



Datum van inontvangstneming : 09/03/2020

Zaak C-46/20

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof

Datum van indiening:

29 januari 2020

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 september 2019

Verzoeker en verzoeker tot Revision:

Z

Verweerder en verweerder in Revision:

Finanzamt G

Onderwerp van het hoofdgeding

Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van voorbelasting – Recht van de belastingplichtige om een goed voor gemengd gebruik te bestemmen voor zijn privévermogen of zijn onderneming – Toelaatbaarheid van een vervaltermijn voor de bestemming voor de onderneming – Toelaatbaarheid van een vermoeden van de bestemming voor het privévermogen bij gebreke van toereikende tegengestelde aanwijzingen

Onderwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Verzet artikel 168, onder a), juncto artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk

stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan het recht op aftrek van voorbelasting in gevallen waarin bij de verwerving van een goed of dienst een keuzerecht bestaat ten aanzien van de bestemming, is uitgesloten indien niet binnen de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemmingskeuze is gemaakt?

- 2) Verzet artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan een bestemming voor privédoeleinden wordt aangenomen respectievelijk er een vermoeden in die zin bestaat, indien er geen sprake is van (toereikende) aanwijzingen voor een bestemming voor bedrijfsdoeleinden?

Aangehaalde Unierechtelijke bepalingen

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, in het bijzonder de artikelen 167, 168, 168 bis, 179, 250, 252 en 273

Aangehaalde nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting, hierna: „UStG”), in het bijzonder §§ 15 en 16

Summiere uiteenzetting van de feiten en het geding

- 1 Het geschil betreft de aftrek, als voorbelasting, van de omzetbelasting die in 2014 bij de bouw van een fotovoltaïsche installatie is betaald. Verzoeker gebruikte de door de installatie opgewekte stroom deels zelf, deels leverde hij deze aan een elektriciteitsnet van een energieleverancier. De in 2014 gesloten terugleveringsovereenkomst voorzag in een vergoeding exclusief btw. De door verzoeker geclaimde aftrek van voorbelasting, die hij voor het eerst in zijn met vertraging ingediende jaaraangifte omzetbelasting voor 2014 heeft aangevoerd, is door verweerder afgewezen omdat de fotovoltaïsche installatie niet tijdig was bestemd voor het ondernemingsvermogen. Bezwaar en beroep bleven zonder resultaat. Thans wordt de zaak behandeld door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken; „hierna: BFH”).

Korte weergave van de motivering van de verwijzing

Opmerkingen vooraf

- 2 Op grond van § 15, lid 1, eerste alinea, punt 1, eerste zin, UStG mag de ondernemer de wettelijk verschuldigde belasting over door een andere ondernemer voor zijn onderneming zijn verrichte diensten, als voorbelasting in aftrek brengen. De op grond van § 15 UStG aftrekbare bedragen aan voorbelasting moeten in aftrek worden gebracht voor het aangiftetijdvak waarbinnen ze vallen (§ 16, lid 2, zin 1, UStG).
- 3 Dienovereenkomstig is in artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 bepaald dat de belastingplichtige gerechtigd is de btw die verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen. Krachtens artikel 167 van richtlijn 2006/112 ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.
- 4 Bij het aanschaffen van een ongedeeld goed, dat gemengd, dus voor zakelijke en privédoeleinden, wordt gebruikt of moet worden gebruikt, heeft op grond van de rechtspraak van het BFH en van het Hof (o.a. arresten van 11 juli 1991, [REDACTED] C-97/90, EU:C:1991:315; 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punten 53 e.v., en 9 juli 2015, [REDACTED] C-331/14, EU:C:2015:456, punt 20) de ondernemer een keuzerecht van bestemming. Hij kan het goed in zijn geheel in zijn privévermogen behouden, volledig voor zijn onderneming bestemmen of naar evenredigheid van het zakelijke gebruik voor zijn onderneming bestemmen.

Beoordeling van het geval volgens nationale rechtspraak

- 5 Volgens de nationale rechtspraak is voor de volledige of gedeeltelijke bestemming van een goed voor de onderneming vereist dat de belastingplichtige tijdig een expliciet met documenten vastlegde bestemmingskeuze heeft gemaakt. Omdat aan de daarvoor door het BFH opgestelde criteria – in het bijzonder een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemming vóór het verstrijken van de termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting – in het onderhavige geval niet is voldaan, zou aftrek van voorbelasting niet mogelijk zijn.

