



Datum van
inontvangstneming

:

02/06/2015

Zaak C-186/15

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

Datum van indiening:

24 april 2015

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Münster (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 maart 2015

Verzoekende partij:

Kreissparkasse Wiedenbrück

Verwerende partij:

Finanzamt Wiedenbrück

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding:

Omzetbelasting 2009 en 2010

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek:

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Dienen de lidstaten de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen wanneer het aftrekbare gedeelte wordt berekend krachtens een van de bijzondere methoden die in artikel 173, lid 2, onder a), b), c) en d), van deze richtlijn zijn neergelegd?

- 2) Dienen de lidstaten in geval van herziening van de voorbelasting overeenkomstig de artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van deze richtlijn toe te passen, wanneer het aftrekbare gedeelte in de zin van dit artikel 175, lid 1, wordt berekend volgens een van de bijzondere methoden die zijn neergelegd in artikel 173, lid 2, onder a), b), c) en d), van richtlijn 2006/112/EG, respectievelijk in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder a), b), c) en d), van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag?
- 3) Dienen de lidstaten volgens de afrondingsregel (zie de tweede vraag) een voorbelastingherziening op grond van de artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112/EG aldus door te voeren dat de te herziene voorbelasting ten gunste van de belastingplichtige naar boven of naar beneden wordt afgerond op een procenteenheid?

Aangevoerde bepalingen van gemeenschapsrecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en in het bijzonder de artikelen 168 tot en met 170, 173, 175, 184 tot en met 192 en 412

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, en in het bijzonder de artikelen 17 en 19

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (wet inzake de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in het bijzonder § 15 en § 15a

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een kredietinstelling. Voor haar transacties met handelaren (leningen, rekeningbeheer, ...) heeft zij vanaf 1 januari 2008 geen gebruik gemaakt van de belastingvrijstelling die zij overeenkomstig het UStG kon genieten. In de litigieuze jaren 2009 en 2010 heeft zij op dit gebied belastbare handelingen verricht; daarnaast verrichtte zij nog andere – belastbare, maar ook vrijgestelde – handelingen. Op basis van de winstmarges heeft verzoekster de aftrekbare voorbelasting voor 2009 vastgesteld op 13,55 % en voor 2010 op 13,18 %, welke

bedragen zij in haar belastingaangiften voor 2009 en 2010 telkens afrondde op 14 %. De herziening van de voorbelasting die verzoekster in de vorige jaren met betrekking tot transacties met handelaren had aangegeven, welke herziening overeenkomstig § 15a UStG kon worden toegepast omdat verzoekster voor haar transacties met handelaren geen gebruik had gemaakt van haar recht op belastingvrijstelling, heeft verzoekster eveneens in haar voordeel afgerond op 14 %.

- 2 Volgens verweerder had verzoekster niet het recht om het voor de aftrek van de voorbelasting berekende pro-ratapercentage af te ronden op een hogere eenheid. Daarom heeft verweerder verzoeksters aanslagen in de omzetbelasting voor 2009 en 2010 gewijzigd.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 3 Volgens verzoekster bepaalt artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 dat het aftrekbare gedeelte (het pro-ratapercentage) op jaarbasis wordt vastgesteld, dat het in een percentage wordt uitgedrukt en dat het op de hogere eenheid wordt afgerond. De formulering van richtlijn 2006/112 is eenduidig en mag niet op een andere manier worden uitgelegd. Het Unierecht maakt geen onderscheid naargelang de omzet-, dan wel de winstmargeverhouding wordt toegepast. Verweerders betoog steunt op de Zesde richtlijn en de daarmee verband houdende rechterlijke uitspraken, die echter in de litigieuze jaren niet meer van toepassing waren.
- 4 Verweerder erkent dat in artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 (dat in de plaats is gekomen van artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn) niet uitdrukkelijk is vermeld dat de pro-rataregel enkel geldt voor de bedragen van de voorbelasting die overeenkomstig artikel 173, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 op grond van de omzetverhouding worden opgedeeld en vastgesteld. Het euvel dat in artikel 175, lid 1, schijnbaar geen inhoudelijke verwijzing is opgenomen naar artikel 173, lid 1, wordt evenwel verholpen door artikel 175, lid 2, eerste volzin, op grond waarvan enkel het aan de hand van de handelingen (de omzet) berekende pro-ratatarief mag worden afgerond. Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, Jurispr. I-10409), in verband met de werkingssfeer van de Zesde richtlijn geoordeeld dat ter bepaling van de aftrekbare voorbelasting geen afgerond pro-ratatarief mag worden toegepast wanneer de bedragen van de voorbelasting op grond van de winstmargeverhouding worden vastgesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Eerste prejudiciële vraag

