

Geanonimiseerde versie

Vertaling

C-374/19 – 1

Zaak C-374/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

13 mei 2019

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 maart 2019

Verzoekster tot Revision:

HF

Verweerder in Revision:

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF

[OMISSIS]

BESLISSING

In het geding

HF, [OMISSIS],

verzoekster en verzoekster tot Revision,

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, [OMISSIS]

verweerder en verweerder in Revision,

inzake omzetbelasting 2009 tot en met 2012

heeft de V. Senat

[OMISSIS]

op 27 maart 2019 de volgende beslissing gegeven: **[Or. 2]**

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Is een belastingplichtige die een investeringsgoed met het oog op belast gebruik met recht op aftrek van voorbelasting vervaardigt (in casu: optrekken van een gebouw voor het exploiteren van een cafetaria), verplicht de aftrek van voorbelasting op grond van artikel 185, lid 1, en artikel 187 van de btw-richtlijn te herzien, wanneer hij de activiteit die recht geeft op deze aftrek (in casu: exploitatie van de cafetaria), staakt, en het investeringsgoed thans niet meer wordt gebruikt in de omvang van het voordien belaste gebruik?

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

Motivering

I.

Verzoekster en verzoekster tot Revision (hierna: verzoekster) is *Organträgerin* (moedervenootschap) van een besloten vennootschap naar Duits recht (GmbH) die een bejaarden- en verzorgingstehuis exploiteert en hiervoor vrijgesteld is van belasting. In 2003 heeft de GmbH in een aanbouw een cafetaria gerealiseerd die voor bezoekers via een externe toegang en voor de bewoners van het tehuis via de gemeenschappelijke eetzaal toegankelijk was.

Verzoekster ging er in eerste instantie van uit dat zij de cafetaria uitsluitend zou gebruiken voor belaste handelingen. Volgens een accountantsverklaring van verweerder en verweerder in Revision (Duitse belastingdienst; hierna: FA), waar het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg; hierna: FG) naar verwijst, werd in de cafetaria geen gescheiden administratie gevoerd, aangezien de **[Or. 3]** bewoners van het tehuis volgens de verklaringen van verzoekster helemaal geen gebruik maakten van de cafetaria. Veruit de meesten van hen zijn lichamelijk dusdanig beperkt dat ze niet in staat zijn de cafetaria te bezoeken. Maar heel weinig bewoners ontvangen bezoek van familie, vrienden en bekenden. En zij blijven dan bovendien in de nieuw aangebouwde eetzaal, omdat deze tevens dient

als gemeenschappelijke verblijfsruimte en daar bovendien gratis koffie en soms ook taart wordt geserveerd, aldus verzoekster. De cafetaria zelf was volgens haar uitsluitend bestemd voor gasten van buitenaf die dan bij voorkeur niet naast een bewoner van het tehuis in badjas en pantoffels zouden hoeven te zitten. Volgens de accountantsverklaring ging het om argumenten waar het FA in het kader van de bijzondere btw-controle niet omheen kon. Desondanks achtte het FA het onwaarschijnlijk dat geen van de bewoners van het tehuis en hun bezoekers de cafetaria bezocht en er gebruik van maakte. Om die reden werd met het FA de afspraak gemaakt dat zou worden uitgegaan van een voor 10 % van belasting vrijgesteld gebruik van de cafetaria. Dit heeft geleid tot een herziening overeenkomstig § 15a van het Umsatzsteuergesetz (UStG; Duitse wet inzake omzetbelasting) vanaf 2003.

Na een externe controle ging het FA ervan uit dat de GmbH in de litigieuze jaren 2009 tot en met 2012 geen goederen meer heeft verkocht in de cafetaria. In februari 2013 werden de betrokken bedrijfsactiviteiten afgemeld. Dit heeft volgens het FA geleid tot een verdere herziening overeenkomstig § 15a UStG, aangezien thans helemaal geen sprake meer was van een gebruik voor handelingen die recht geven op aftrek van voorbelasting.

