



Datum van inontvangstneming : 18/02/2020

Zaak C-9/20

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

10 januari 2020

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Hamburg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 december 2019

Verzoekster:

Grundstücksgemeinschaft [REDACTED]

Verweerder:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

Finanzgericht Hamburg

Beslissing

In het geding

Grundstücksgemeinschaft [REDACTED]

[OMISSIS] Hamburg

- verzoekster -

[OMISSIS]

t e g e n

Finanzamt Hamburg-Oberalster (Duitse belastingdienst Hamburg-Oberalster)

[OMISSIS]

- verweerder -

i n z a k e omzetbelasting 2013-2015
 vooruitbetaling van omzetbelasting 2016

heeft het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter Hamburg, Duitsland),
[OMISSIS] op 10 december 2019 [OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 2]

beslist:

I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) de volgende vragen voorgelegd met het verzoek om een prejudiciële beslissing:

1. Verzet artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zich tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van voorbelasting reeds op het moment van verrichting van de handeling ontstaat, ook al wordt naar nationaal recht de belasting door de goederenleverancier of dienstverrichter pas op het moment 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 richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde 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 moment 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?

II. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan. [Or. 3]

KENNISGEVING VAN RECHTSMIDDELEN

[OMISSIS] [Or. 4]

A. Feiten en voorwerp van het geding

- 1 Partijen zijn het oneens over de vraag of het recht van de dienstontvanger op aftrek van voorbelasting op grond van § 15, lid 1, eerste zin, punt 1, van het Duitse Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting (UStG)) reeds ontstaat op het moment van de verrichting van de dienst dan wel pas op het

moment van betaling van de vergoeding, ingeval de dienstverrichter de omzetbelasting op grond van de ontvangen vergoedingen berekent (zogenoemde Ist-Versteuerer (belastingplichtige op kasbasis)).

- 2 Verzoekster, een vennootschap naar burgerlijk recht (Gesellschaft bürgerlichen rechts), verhuurde in de betrokken jaren een voor bedrijfsdoeleinden bestemd onroerend goed. Verzoekster had dit onroerend goed op haar beurt ook weer gehuurd. Zowel verzoekster als haar verhuurster had rechtsgeldig afstand gedaan van een belastingvrijstelling voor dergelijke handelingen van verhuur en derhalve gekozen voor omzetbelasting. Aan beiden had de Duitse belastingdienst overeenkomstig § 20 UStG de toestemming verleend om de belasting niet op grond van de overeengekomen vergoedingen, maar van de ontvangen vergoedingen te berekenen. Met de huurovereenkomst beschikte verzoekster over een doorlopende factuur die voldeed aan de wettelijke vereisten..
- 3 Vanaf 2004 werd uitstel van betaling verleend voor een deel van de door verzoekster verschuldigde huur. Dit had tot gevolg dat verzoekster in de jaren 2013 tot en met 2016 betalingen heeft verricht voor het ter beschikking stellen van het onroerende goed in de jaren 2009 tot en met 2012. In concreto zie de toerekening van de betalingen er als volgt uit:

| | | |
|-------|----------------------|-----------------------|
| 2013: | 22.382.00 EUR | voor huurperiode 2009 |
| | <u>16.898.00 EUR</u> | voor huurperiode 2010 |
| | 39.280.00 EUR | |
| 2014: | 14.075,98 EUR | voor huurperiode 2010 |
| | <u>25.204.02 EUR</u> | voor huurperiode 2011 |
| | 39.280,00 EUR | |
| 2015: | 5.769,30 EUR | voor huurperiode 2011 |
| | <u>1.370.70 EUR</u> | voor huurperiode 2012 |
| | 7.140,00 EUR | |
| 2016: | <u>7.140.0 EUR</u> | voor huurperiode 2012 |
| | 7.140.0 EUR | |

[Or. 5]

