werd betaald, wanneer de belasting door de goederenleverancier of dienstverrichter pas op het tijdstip van ontvangst van de vergoeding verschuldigd wordt, de handeling reeds in een eerder belastingtijdvak is verricht en het recht op aftrek van voorbelasting voor dit eerdere tijdvak naar nationaal recht wegens verjaring niet meer kan worden uitgeoefend?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

36 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 167 van

de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting reeds op het tijdstip van verrichting van de handeling ontstaat, wanneer de belasting krachtens een nationale afwijking op grond van artikel 66, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn door de goederenleverancier of dienstverrichter pas op het tijdstip van ontvangst van de vergoeding verschuldigd wordt en deze vergoeding nog niet is betaald.

37 Deze rechter verduidelijkt dat volgens § 15, lid 1, punt 1, eerste volzin, UStG het recht op aftrek ontstaat wanneer de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, zonder dat rekening wordt gehouden met het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt door de goederenleverancier of de dienstverrichter. Het is met name niet van belang of de leverancier of dienstverrichter de belasting overeenkomstig § 16, lid 1, eerste volzin, UStG berekent aan de hand van de overeengekomen vergoedingen, dan wel deze overeenkomstig § 20 UStG berekent aan de hand van de ontvangen vergoedingen.

38 Om te beginnen moet worden ingegaan op de overwegingen van de verwijzende rechter betreffende de opvatting die voortvloeit uit een verklaring van de Raad en de Commissie die is opgenomen in een verslag betreffende de voorbereidende werkzaamheden voor artikel 17, lid 1, van richtlijn 77/388, volgens welke artikel 167 van de btw-richtlijn louter een richtsnoer, en geen dwingende regel bevat. In dit verband zij eraan herinnerd dat een dergelijke verklaring niet kan worden gebruikt bij de uitlegging van een bepaling van afgeleid recht wanneer, zoals in het hoofdgeding, de inhoud ervan niet in de tekst van de betrokken bepaling is terug te vinden en dus geen rechtskracht heeft (arrest van 26 februari 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, punt 18).

39 Volgens vaste rechtspraak van het Hof dient bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening te worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan deze bepaling deel uitmaakt (arrest van 27 januari 2021, De Ruiter, C-361/19, EU:C:2021:71, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Wat in de eerste plaats de bewoordingen van artikel 167 van de btw-richtlijn betreft, dient te worden vastgesteld dat deze duidelijk en ondubbelzinnig zijn, zoals de advocaat-generaal in punt 49 van zijn conclusie heeft opgemerkt. Dit artikel bevat een algemene regel volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting voor de afnemer van goederen of diensten ontstaat op het tijdstip waarop de desbetreffende btw verschuldigd wordt door de goederenleverancier of de dienstverrichter.

41 Wat in de tweede plaats de context van deze bepaling betreft, zij eraan herinnerd dat volgens artikel 63 van de btw-richtlijn het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

42 Volgens artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten echter, in afwijking van met name artikel 63, bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen uiterlijk bij ontvangst van de prijs verschuldigd wordt.

43 Als uitzondering op de regel in artikel 63 van de btw-richtlijn moet artikel 66 van deze richtlijn strikt worden uitgelegd [arrest van 16 mei 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

44 Het feit dat de Uniewetgever de reeks toelaatbare afwijkingen aanzienlijk heeft uitgebreid, doet vermoeden dat hij de lidstaten een ruime beoordelingsbevoegdheid heeft willen geven. Niettemin betekent dat niet dat een lidstaat over een beoordelingsmarge beschikt om een ander

tijdstip vast te stellen waarop de belasting verschuldigd wordt dan de in artikel 66, eerste alinea, onder a) tot en met c), van de btw-richtlijn bedoelde tijdstippen [arrest van 16 mei 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

45 Om tot een uitlegging van artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn te komen die in overeenstemming is met artikel 167 van deze richtlijn, dat bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, moet in gevallen waarin de belasting overeenkomstig artikel 66, eerste alinea, onder b), uiterlijk bij ontvangst van de prijs verschuldigd wordt, het recht op aftrek bijgevolg ook ontstaan op het tijdstip waarop de prijs wordt ontvangen.