Verwijzing naar het Hof

- 6 Met het oog op het arrest van het Hof van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), is de vraag gerezen of de tot nu toe door het BFH ontwikkelde en toegepaste criteria voor het uitoefenen van het keuzerecht van de bestemming verenigbaar zijn met het Unierecht.

Eerste prejudiciële vraag

- 7 Met de eerste prejudiciële vraag moet worden verduidelijkt of een lidstaat een vervalt termijn voor het bestemmen voor het ondernemingsvermogen mag voorschrijven. Indien de in het arrest Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) geformuleerde beginselen kunnen worden toegepast op het onderhavige geval, zouden de jaaraangifte omzetbelasting voor 2014, het bedrijfsmatige gebruik van de fotovoltaïsche installatie of het sluiten van de terugleveringsovereenkomst, als voldoende aanwijzingen voor een bestemming voor bedrijfsdoeleinden kunnen worden beschouwd.
- 8 a) Weliswaar gaat het Unierecht uitdrukkelijk uit van een „bestemming” van goederen (vgl. artikel 168 bis, lid 1, van richtlijn 2006/112). Het bevat echter geen regelingen met betrekking tot het soort en het tijdstip van de gedocumenteerde vastlegging van de „bestemmingskeuze” als bedoeld in de BFH-rechtspraak ofwel het door het Hof in zoverre synoniem gebruikte begrip „handelen als belastingplichtige” (vgl. bijvoorbeeld arresten [REDACTED] EU:C:1991:315, punten 14 en 19, en Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punt 34).
- 9 b) Het basisbeginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien aan de materiële voorwaarden daarvoor is voldaan, zelfs wanneer de belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg hebben dat de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting wordt verhinderd (arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punten 37, 42, en 21 november 2018, [REDACTED] C-664/16, EU:C:2018:933, punt 41).
- 10 c) De lidstaten kunnen echter op grond van artikel 167 en artikel 179, lid 1, van richtlijn 2006/112 van de belastingplichtige verlangen dat hij zijn recht op aftrek van voorbelasting uitoefent gedurende het tijdvak waarin het is ontstaan (arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 53). En uit artikel 250, lid 1, van richtlijn 2006/112 volgt dat in de in te dienen aangifte alle gegevens moeten staan die nodig zijn om het bedrag van de aftrek vast te stellen. Daartoe behoort ook de gedocumenteerde vastlegging van de bij de aanschaf of vervaardiging van een goed gemaakte bestemmingskeuze, omdat dat een voorwaarde voor aftrek van voorbelasting is.
- 11 Afgezien van artikel 252 van richtlijn 2006/112, dat voor lidstaten de mogelijkheid biedt om voor de belastingaangifte termijnen vast te leggen, hebben de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 algemeen de mogelijkheid om maatregelen vast te stellen om een juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen. Meer bepaald zijn de lidstaten bij gebreke van Unierechtelijke bepalingen ter zake bevoegd om in de volgens hen geschikte sancties te voorzien in geval van niet-naleving van de formele voorwaarden van

het Unierecht voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting (vgl. arresten van 26 april 2017, [REDACTED] C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59, en 8 mei 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de beginselen daarvan, met name de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw (vgl. arresten van 28 juli 2016, [REDACTED] C-332/15, EU:C:2016:614, punt 49, en EN.SA., EU:C:2019:374, punt 39).