- 4 Bovendien heeft de verhuurster in het jaar 2016 de resterende schuld van verzoekster ten belope van 22.462,62 EUR kwijtgescholden.
- 5 Deze betalingen waren telkens inclusief 19 % omzetbelasting. Verzoekster oefende haar recht op aftrek van voorbelasting – ongeacht de huurperiode waarvoor de betalingen bestemd waren – steeds uit in de aangifteperiode respectievelijk het kalenderjaar waarin de betaling werd verricht.
- 6 Tegen deze handelwijze werd bezwaar gemaakt tijdens een omzetbelastingcontrole. De inspecteur was van mening dat het recht op aftrek van voorbelasting reeds op het moment van verrichting van de handeling – in casu het maandelijks ter beschikking stellen van het onroerend goed – was ontstaan en

daarom telkens voor het betreffende tijdvak had moeten worden uitgeoefend. Hierna werden op 15 juni 2017 de betreffende omzetbelastingaanslagen voor de jaren 2011 tot en met 2015 alsmede de betreffende aanslagen inzake de vooruitbetaling van omzetbelasting voor 2016 vastgesteld. Daarin werd de voorbelasting niet meer aan de hand van de in elk jaar verrichte betalingen, maar aan de hand van de voor elk jaar overeengekomen huur berekend. Dit had in de betrokken jaren de volgende fiscale gevolgen:

- 2013: minder voorbelasting respectievelijk btw ten belope van 6.271,60 EUR
- 2014: minder voorbelasting respectievelijk btw ten belope van 6.271,60 EUR
- 2015: minder voorbelasting respectievelijk btw ten belope van 1.140,00 EUR
- 2016: minder voorbelasting respectievelijk btw ten belope van 4.726,47 EUR

- 7 Voor de jaren 2011 en 2012 werd de belasting verminderd met 2.759,79 EUR respectievelijk 2.665,32 EUR, aangezien in die jaren nieuwe huurachterstanden waren ontstaan die hoger waren dan de voor de voorafgaande jaren verrichte betalingen. De aanslagen voor 2011 en 2012 zijn derhalve niet aan de orde in het onderhavige geding.
- 8 De aanslagen voor de jaren vóór 2011 werden niet herzien, aangezien de vaststelling van de belasting in zoverre reeds was verjaard. Ook deze aanslagen zijn niet aan de orde in het onderhavige geding. Per saldo leidt dit ertoe dat de omzetbelasting die is inbegrepen in de huurbetalingen in de jaren 2013 en 2014 voor de huurperioden 2009 en 2010, bij verzoekster niet als voorbelasting in aanmerking werd genomen. **[Or. 6]** In de jaren 2009 en 2010 heeft verzoekster [het recht op aftrek van] deze voorbelasting niet uitgeoefend. Voor de jaren 2013 en 2014 wordt dit recht door verweerder niet erkend, omdat het recht op aftrek van voorbelasting volgens verweerder reeds in 2009 respectievelijk 2010 was ontstaan en reeds toen had moeten worden uitgeoefend.
- 9 Verzoekster heeft op 3 juli 2017 bezwaar aangetekend tegen de op 15 juni 2017 opgelegde omzetbelastingaanslagen respectievelijk aanslagen van vooruitbetalingen van omzetbelasting voor de jaren 2013 tot en met 2016. De bezwaren werden op 8 november 2017 afgewezen. Naar aanleiding daarvan heeft verzoekster op 28 november 2017 beroep ingesteld.
- 10 Verzoekster voert aan dat de bestreden aanslagen in strijd zijn met richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn). Op grond daarvan is de opvatting van verweerder, namelijk dat het recht op aftrek van voorbelasting steeds reeds op het tijdstip van uitvoering van de handeling ontstaat, niet juist. Als de dienstverrichter de belasting berekent op grond van de ontvangen vergoedingen, ontstaat het recht van de dienstontvanger op [aftrek van] voorbelasting veeleer juist pas op het moment dat de dienstontvanger de vergoeding of tegenprestatie heeft betaald. Verzoekster heeft haar recht op [aftrek

van] voorbelasting daarom terecht altijd pas in het jaar waarin de betaling is verricht, uitgeoefend.