- 5 1. § 15, lid 4, eerste volzin, UStG schrijft voor de litigieuze jaren 2009 en 2010 voor dat ter berekening van de aftrekbare voorbelasting normaal gezien een verdeling moet worden gemaakt op basis van het beginsel van de „economische toerekening”. Enkel wanneer zulke „economische toerekening” niet mogelijk is, mag de voorbelasting volgens § 15, lid 4, derde volzin, UStG bij wijze van uitzondering worden verdeeld op basis van de omzetverhouding (zie in dit verband de verwijzingsbeslissing van het Bundesfinanzhof van 5 juni 2014, zaak C-332/14). Verdeelsleutels die steunen op de „economische toerekening” – op basis waarvan het pro-ratatarief in de zin van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn (zie in dit verband arresten van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, en 10 juli 2014, Banco Mais, C-183/13) preciezer kan worden bepaald dan met behulp van de omzetverhouding van artikel 19, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn – hebben voorrang boven de omzetverhouding en sluiten de toepassing van laatstbedoelde verhouding uit. De door verzoekster gehanteerde verdeelsleutel voor de opdeling van de voorbelasting, die gebaseerd is op winstmarges, vormt een verdelingsmethode op basis van „economische toerekening”, die de methode van de omzetverhouding verdringt in de zin van § 15, lid 4, derde volzin, UStG.
- 6 2. Noch voor de litigieuze jaren 2009 en 2010, noch voor de daaropvolgende jaren bevat het UStG een uitdrukkelijk afrondingsvoorschrift voor de bepaling van het pro-ratapercentage. Volgens het UStG, in de versie die gold in de litigieuze jaren 2009 en 2010, mocht de belastingplichtige geen afronding doorvoeren bij de berekening van het pro-ratapercentage. Het pro-ratapercentage moet integendeel door middel van een schatting worden vastgesteld als een getal met twee cijfers na de komma.
- 7 3. Het afrondingsvoorschrift van artikel 19, lid 1, tweede volzin, van de Zesde richtlijn mocht bij de berekening van het pro-ratapercentage niet worden toegepast wanneer de voorbelasting niet door middel van de omzetverhouding werd bepaald (zie arrest Royal Bank of Scotland).
- 8 4. Of krachtens richtlijn 2006/112, die in het onderhavige geval moet worden toegepast met betrekking tot de jaren 2009 en 2010, een afronding moet worden toegepast wanneer een onderneming de winstmargeverhouding hanteert (meer bepaald op basis van artikel 175, lid 1, van deze richtlijn), is niet geheel duidelijk.
- 9 a) Het is mogelijk dat de auteur van de richtlijn, te weten de Raad van de Europese Unie, ervan uitging dat de voorschriften van richtlijn 2006/112 ter berekening van het pro-ratatarief geen juridische wijziging inhielden ten opzichte van de voorschriften van de Zesde richtlijn, en dat hij ook geen wijziging wilde teweegbrengen. Aldus staat in de eerste volzin, eerste zinsdeel, van overweging 3 van richtlijn 2006/112 te lezen dat „[e]en heldere en rationele presentatie van de bepalingen, overeenkomstig het beginsel van betere regelgeving, vergt dat de structuur en de formulering van de richtlijn worden herschikt”, en in de eerste volzin, tweede zinsdeel, van die overweging 3 dat bij deze herschikking van de

structuur en de formulering van de richtlijn „in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht”. In de tweede volzin van overweging 3 brengt de auteur van de richtlijn evenwel een beperking op dat beginsel aan door te stellen dat „een gering aantal materiële wijzigingen [...] inherent zijn aan de herschikkingsexercitie” en dus „in de tekst [moeten] worden aangebracht”. Wat de berekening van de voorbelasting betreft, heeft de auteur van de richtlijn de lidstaten bij artikel 412 evenwel niet verplicht tot omzetting van richtlijn 2006/112 in nationaal recht en heeft hij dus geen wijzigingen „vermeld in de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding” in de zin van volzin 3 van overweging 3.

