

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
A. TIZZANO
van 16 december 2004¹

1. Bij arrest van 18 oktober 2002 heeft de Hoge Raad der Nederlanden het Hof krachtens artikel 234 EG verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of de Zesde richtlijn (77/388/EEG) en het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen een nationale regeling die met terugwerkende kracht bepaalde voordien belaste handelingen van BTW vrijstelt, waardoor degenen die deze handelingen reeds hebben verricht, een reeds verworven recht op herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt ontnomen.

(hierna: „Zesde richtlijn”), in herinnering te worden gebracht.²

3. Artikel 17, betreffende het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek, bepaalt:

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

I — Toepasselijke bepalingen

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

A — Bepalingen van gemeenschapsrecht

2. In het onderhavige geval dienen behalve het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel, die algemene beginselen van de communautaire rechtsorde zijn, de artikelen 17 en 20 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

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]”

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — PB L 145, blz. 1.

4. Artikel 20, dat daarentegen de herziening van de aftrek betreft, luidt als volgt:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de in gebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 10 jaar worden verlengd.

[...]”

B — *Bepalingen van nationaal recht*

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf

5. In een persbericht van 31 maart 1995 heeft de staatssecretaris van Financiën het voornemen van de ministerraad bekendge-

maakt om bij het parlement een wetsontwerp in te dienen tot wijziging van de wet omzetbelasting van 28 juni 1968³ (hierna: „wet OB”). Het persbericht vermeldde de wezenlijke punten van de wetswijziging en kondigde aan dat deze, na goedkeuring ervan, effect zou sorteren vanaf de datum van dit persbericht.

6. Op 29 december 1995 is de aangekondigde wet⁴ (hierna: „wijzigingswet”) inderdaad in werking getreden. Met het doel „ongewenst en oneigenlijk gebruik van de belastingwetgeving met betrekking tot onroerende zaken”⁵ tegen te gaan, bepaalt deze wet dat wanneer de overeengekomen vergoeding voor het vestigen van een zakelijk recht op een onroerende zaak minder bedraagt dan de economische waarde van dat recht, deze handeling niet langer kan worden aangemerkt als een aan BTW onderworpen levering van goederen, maar wordt gelijkgesteld aan de van die heffing vrijgestelde verhuur (zie de artikelen 3, lid 2, en 11, lid 1, sub b, punt 5, die bedoeld zijn ter omzetting van de artikelen 5, lid 3, sub b, en 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn).

3 — Wet van 28 juni 1968 houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde.

4 — Wet van 18 december 1995 (Stb. 1995, 659) houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken.

5 — Zie memorie van toelichting bij het voorstel van de wijzigingswet.

7. Hoewel dit voor het onderhavige geval niet van bijzonder belang is, zij er hier op gewezen dat de wijzigingswet bovendien een einde maakt aan de mogelijkheid voor partijen in een overeenkomst inzake de verhuur van onroerende zaken om voor belastingheffing over de verhuur te kiezen. Voor overeenkomsten die vóór 31 maart 1995 zijn gesloten, geldt voor de afschaffing van deze mogelijkheid een overgangsregeling.

8. Zoals aangekondigd in het persbericht, is in de wijzigingswet vastgesteld dat deze al op 31 maart 1995 om 18.00 uur in werking trad (artikel V).

II — De feiten en het procesverloop

9. Uit het verwijzingsarrest blijkt dat in de loop van het tweede trimester van 1995 aan de Woningbouwvereniging „Goed Wonen” (waarvan de Stichting „Goed Wonen” de rechtsopvolgster is; hierna: „vereniging GW”) drie voor verhuur bestemde complexen woningen zijn geleverd. In het verwijzingsarrest is gepreciseerd dat de vereniging gedurende de bouw van die woningen onder gebruikmaking van de in het nationale recht gegeven mogelijkheid, niet de BTW over de eventueel ontvangen goederen en diensten in aftrek heeft gebracht.