B. Relevante bepalingen

I. Nationaal recht

- 11 De relevante bepalingen van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: UStG) luiden als volgt:

§ 13 Verschuldigd worden van de belasting

(1) De belasting wordt verschuldigd

1.

voor leveringen en overige diensten

a)

in geval van de berekening van de belasting op grond van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste zin): 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 [**Or. 7**] de vergoeding of een deel van de vergoeding wordt ontvangen voordat de prestatie of de gedeeltelijke prestatie is verricht, wordt de belasting in zoverre 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 [...].”

§ 15 Aftrek van voorbelasting

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. De uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting veronderstelt dat de ondernemer beschikt over een volgens de §§ 14 en 14a opgestelde factuur. [...]

§ 16 Belastingberekening, belastingtijdvak en individuele belasting

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. [...]

§ 20 Berekening van de belasting op grond van de ontvangen vergoedingen

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 (Duits 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 (Duitse wet op de inkomstenbelasting),

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

[...]

II. Unierecht

12 Naar de opvatting van de verwijzende rechter zijn voor het hoofdeding de volgende bepalingen van de btw-richtlijn van belang: **[Or. 8]**

Artikel 63

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

Artikel 66

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

[...]

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

[...]

Artikel 167

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

Artikel 167 bis

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.

[...]

Artikel 179

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.

[...]

Artikel 180

De lidstaten kunnen een belastingplichtige een aftrek toestaan die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 is toegepast.

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:

[...]

7bis. wanneer de btw verschuldigd wordt op het moment **[Or. 9]** 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 „kastelsel”;

[...]

C. Motivering van de prejudiciële verwijzing

I. Eerste prejudiciële vraag

- 13 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn zonder uitzondering steeds pas ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, dan wel of de lidstaten – zoals verweerder aanvoert – mogen afwijken van dit beginsel, wanneer in het nationale recht gebruik werd gemaakt van de facultatieve regeling van artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn en naar nationaal recht de belasting door de dienstverrichter dus pas verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de vergoeding is ontvangen.

1. Juridische beoordeling naar nationaal recht

- 14 Naar nationaal recht lijkt de opvatting van verweerder juist te zijn. Overeenkomstig § 15, lid 1, eerste zin, punt 1, UStG ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip waarop de levering of overige dienst is verricht.
- 15 In dit verband is niet van belang wanneer de belasting door de dienstverrichter verschuldigd wordt. In het bijzonder is niet relevant of de dienstverrichter de omzetbelasting overeenkomstig § 16, lid 1, eerste zin, UStG op grond van de overeengekomen vergoedingen berekent (zogenoemde Soll-Versteurer (belastingplichtige op transactiebasis)) dan wel of hij deze overeenkomstig § 20 UStG op grond van de ontvangen vergoedingen berekent (zogenoemde Ist-Versteurer (belastingplichtige op kasbasis)). In de gevallen zoals bedoeld in § 20 UStG wordt de belasting overeenkomstig § 13, lid 1, onder b), UStG weliswaar pas verschuldigd op het tijdstip waarop de dienstverrichter de vergoeding ontvangt. De bepaling in § 20 UStG heeft evenwel geen gevolgen voor het tijdstip van het recht van de dienstontvanger op aftrek van voorbelasting [OMISSIS] **[Or. 10]** [OMISSIS].
- 16 Niets anders blijkt uit het feit dat het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 15, lid 1, eerste zin, punt 1, UStG uitsluitend betrekking heeft op de „wettelijk verschuldigde belasting”. Hieruit kan niet worden afgeleid dat het recht op [aftrek van] voorbelasting veronderstelt dat de dienstverrichter de belasting reeds verschuldigd moet zijn. Door dit kenmerk wordt in wezen verduidelijkt dat er sprake moet zijn van een op grond van het UStG belastbare en belaste handeling en dat een onjuist vermelde belasting geen recht geeft op aftrek van voorbelasting [OMISSIS].
- 17 Voor de aftrek van voorbelasting door de dienstontvanger is het evenmin van belang of hij zelf op grond van de overeengekomen of de ontvangen vergoedingen wordt belast. De Duitse wetgever heeft geen gebruik gemaakt van de in artikel 167bis van de btw-richtlijn opgenomen mogelijkheid om de aftrek van

voorbelasting bij de zogenoemde Ist-Versteuerer afhankelijk te stellen van de betaling van de vergoeding.