Het bezwaar en het bij het FG ingestelde beroep slaagden niet. In zijn [OMISSIS] vonnis is het FG ervan uitgegaan dat de bedrijfsactiviteiten in de litigieuze jaren werden gestaakt. Het leegstaan van ruimten is weliswaar geen handeling en hierdoor ontstaat geen wijziging in de [Or. 4] omstandigheden, maar het doorslaggevende criterium is het voorgenomen gebruik. Hierin is verandering gekomen, aangezien niet meer wordt beoogd om de cafetaria te gebruiken voor belaste restauratiehandelingen. De cafetaria heeft niet volledig leeggestaan, maar werd thans uitsluitend belastingvrij gebruikt door de bewoners van het tehuis. Aangezien een aan omzetbelasting onderworpen gebruik door bezoekers van buitenaf is komen te vervallen, is het gebruik aldus gewijzigd dat de bewoners van het tehuis thans voor 100 % gebruik maken van de cafetaria. Er is geen sprake van een gebruik voor andere dan voor van omzetbelasting vrijgestelde doeleinden.

Hiertegen heeft verzoekster beroep in Revision ingesteld. Indien een deel van het vermogen van een onderneming niet meer wordt gebruikt zonder dat de mogelijkheid tot privégebruik bestaat, is er naar haar opvatting geen sprake van een gewijzigd gebruik dat een herziening van de voorbelasting overeenkomstig § 15a UStG tot gevolg heeft. De cafetaria was een verkeerde investering. Er is rekening gehouden met het mogelijke gebruik door het bejaardentehuis. Een verkeerde investering mag om redenen van fiscale neutraliteit niet leiden tot een herziening van de voorbelasting. Het gaat om een volledig functionele cafetaria. Het gebruik door de bewoners van het tehuis is nog steeds slechts 10 %. De aanname dat de cafetaria ruimer wordt gebruikt, doet geen recht aan de feitelijke situatie. Alleen al in het belang van de veiligheid en de voorkoming van ongevallen is de toegang tot de cafetaria afgesloten, aldus verzoekster. Dat een afschrijving van een deelwaarde werd geweigerd, laat zien dat nog steeds het voornemen bestond de cafetaria te gebruiken. Hiertegen voert het FA aan dat het

gebruik is gewijzigd, aangezien het oogmerk om belaste handelingen te verrichten, is komen te vervallen. Om die reden is alleen nog sprake van een gebruik voor belastingvrije handelingen.

II.

De Senat legt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) de in het dictum opgenomen vraag voor ter uitlegging van richtlijn [Or. 5] 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw-richtlijn) en schorst de behandeling van de zaak totdat het Hof uitspraak heeft gedaan.

1. Toepasselijk recht

a) Unierecht

Artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.”

Artikel 187 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„(1) Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

(2) Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.”

b) Nationaal recht

§ 15a, lid 1, UStG bepaalt:

„Indien zich binnen vijf jaar na het eerste gebruik van een investeringsgoed dat niet slechts eenmaal ter verrichting van handelingen is gebruikt, wijzigingen voordoen in de voor de oorspronkelijke voorbelasting bepalende omstandigheden, wordt voor elk kalenderjaar waarin deze wijziging zich voordoet, een verrekening doorgevoerd door herziening van de aftrek van de voorbelasting over de aankoop- of productiekosten. Voor onroerende investeringsgoederen, met inbegrip van hun wezenlijke bestanddelen, [Or. 6] voor rechten waarop de bepalingen van het burgerlijk recht inzake onroerende goederen van toepassing zijn, en voor gebouwen opgetrokken op een terrein dat aan een ander toebehoort, wordt in plaats van de periode van vijf jaar een periode van tien jaar gehanteerd.”

2. Prejudiciële vraag**a) Mislukte investering om redenen buiten de wil van de belastingplichtige**

Het is noodzakelijk te verduidelijken, en naar de opvatting van de Senat moet het Hof beslissen, of een gebrek aan rentabiliteit om redenen buiten de wil van de belastingplichtige, dat ertoe leidt dat een investeringsgoed gewoon niet meer wordt gebruikt, een wijziging in de elementen tot gevolg heeft die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek van voorbelasting in aanmerking zijn genomen (artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn).

aa) De ondernemer wordt door de aftrek volledig bevrijd van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Zodoende wordt een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten gewaarborgd, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen (arresten van het Hof Centralan Property van 15 december 2005, C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51, en Imofloresmira – Inbwestimentos Imobiliariós van 28 februari 2018, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 38).