- 12 d) Het feit dat het een materiële voorwaarde is dat het keuzerecht ten aanzien van de bestemming op het tijdstip van de afname van het goed of de dienst wordt uitgeoefend, pleit voor verenigbaarheid met het Unierecht van het vereiste dat een bestemmingskeuze binnen een bepaalde termijn wordt gemaakt. Een levering of dienst wordt immers slechts voor de onderneming verworven, respectievelijk de ondernemer handelt op het tijdstip van het verwerven van de prestatie slechts als belastingplichtige indien de prestatie op het tijdstip van verkrijging voor het (beoogde) gebruik ten behoeve van een duurzame en tegen betaling uitgeoefende activiteit wordt verworven (arresten [REDACTED] EU:C:1991:315, punt 15; Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, punt 57; Klub van 22 maart 2012, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 39).
- 13 Dat de bestemmingskeuze expliciet moet worden gedocumenteerd, is een inherente eigenschap ervan en maakt de bestemmingskeuze daarom niet tot een formele voorwaarde voor aftrek van voorbelasting. In zoverre beklemt ook het Hof dat het voornemen om een economische activiteit uit te oefenen door objectieve factoren moet zijn gestaafd (arrest Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punt 39).
- 14 e) De door de rechtspraak van het BFH ontwikkelde termijn voor een gedocumenteerde vastlegging kan Unierechtelijk worden gebaseerd op de regelgevende bevoegdheid voor de formele eisen voor het uitoefenen van het recht op de aftrek van voorbelasting in titel XI van richtlijn 2006/112 (vgl. arrest [REDACTED] EU:C:2016:614, punten 47 e.v.). Daarvoor pleit het hiaat in de regelgeving in artikel 168, onder a), juncto artikel 167 van richtlijn 2006/112 met betrekking tot het uitoefenen van het keuzerecht ten aanzien van de bestemming.
- 15 aa) Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat het vaststellen van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over economische en niet-economische activiteiten, nu richtlijn 2006/112 op dit punt zwijgt, tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort (arrest van 8 mei 2019, Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punt 29). Ook beschikken de lidstaten met betrekking tot de middelen voor het bereiken van de in artikel 273 van richtlijn 2006/112 genoemde doelen over een beoordelingsmarge (arrest van 21 november 2018, [REDACTED] C-648/16, EU:C:2018:932, punt 35 alsmede aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 16 bb) Met betrekking tot de door artikel 252 van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid voor termijnregelingen heeft het Hof bovendien reeds beslist dat er

geen bezwaar kan worden gemaakt tegen regelingen die voor het uitoefenen van het recht op aftrek van voorbelasting voorzien in een vervalttermijn van twee jaar (arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, punten 45 e.v., en [REDACTED] EU:C:2016:614, punten 36 e.v.). Dit moet ook gelden voor een vastleggingstermijn voor de bestemmingskeuze.

- 17 cc) Voor overeenstemming van de bestemmingstermijn met het Unierecht pleit bovendien dat de mogelijkheid om het recht op aftrek zonder tijdsbeperking uit te oefenen haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel. Dit beginsel vereist immers dat de fiscale positie van de belastingplichtige met betrekking tot zijn rechten en plichten jegens de belastingautoriteiten niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (vgl. arresten Ecotrade, EU:C:2008:267, punt 44; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punt 48, en [REDACTED] EU:C:2016:614, punt 33).
- 18 f) Het Hof geeft echter in het arrest Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, punten 38 e.v.) verschillende aanwijzingen voor een handelen als belastingplichtige dat recht geeft op aftrek van voorbelasting, waarvan de belastingautoriteiten niet noodzakelijkerwijs tijdig kennis krijgen. Bovendien wordt benadrukt dat het ontbreken van een uitdrukkelijke uiting aangaande de bestemming een latere aftrek van voorbelasting niet uitsluit (arrest Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punt 47).
- 19 aa) Weliswaar ging het in het arrest Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) niet om het ontstaan van een recht op aftrek van voorbelasting, maar om een correctie van de aftrek. Het Hof toetst daar in punt 34 echter het „handelen als belastingplichtige”, dat eveneens een noodzakelijke voorwaarde voor aftrek van voorbelasting is.
- 20 bb) Bovendien rijst de vraag of de uitlatingen in het arrest Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) ook gelden in het geval van een privaatrechtelijke ondernemer die een keuzerecht ten aanzien van de bestemming heeft, terwijl een dergelijk keuzerecht ten aanzien van de bestemming bij niet-economische activiteit niet bestaat. Zo heeft het BFH in ieder geval tot nu toe de uiteenzettingen in de punten 35 en volgende van het arrest van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07 (EU:C:2009:88) opgevat. Deze verschillen zouden ertegen kunnen pleiten dat de in het arrest Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) geformuleerde maatstaven kunnen worden overgedragen.
- 21 cc) Vasthouden aan de vereiste dat tijdig een bestemmingskeuze wordt gemaakt, zou echter in strijd kunnen zijn met het neutraliteitsbeginsel. Als bij de overheid alleen een negatieve bestemmingskeuze aftrek van voorbelasting uitsluit, kan het bij de particuliere individuele ondernemer immers niet beslissend zijn dat een keuze ten aanzien van de bestemming tijdig is gemaakt, tenminste voor zover er geen redenen te geven zijn voor een verschillende behandeling van individuele ondernemers en de overheid.