- 18 Naar nationaal recht ontstaat het recht van de dienstontvanger op [aftrek van] voorbelasting derhalve ook dan reeds op het moment van de uitvoering van de handeling wanneer de dienstverrichter een zogenoemde Ist-Versteuerer is en de vergoeding nog niet heeft ontvangen. De dienstontvanger verkrijgt dan een recht op [aftrek van] voorbelasting, hoewel de dienstverrichter de overeenkomstige omzetbelasting nog niet verschuldigd is.

2. Twijfels over de uitlegging van het Unierecht

- 19 Artikel 167 van de btw-richtlijn zou aanleiding kunnen geven voor een afwijkende beoordeling. Volgens deze bepaling ontstaat het recht van de dienstontvanger op [aftrek van] voorbelasting pas op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.
- 20 a) Volgens artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde categorieën belastingplichtigen pas op het tijdstip van ontvangst **[Or. 11]** van de vergoeding verschuldigd wordt. Van deze mogelijkheid heeft de nationale wetgever in § 13, lid 1, onder b), UStG gebruik gemaakt. Ook in die gevallen ontstaat het recht op [aftrek van] voorbelasting volgens het nationale recht echter reeds op het tijdstip waarop de levering of overige dienst is verricht. Bij een strikte toepassing staat artikel 167 van de btw-richtlijn derhalve haaks op het nationale recht, aangezien het in artikel 167 van de btw-richtlijn geregelde verband tussen het verschuldigd worden van de belasting en het recht op [aftrek van] voorbelasting ongedaan is gemaakt [OMISSIS]. Het Hof heeft – voor zover te overzien – nog geen uitspraak gedaan over deze vraag (open gelaten in het arrest van het Hof van 16 mei 2013, C-169/12, punten 33 e.v.).
- 21 Naast de duidelijke bewoordingen van de bepaling zou ook het nieuwe artikel 226, punt 7bis, van de btw-richtlijn kunnen pleiten voor een consequente toepassing van artikel 167 van de btw-richtlijn; dit artikel werd ingevoerd bij richtlijn 2010/45/EU van 13 juli 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft (PB 2010 L 189, 1 – zogenoemde factureringsrichtlijn). Op grond daarvan moet een factuur de vermelding „kasstelsel” bevatten, wanneer het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, aansluit bij artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn en het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Door deze aanvullende vermelding op de factuur wordt de dienstontvanger ervan op de hoogte gesteld dat de dienstverrichter op grond van de ontvangen vergoedingen wordt belast, en kan hij hieruit de met het oog op de aftrek van voorbelasting geboden conclusies trekken. In de rechtsleer wordt het standpunt ingenomen dat uit artikel 226, punt 7bis, van de btw-richtlijn

voortvloeit dat het in artikel 167 van de btw-richtlijn geregelde verband tussen het verschuldigd worden van de belasting en het recht op [aftrek van] voorbelasting thans dwingend is [OMISSIS].