bb) Hierbij blijft het recht op aftrek van voorbelasting ook dan verworven, wanneer de belastingplichtige de goederen en diensten die tot de aftrek hebben geleid, later op grond van omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belaste handelingen (arresten van het Hof INZO van 29 februari 1996, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 20; Ghent Coal Terminal van 15 januari 1998, C-37/95, EU:C:1998:1, punten 19 e.v., en Imofloresmira – Inbwestimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134, punten 40 en 42). Anders zouden in strijd met het [Or. 7] beginsel van fiscale neutraliteit willekeurige verschillen ontstaan, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag of investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden (arresten van het Hof INZO, EU:C:1996:67, punt 22, en Imofloresmira – Inbwestimentos

Imobiliariós, EU:C:2018:134, punt 43). Het is derhalve niet verenigbaar met het beginsel van fiscale neutraliteit om de definitieve aanvaarding van de aftrek van voorbelasting afhankelijk te stellen van de resultaten van de door de belastingplichtige verrichte economische activiteiten. Dit zou op het vlak van de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten in onroerend goed leiden tot ongerechtvaardigde verschillen tussen ondernemingen met hetzelfde profiel en dezelfde activiteit (arrest van het Hof Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134, punt 44).

b) Gelijikstelling van niet beoogd niet-gebruik en niet-gebruik met beoogd belast gebruik

De situatie dat om redenen buiten de wil van de ondernemer geen gebruik wordt gemaakt van een goed zonder dat een voornemen tot verder gebruik bestaat, zou gelijkgesteld kunnen worden met de situatie dat geen gebruik wordt gemaakt van een goed ondanks dat een belast gebruik wel wordt beoogd, zoals aan de orde in het arrest van het Hof Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós (EU:C:2018:134).

Indien de ondernemer een goed heeft vervaardigd met het voornemen het te gebruiken voor activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat, en indien hij zijn activiteiten niet kan voortzetten omdat de investering om redenen buiten zijn wil geen succes is geworden, zou het feit dat hierdoor helemaal geen gebruik wordt gemaakt van het goed en ook geen gebruik wordt beoogd, niet leiden tot een wijziging in de omstandigheden die een herziening van de voorbelasting tot gevolg heeft. [Or. 8]

3. Relevantie van de prejudiciële vraag

De exploitatie van de cafetaria die reeds in de litigieuze jaren is gestaakt, berust volgens de voor de verwijzende rechter bindende vaststellingen van het FG [OMISSIS] op het ontbrekende economische rendement, dat wil zeggen de mislukte investering van verzoekster, hetgeen op zichzelf geen wijziging in de omstandigheden tot gevolg heeft.

De sluiting van de cafetaria heeft er niet toe geleid dat een uitsluitend belastingvrij gebruik door de bewoners van het tehuis is ontstaan. Door de sluiting is immers geen wijziging opgetreden in de omvang van het belastingvrije gebruik door de bewoners. Dit bleef veeleer ongewijzigd, wanneer men de omstandigheden in ogenschouw neemt die volgens de door het FG geciteerde accountantsverklaring hebben geleid tot aanvaarding van een belastingvrij medegebruik. Het gebruik voor de belaste exploitatie van de cafetaria is volledig gestaakt zonder dat in de plaats daarvan een toegenomen gebruik door de bewoners van het tehuis is gekomen. Naast het ongewijzigde gebruik door de bewoners was er thans in plaats van de eerdere exploitatie van de cafetaria sprake van een onbenut bedrijf met in zoverre ongebruikte ruimten. Het zou blijk kunnen geven van een onjuiste

rechtsopvatting als het feit dat geen gebruik wordt gemaakt van de cafeteria, aldus zou worden uitgelegd dat thans sprake is van een exclusief gebruik voor belastingvrije doeleinden.

Andere omstandigheden die zouden kunnen leiden tot een herziening van de voorbelasting, zijn er niet. [verdere uiteenzetting in het licht van het nationale recht]

[OMISSIS] [Or. 9] [OMISSIS]

4. Rechtsgrondslag van de verwijzing

De verwijzing berust op artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

[procedurele aspecten]

[OMISSIS]

WERKDOCUMENT