46 In de derde plaats vindt deze conclusie steun in het door de btw-richtlijn nagestreefde doel. Ten eerste moet namelijk worden opgemerkt dat deze richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel invoert dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen. In overweging 24 van deze richtlijn wordt met name gepreciseerd dat de begrippen „belastbaar feit” en „verschuldigdheid van de belasting” moeten worden geharmoniseerd opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel op hetzelfde tijdstip ingaan. De Uniewetgever heeft de datum waarop de belastingschuld in alle lidstaten ontstaat, dus op een zo hoog mogelijk niveau willen harmoniseren om eenvormige heffing van deze belasting te garanderen (arrest van 2 mei 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punten 21 en 22).

47 Ten tweede zij eraan herinnerd dat het recht op btw-aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel vormt, dat in beginsel niet kan worden beperkt en dat onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen van de belastingplichtige hebben gedrukt (arrest van 21 november 2018, V&dan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Die regeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 21 november 2018, V&dan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Dienaangaande zij opgemerkt dat de conclusie in punt 45 van het onderhavige arrest een toepassing mogelijk maakt die in overeenstemming is met die beginselen. De belastingplichtige kan het recht op aftrek van de voorbelasting immers verkrijgen zodra de belasting verschuldigd wordt door de goederenleverancier of de dienstverrichter.

50 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het argument van de Duitse regering dat, aangezien de Bondsrepubliek Duitsland geen gebruik heeft gemaakt van de in artikel 167 bis van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid en ingevolge de onderlinge samenhang tussen de artikelen 63 en 167 van deze richtlijn, het recht op aftrek ontstaat zodra de goederenleveringen of de diensten worden verricht, en dit ongeacht het feit dat de belasting voor bepaalde belastingplichtigen verschuldigd wordt bij ontvangst van de prijs.

51 Zoals de advocaat-generaal in punt 51 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou de Uniewetgever – indien hij had beoogd dat het recht op aftrek steeds ontstaat op het tijdstip van de goederenlevering of de dienst – het tijdstip van het ontstaan van het recht op aftrek hebben gekoppeld aan het belastbare feit, dat niet wordt gewijzigd door de bijzondere regels in de artikelen 64 tot en met 67 van de btw-richtlijn, en niet aan het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, dat wel aan die regels is onderworpen.

52 Aan de conclusie in punt 45 van het onderhavige arrest kan evenmin worden afgedaan door het argument van de Duitse regering dat artikel 167 bis van de btw-richtlijn geen autonome werkingssfeer zou hebben naast artikel 167 van deze richtlijn, indien het recht op aftrek zou ontstaan op het tijdstip van betaling van de prijs in de gevallen die onder artikel 66, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn vallen.

53 Er zij aan herinnerd dat artikel 167 bis is ingevoegd in de btw-richtlijn om de lidstaten de mogelijkheid te bieden een uitzondering te maken met betrekking tot de datum waarop het recht op aftrek kan worden uitgeoefend voor belastingplichtigen die voor de btw-boekhouding gebruikmaken van een facultatief kasstelsel dat bedoeld is om de betaling van de belasting voor kleine ondernemingen te vereenvoudigen [arrest van 16 mei 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punt 34].

54 Artikel 167 bis bepaalt immers dat de lidstaten in het kader van een facultatieve regeling kunnen bepalen dat het recht op aftrek van de belastingplichtige wiens btw uitsluitend overeenkomstig artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn verschuldigd wordt, wordt uitgesteld totdat de btw op de voor hem verrichte goederenleveringen of diensten aan zijn leverancier of dienstverrichter is betaald.

55 Voor belastingplichtigen van wie de btw uitsluitend overeenkomstig artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn verschuldigd wordt, maakt artikel 167 bis het dus mogelijk het recht op aftrek uit te stellen totdat de betaling aan hun goederenleveranciers of dienstverrichters is verricht.