- 22 Richtlijn 2010/45/EU had uiterlijk op 31 december 2012 moeten worden omgezet in nationaal recht; desondanks heeft de Duitse wetgever artikel 226, punt 7bis, van de btw-richtlijn niet omgezet. Tegen de achtergrond van de rechtsituatie in Duitsland lijkt dit logisch; op grond daarvan hoeft de ontvanger van de factuur niet te worden geïnformeerd of degene die de factuur uitvaardigt, op grond van de ontvangen vergoedingen wordt belast, aangezien dit geen gevolgen heeft voor de aftrek van voorbelasting. **[Or. 12]**
- 23 b) De rechtssituatie naar nationaal recht is evenwel verenigbaar met artikel 167 van de btw-richtlijn als artikel 167 van de btw-richtlijn geen dwingende regel is, maar slechts een „richtsnoer” [OMISSIS].
- 24 Dat artikel 167 van de btw-richtlijn slechts een richtsnoer is, zou kunnen worden afgeleid uit de genotuleerde verklaring van de Raad en de Commissie bij 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 – Uniforme grondslag (PB 1977 L 145, 1) [OMISSIS]. Artikel 17, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG is de gelijkkluidende voorloperbepaling van artikel 167 van de btw-richtlijn. Volgens de genotuleerde verklaring kunnen de lidstaten afwijken van het in artikel 17, lid 1, van de richtlijn neergelegde beginsel als de leverancier of dienstverrichter op grond van zijn inkomsten wordt belast [OMISSIS].
- 25 Het is evenwel de vraag of deze verklaring kan worden gebruikt bij de uitlegging van de btw-richtlijn. In de notulen opgenomen verklaringen kunnen weliswaar in beginsel dienen ter onderbouwing van de uitlegging van handelingen van de Europese Unie (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van 19 juni 2008, C-319/06, punt 32). Volgens de rechtspraak van het Hof kunnen dergelijke verklaringen evenwel niet in aanmerking worden genomen voor de uitlegging van een richtlijn wanneer de inhoud ervan niet in de tekst van de betrokken bepaling is terug te vinden (arresten van het Hof van 23 februari 1988, 429/85, punt 9, 26 februari 1991, C-292/89, punt 18, 29 mei 1997, C- 329/95, punt 23, en 3 december 1998, C-368/96, punt 26).
- 26 Bijgevolg is het van belang of de inhoud van de genotuleerde verklaring is opgenomen in de regelingen van de btw-richtlijn. De bewoordingen van artikel 167 van de btw-richtlijn bevatten geen beperking, zoals opgenomen in de genotuleerde verklaring. Mogelijk is de genotuleerde verklaring evenwel terug te vinden in de **[Or. 13]** nieuwe bepaling van artikel 226, punt 7bis, van de btw-richtlijn. Of deze bepaling van toepassing is, hangt volgens de bewoordingen ervan immers af van twee voorwaarden. Enerzijds moet de belasting overeenkomstig artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn verschuldigd worden op het moment waarop de betaling wordt ontvangen. Anderzijds moet het recht op

af trek van voorbelasting ontstaan op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Met de tweede voorwaarde wordt dus de tekst van artikel 167 van de btw-richtlijn herhaald. Indien artikel 167 van de btw-richtlijn strikt en zonder uitzondering zou moeten worden toegepast, zou deze tweede voorwaarde volledig overbodig zijn. Bijgevolg kunnen uit het samenspel van artikel 167 en artikel 226, punt 7bis, van de btw-richtlijn stelselmatige redenen worden afgeleid die ervoor pleiten dat artikel 167 van de btw-richtlijn geen strikte regel is, maar een richtsnoer waarvan de lidstaten kunnen afwijken.

3. Relevantie voor de beslissing

- 27 De prejudiciële vraag is relevant voor de beslissing. [OMISSIS] [wordt nader uiteengezet]

II. Tweede prejudiciële vraag

- 28 De tweede vraag is alleen aan de orde indien het de lidstaten is toegestaan om in de boven beschreven zin af te wijken van de regeling in artikel 167 van de btw-richtlijn. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de ondernemer het recht op aftrek van voorbelasting in deze gevallen dan in ieder geval ook in het belastingtijdvak mag uitoefenen waarin het recht op aftrek van voorbelasting bij strikte eerbiediging van artikel 167 van de btw-richtlijn **[Or. 14]** zou zijn ontstaan, wanneer de uitoefening ervan in het volgens het nationale recht toepasselijke eerdere belastingtijdvak niet meer mogelijk is.