10. Op 28 april 1995 richtte de vereniging GW de Stichting „De Goede Woning” op (hierna: „stichting GW”) ten behoeve waarvan op diezelfde dag voor tien jaar een recht van vruchtgebruik op de woningen werd gevestigd. Voor het vestigen van dit recht ontving zij een vergoeding die lager was dan de kostprijs van die woningen, en inde zij ingevolge de wet OB zoals die op dat tijdstip nog van kracht was, de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde.

11. Na deze handeling besloot de vereniging ingevolge artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn een verzoek in te dienen tot herziening van de belasting over de voordien niet in aftrek gebrachte bouwkosten. In haar BTW-aangifte over het tijdvak 1 april 1995 tot en met 30 juni 1995 gaf zij bijgevolg de ter zake van de vestiging van het vruchtgebruik aan de stichting GW in rekening gebrachte BTW, ten bedrage van 645 067 NLG, als verschuldigd aan en bracht zij de haar ter zake van de bouw van de nieuwbouwwoningen in rekening gebrachte BTW, een bedrag van 1 285 059 NLG, als voorbelasting in aftrek.

12. Op basis van deze aangifte betaalde de Inspecteur de vereniging GW een bedrag van 639 992 NLG terug.

13. Na de inwerkingtreding van de wijzigingswet en op basis daarvan wijzigde de Belastinginspecteur echter zijn besluit, en kwalificeerde hij de door de vereniging GW

verrichte levering als een vrijgestelde handeling. Bijgevolg ontzegde hij de vereniging het reeds verworven recht op herziening en vorderde hij tegelijkertijd terugbetaling van 1 285 059 NLG, nadien ambtshalve verminderd tot 639 992 NLG, dat wil zeggen tot de daadwerkelijk teruggegeven BTW.

14. Aangezien het intussen ingediende bezwaar was afgewezen, stelde de vereniging GW beroep in bij het Gerechtshof te Arnhem, dat bij vonnis van 20 mei 1998 de naheffingsaanslag bevestigde, zoals deze door de belastingautoriteit was verminderd.

15. De vereniging GW heeft daarop cassatie ingesteld bij de Hoge Raad, die, aangezien hij vooral twijfels had over de verenigbaarheid met de Zesde richtlijn van de artikelen 3, lid 2, en 11, lid 1, sub b, punt 5, van de wet OB, zoals deze zijn gewijzigd bij de wijzigingswet, bij het Hof een eerste verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend.

16. Het Hof wees deze twijfels van de hand en stelde in het arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, Jurispr. blz. I-6831), vast dat de Zesde richtlijn niet in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 3, lid 2, „volgens hetwelk de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten op onroerend goed slechts als „levering van goederen’ kan worden beschouwd indien de ter zake van dergelijke transacties overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het onroerend goed waarop die

rechten betrekking hebben”; en evenmin in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, „volgens hetwelk voor de toepassing van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde met verpachting en verhuur van onroerend goed mag worden gelijkgesteld de vestiging, voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding, van een zakelijk recht dat aan de houder de bevoegdheid verschaft om een onroerend goed te gebruiken, zoals het recht van vruchtgebruik dat in het hoofdgeding aan de orde is”.

17. Na deze uitspraak heeft de Hoge Raad echter nog een vraag over de verenigbaarheid van de wijzigingswet met het gemeenschapsrecht, maar in een ander opzicht. Hij vraagt zich in het bijzonder af of deze wet, die wat de inhoud ervan betreft als wettig is aangemerkt, met terugwerkende kracht mag worden toegepast, zodat een belastingplichtige een verworven recht op herziening van de aftrek wordt ontnomen.

18. Om die reden wendt de Hoge Raad zich nogmaals tot het Hof, thans met de volgende vraag:

„Verzetten [...] de artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn, dan wel het Europeesrechtelijke vertrouwens- of rechtszekerheidsbegin-

sel zich ertegen dat — in een geval waarin geen sprake is van fraude of misbruik noch van wijziging van voorgenomen gebruik [van een investeringsgoed] [...] — de herziening van door een belastingplichtige niet in aftrek gebrachte BTW die hij heeft voldaan voor een (onroerend) goed dat aan hem is geleverd en aanvankelijk door hem werd bestemd voor de (niet aan de BTW onderworpen) verhuur van dat goed, maar nadien voor een aan de BTW onderworpen handeling (in het onderhavige geval het vestigen van een zakelijk recht van vruchtgebruik), ongedaan wordt gemaakt op de enkele grond dat ten gevolge van een wetswijziging die nog niet was ingegaan op het moment waarop vermelde handeling werd verricht, deze handeling met terugwerkende kracht wordt aangemerkt als een vrijgestelde handeling zonder recht op aftrek?”