56 In dit verband moet worden benadrukt dat, zoals blijkt uit overweging 4 van richtlijn 2010/45, artikel 167 bis in de btw-richtlijn is ingevoegd ter ondersteuning van kleine en middelgrote ondernemingen die moeilijk de btw aan de bevoegde autoriteit kunnen voldoen voordat zij door hun afnemers zijn betaald, en om de lidstaten de mogelijkheid te bieden een facultatief kasstelsel in te voeren dat geen negatieve gevolgen zal hebben voor de cashflow van hun btw-ontvangsten.

57 Artikel 167 bis van de btw-richtlijn behoort dus tot een facultatieve regeling die de lidstaten kunnen vaststellen en waarvan de toepassing zelf deel uitmaakt van de reeds in artikel 66, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn neergelegde afwijking. Het verband tussen de verschuldigdheid van de belasting door de goederenleverancier of de dienstverrichter en het recht van de belastingplichtige op onmiddellijke aftrek van de voorbelasting kan dus alleen in gevallen die onder artikel 167 bis vallen worden verbroken.

58 In dit verband heeft artikel 167 bis van de btw-richtlijn, zoals de advocaat-generaal in punt 66 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, een veel beperktere werkingssfeer dan artikel 66, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn, aangezien deze laatste bepaling aanvankelijk niet als doel had om kasstelselregelingen voor kleine en middelgrote ondernemingen in te voeren, niet in een in een bovengrens voor de omzet voorziet en niet verlangt dat de afwijking voor de betrokken belastingplichtigen facultatief is.

59 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat artikel 167 bis betrekking heeft op een specifieke en

zeer beperkte afwijking die niet kan afdoen aan de conclusie in punt 45 van het onderhavige arrest.

60 In casu moet ten eerste worden opgemerkt dat de Bondsrepubliek Duitsland heeft gebruikgemaakt van de in artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt namelijk dat de Duitse wetgever heeft gebruikgemaakt van de hem door deze bepaling geboden mogelijkheid door in § 13, lid 1, punt 1, onder b), UStG te bepalen dat de belasting, ingeval deze wordt berekend op basis van de ontvangen vergoedingen voor leveringen en andere prestaties, verschuldigd wordt na afloop van de aangifteperiode waarin deze vergoedingen zijn ontvangen.

61 Wat ten tweede de vraag betreft of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen en belastingplichtigen respectievelijk onder de in artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn bedoelde „handelingen” of „categorieën belastingplichtigen” vallen, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat Kollaustraße en haar verhuurder overeenkomstig § 20 UStG toestemming hebben gekregen van de belastingdienst om de btw niet te berekenen op basis van de overeengekomen vergoedingen, maar op basis van de ontvangen vergoedingen. Zij behoorden dus, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, tot de belastingplichtigen voor wie de btw uiterlijk bij ontvangst van de prijs verschuldigd wordt in de zin van artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn.

62 Onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties met betrekking tot de voorwaarden voor de toepassing van de nationale afwijking op grond van artikel 66, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn en artikel 167 van deze richtlijn, is het recht op aftrek van Kollaustraße dus ontstaan op het tijdstip waarop haar verhuurder de prijs had ontvangen.

63 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 167 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting reeds op het tijdstip van verrichting van de handeling ontstaat, wanneer de belasting krachtens een nationale afwijking op grond van artikel 66, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn door de goederenleverancier of dienstverrichter pas op het tijdstip van ontvangst van de vergoeding verschuldigd wordt en deze vergoeding nog niet is betaald.

Tweede vraag

64 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

65 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting reeds op het tijdstip van verrichting van de handeling ontstaat, wanneer de belasting krachtens een nationale afwijking op grond van artikel 66, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, door de goederenleverancier of

dienstverrichter pas op het tijdstip van ontvangst van de vergoeding verschuldigd wordt en deze vergoeding nog niet is betaald.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.