De tweede prejudiciële vraag

- 22 De tweede vraag betreft het rechtsgevolg van het overschrijden van de termijn.
- 23 Het Hof heeft in punt 47 van het arrest Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) overwogen: „Om te besluiten dat een goed door de belastingplichtige als zodanig is verworven, kan het weliswaar voldoende zijn dat bij de verwerving op eenduidige en expliciete wijze uiting is gegeven aan het voornemen om het goed voor economisch gebruik te bestemmen, maar het ontbreken van een dergelijke uiting sluit niet uit dat impliciet blijkt van een dergelijk voornemen.” In zoverre is het de vraag of dit verenigbaar is met het beginsel dat niet kan worden aangenomen dat er sprake is van bestemming voor de onderneming als daarvoor geen (voor de belastingautoriteiten kenbare) aanwijzingen bestaan.
- 24 Volgens het Hof moet bij de beoordeling of er sprake is van een handelen als belastingplichtige van een ruime uitlegging worden uitgegaan en in elk individueel geval dienen verschillende aanwijzingen in aanmerking te worden genomen (arrest Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punten 47 e.v.). Met name tegen de achtergrond van de conclusie van de advocaat-generaal, waarnaar het Hof in dit verband heeft verwezen (punt 54), kan dit zo opgevat moeten worden dat er een vermoeden van een „verkrijging als belastingplichtige” bestaat als een ondernemer een goed verkrijgt dat naar zijn aard in principe ook bedrijfsmatig kan worden gebruikt, en er geen bestemming voor uitsluitend privégebruik heeft plaatsgevonden, temeer daar het feit dat er bewust geen keuze is gemaakt ten aanzien van de bestemming, geen nadelige gevolgen mag hebben.
- 25 Voor het vermoeden dat er in beginsel sprake is van bestemming voor het ondernemingsvermogen, zou het doel van het keuzerecht ten aanzien van de bestemming kunnen pleiten. Met het keuzerecht ten aanzien van de bestemming dient immers om redenen van fiscaalrechtelijke neutraliteit te worden voorkomen dat een aanvankelijk deels privé-, maar later verdergaand zakelijk gebruik van een goed leidt tot een belasting met btw op grond van de aanschaf of de fabricage van het goed (arrest [REDACTED] van 23 april 2009, C-460/07, EU:C:2009:254, punt 47).
- 26 In ieder geval zou een dermate ruime uitlegging uitsluiten dat er in beginsel zou moeten worden uitgegaan van het vermoeden dat een goed waarvoor geen bestemming is aangegeven, aan privégebruik moet worden toegewezen.
- 27 Tegen een veronderstelde bestemming voor bedrijfsmatige doeleinden bij het ontbreken van aanwijzingen, pleit daarentegen het feit dat de bestemming een keuzerecht van de belastingplichtige is, dat hij moet uitoefenen, zodat een handelen in welke vorm dan ook noodzakelijk is.
- 28 Anderzijds pleit tegen een veronderstelde bestemming voor de zakelijke sfeer bij het ontbreken van tekenen van bewijs dat de bestemming een keuzerecht van de belastingplichtige is, dat hij moet uitoefenen, zodat een handelen in welke vorm dan ook noodzakelijk is.

- 29 Voor een gelijke behandeling als de in zaak C-45/20 gegeven situatie pleit dat volgens de rechtspraak van het Hof een persoon die goederen ten behoeve van een economische activiteit verwerft, dit als belastingplichtige doet (arrest van 29 april 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, punten 28 e.v.), en voorbereidende werkzaamheden reeds aan de economische activiteit dienen te worden toegerekend (vgl. arresten van 14 februari 1985, [REDACTED] C-268/83, EU:C:1985:74, punt 23; 1 maart 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, punt 28). Daarom moet eenieder die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft om een economische activiteit aan te vangen en hiertoe de eerste investeringsuitgaven doet, als belastingplichtige worden beschouwd (vgl. arresten van 8 juni 2000, [REDACTED] C-400/98, EU:C:2000:304, punt 34, en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018, 834, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het is juist dat de belastingdienst hiervoor objectieve bewijzen mag verlangen (vgl. arrest [REDACTED] EU:C:1985:74, punt 24). In het onderhavige geschil kan de terugleveringsovereenkomst echter als dergelijk bewijs worden aangemerkt. Daarnaast is voorzien in een deels eigen gebruik van de opgewekte stroom voor privédoeleinden (vgl. met betrekking tot de economische activiteit bij het opwekken van stroom het arrest van 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C-219/12, EU:C:2013:413).