1. Juridische beoordeling naar nationaal recht

- 29 Indien de ondernemer de voorbelasting niet heeft afgetrokken, is het volgens nationaal recht niet mogelijk het recht op aftrek van voorbelasting in een later belastingtijdvak uit te oefenen. Kan de voorbelasting niet met terugwerkende kracht worden afgetrokken – zoals in het hoofdgeding vanwege de verjaring van de vaststelling van de belasting –, dan kan het recht op vooraf trek niet meer worden uitgeoefend.
- 30 Overeenkomstig § 16, lid 2, eerste zin, UStG moet de voorbelasting worden afgetrokken in het belastingtijdvak waarin deze is ontstaan. Op grond daarvan dient de voorbelasting te worden afgetrokken in het belastingtijdvak waarin is voldaan aan de voorwaarden voor de verschuldigdheid [OMISSIS]. In een later belastingtijdvak kan de voorbelasting niet meer worden afgetrokken [OMISSIS]. Indien de ondernemer het recht op aftrek van voorbelasting niet in het juiste belastingtijdvak uitoefent, kan hij de voorbelasting alleen nog aftrekken als de vaststelling van de belasting voor dit belastingtijdvak nog kan worden herzien [OMISSIS]. Een herziening van de vaststelling is echter niet meer toegestaan als de vaststelling van de belasting voor dit tijdvak reeds is verjaard.

2. Twijfels over de uitlegging van het Unierecht

- 31 Artikel 167 van de btw-richtlijn zou een andere beoordeling kunnen vereisen in de gevallen waarin het nationale recht het tijdstip van het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting in afwijking van artikel 167 van de btw-richtlijn naar een eerder belastingtijdvak verplaatst, het recht in dit belastingtijdvak niet is uitgeoefend [**Or. 15**] en een latere uitoefening – zoals in de omstandigheden van het hoofdgeding – volgens het nationale recht uitgesloten is.
- 32 Volgens vaste rechtspraak van het Hof gaat het bij het recht op aftrek van voorbelasting om een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel waardoor de neutraliteit van de btw moet worden gewaarborgd. Het recht op aftrek van voorbelasting is een integrerend deel van de btw-regeling en kan, in beginsel, niet worden beperkt (arresten van het Hof van 15 september 2016, C-516/14, punten 37 e.v., 21 maart 2018, C-533/16, punten 37 e.v., en 21 november 2018, C-664/16, punten 37 e.v.).
- 33 Overeenkomstig artikel 179 van de btw-richtlijn dient het recht op aftrek van voorbelasting ook volgens het Unierecht in beginsel te worden uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan (arrest van het Hof van 8 mei 2008, C-95/07, punten 40 e.v.). De lidstaten kunnen op grond van artikel 180 van de btw-richtlijn weliswaar een aftrek van voorbelasting in afwijking van artikel 179 van de btw-richtlijn toestaan, maar de Duitse wetgever heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid.
- 34 Desondanks zou de fundamentele betekenis van het recht op aftrek van voorbelasting kunnen vereisen dat aan de ondernemer de mogelijkheid wordt geboden om in de omstandigheden als in het hoofdgeding ook dan de aftrek van voorbelasting voor het uit artikel 167 van de btw-richtlijn voortvloeiende belastingtijdvak geldend te maken wanneer het nationale recht afwijkt van artikel 167 van de btw-richtlijn. Dit zou met name noodzakelijk kunnen zijn als het in het volgens het nationale recht toepasselijke belastingtijdvak niet meer mogelijk is om een beroep te doen op aftrek van voorbelasting, dit om ook in dat geval de neutraliteit van het btw-stelsel te waarborgen. De – voor de ondernemer op zich voordelige – afwijking van artikel 167 van de btw-richtlijn heeft in die situatie immers nadelige gevolgen voor hem.

3. Relevantie voor de beslissing

- 35 De tweede prejudiciële vraag is relevant voor de beslissing indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord en de lidstaten in de gevallen zoals bedoeld in artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn in de hierboven beschreven zin [**Or. 16**] mogen afwijken van artikel 167 van de btw-richtlijn. [OMISSIS] [nader uiteengezet]

D. Procedurekwesties van nationaal recht

36 [OMISSIS]

37 [OMISSIS]

38 [OMISSIS] **[Or. 17]** [OMISSIS]

39 [OMISSIS]