- 10 b) Gezien de structuur en de formulering van de voorschriften inzake de berekening van het pro-ratapercentage die in richtlijn 2006/112 zijn gewijzigd ten opzichte van de Zesde richtlijn, is het volgens de Senat twijfelachtig of de juridische situatie betreffende de werkingssfeer van richtlijn 2006/112 (objectief) gewijzigd is, tegen de (mogelijke) bedoeling van de auteur van de richtlijn in. Ook wanneer een verdeelsleutel op basis van economische toerekening wordt toegepast die – in overeenstemming met het Unierecht – voorrang heeft boven een omzetverhouding, in casu een op de winstmargeverhouding gebaseerde sleutel, is het namelijk onzeker of misschien toch het afrondingsvoorschrift van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet worden toegepast ten gunste van de belastingplichtige. Artikel 173, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 poneert een beginsel betreffende de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Voor het geval dat goederen en diensten voor gemengd gebruik worden bestemd, bepaalt artikel 173, lid 1, eerste alinea, dat aftrek slechts wordt toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde belastbare handelingen. Evenwel bepaalt artikel 175, lid 1, uitdrukkelijk enkel voor het geval dat de verdeelsleutel overeenkomstig artikel 173, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 wordt gebruikt dat het pro-ratapercentage krachtens de artikelen 174 en 175 wordt berekend voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen. Deze bewoordingen van artikel 173 van richtlijn 2006/112 roepen bij de Senat de vraag op of – bijvoorbeeld krachtens het gelijkheidsbeginsel – moet worden geconcludeerd dat artikel 175, lid 1, ook moet worden toegepast wanneer het pro-ratapercentage wordt vastgesteld op grond van een methode die van de regel van artikel 173, lid 1, eerste alinea, respectievelijk tweede alinea, afwijkt in de zin van artikel 173, lid 2. Dit artikel 173, lid 2, staat de lidstaten toe om te voorzien in een aantal limitatief opgesomde uitzonderingsgevallen (van grotere of minder grote omvang). In de context van artikel 173 als geheel zou dit lid 2, gezien zijn positie en functie in het systeem, ook een uitzonderingsbepaling ten opzichte van de voorschriften in artikel 173, lid 1, eerste en tweede alinea, kunnen vormen en zou het derhalve aldus kunnen worden uitgelegd dat de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, niet van toepassing is op verdeelsleutels die in plaats van de omzetverhouding worden aangewend.

Het is mogelijk dat artikel 173, lid 2, de lidstaten de mogelijkheid wil bieden om precieze afrondingsregels dan de omzetregel van artikel 175, lid 1, vast te stellen, zonder hen om redenen van vereenvoudiging te dwingen om af te ronden volgens de weinig precieze methode van artikel 175, lid 1.

Tweede prejudiciële vraag

- 11 1. In § 15a UStG is bepaald welke invloed de wijziging van de bestemming van een aan een onderneming toebehorend goed heeft voor de aftrek van voorbelasting. In deze § wordt uitsluitend de procedure ter berekening van de herziene voorbelasting vastgelegd, maar wordt geen recht op aftrek van voorbelasting ingesteld. Evenmin vormt deze bepaling de belasting die een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen heeft voldaan om in een aftrekbare belasting in de zin van richtlijn 2006/112 (zie in dit verband, met betrekking tot de Zesde richtlijn, arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, I-4685). Het UStG bevat geen uitdrukkelijk afrondingsvoorschrift dat bij de (her)berekening van de voorbelasting op grond van § 15a UStG moet worden toegepast ten gunste of ten nadele van de belastingplichtige. Bij gebreke van andersluidende rechtspraak van de Duitse fiscale gerechten wordt de herziene voorbelasting overeenkomstig § 15a UStG berekend volgens dezelfde beginselen als die welke voor de verdeling van de voorbelasting op grond van § 15, lid 4, derde volzin, UStG moeten worden toegepast. De grondslag voor de voorbelastingcorrectie die naar aanleiding van de bestemmingswijziging overeenkomstig § 15a UStG moet worden doorgevoerd, is de aftrekbare voorbelasting die voordien volgens § 15, lid 4, UStG is berekend. Overeenkomstig de beginselen die in het kader van de eerste prejudiciële vraag zijn uiteengezet, wordt er in het UStG van uitgegaan dat het bedrag van de herziene voorbelasting hoe dan ook niet ten gunste van de belastingplichtige kan worden afgerond wanneer bij de middels § 15a UStG te herziene berekening van de voorbelasting geen afronding ten gunste van de belastingplichtige is gebeurd.
- 12 2. Ook de in de litigieuze jaren 2009 en 2010 toepasselijke voorschriften van richtlijn 2006/112 betreffende de herziening van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig hoofdstuk 5 („Herziening van de aftrek”) bevatten geen bepaling die overeenstemt met artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112. De Senat kan niet uitsluiten dat de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, hoe dan ook dient te worden toegepast op de voorbelastingcorrectie overeenkomstig de artikelen 184 tot en met 192 van richtlijn 2006/112 in gevallen waarin de te corrigeren voorbelasting is bepaald volgens methoden waarbij de lidstaten de afrondingsregel van artikel 175 moeten toepassen.

Derde prejudiciële vraag

- 13 Indien het Hof van Justitie de tweede prejudiciële vraag bevestigend beantwoordt, met andere woorden indien het oordeelt dat bij een voorbelastingcorrectie overeenkomstig de artikelen 184 tot en met 192 het afrondingsvoorschrift van

artikel 175 van richtlijn 2006/112 moet worden toegepast, rijst de vraag hoe deze afronding moet gebeuren. De regeling van artikel 175, lid 1, kan immers doen vermoeden dat enkel mag worden afgerond op een hogere eenheid ten gunste van de belastingplichtige indien de voorbelasting te zijnen gunste dient te worden herzien.