19. In het kader van de aldus ingestelde procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de vereniging GW, de Nederlandse regering en de Commissie, die vervolgens samen met de Zweedse regering zijn gehoord ter terechtzitting van 26 oktober 2004.

III — Juridische beoordeling

20. Alvorens de vraag te behandelen waarover partijen het in het onderhavige geding oneens zijn, dienen eerst enkele kwesties, die echter niet omstreden zijn, te worden opgehelderd.

21. Hiertoe dient om te beginnen in herinnering te worden gebracht dat een belastingplichtige ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken „de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten”, indien „[die] goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen”.

22. Bovendien wordt de oorspronkelijk toegepaste aftrek herzien onder meer indien deze „lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”.

23. Wat het onderhavige geding betreft, zijn de verwijzende rechter en alle andere betrokkenen het er in wezen over eens dat de vereniging GW vóór de goedkeuring van de wijzigingswet van 29 december 1995 het recht had verworven op aftrek van de BTW die zij moest voldoen over door haar gedragen bouwkosten. Deze heffing was immers ingevolge artikel 17 voldaan voor de levering van goederen of het verrichten van diensten die noodzakelijk waren voor de voltooiing van de woningen die vervolgens zijn gebruikt voor een handeling (het vestigen van het recht van vruchtgebruik) die op het tijdstip waarop deze werd verricht aan belastingheffing onderworpen was.

24. Evenmin is omstreden dat de vereniging GW, aangezien zij geen BTW in aftrek had gebracht gedurende de bouw van de woningen, nadien recht had op herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek in de zin van artikel 20, lid 1, sub a.

25. Wel omstreden is daarentegen of het aldus verworven recht op aftrek (of juist gesteld: op herziening van de aftrek) met terugwerkende kracht ongedaan kan worden gemaakt bij een nationale wet zoals de wijzigingswet, waarbij met terugwerkende kracht een voordien belaste handeling (het vestigen van beperkte zakelijke rechten waarvoor een vergoeding wordt betaald die minder bedraagt dan de economische waarde ervan) van BTW wordt vrijgesteld.

26. Ik stel meteen dat ik het standpunt deel van de vereniging GW en de Commissie, die betogen dat in een geval als het onderhavige, waarin het gewettigd vertrouwen van particulieren niet naar behoren is beschermd, het rechtszekerheidsbeginsel eraan in de weg staat dat nationale belastingvoorschriften zoals de artikelen 3, lid 2, en 11, lid 1, sub b, punt 5, van de wet die hier ter discussie staat, met terugwerkende kracht worden toegepast.

27. Die oplossing is mijns inziens in overeenstemming met de vaste rechtspraak van

het Hof, volgens welke, zoals bekend, het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde en dus niet alleen door de gemeenschapsinstellingen⁶, maar ook door de lidstaten „in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden” moet worden nageleefd.⁷ Het is dus van toepassing op een nationale wet, zoals de wijzigingswet, die verschillende bepalingen van de wet OB ter uitvoering van de Zesde richtlijn wijzigt (zie hierboven, punt 6).

28. Zoals de vereniging GW terecht heeft opgemerkt, verzet het betrokken beginsel zich ertegen „dat een [normatieve] gemeenschapshandeling reeds vóór de datum van haar bekendmaking van kracht is”.⁸ Toegepast op het gebied van de BTW verzet het zich er bijgevolg tegen „dat een belastingplichtige door een wijziging van de nationale wettelijke regeling met terugwerkende kracht een op grond van de Zesde richtlijn verworven recht op aftrek wordt ontnomen”.⁹

29. Dit neemt evenwel niet weg dat uit de rechtspraak van het Hof eveneens volgt dat

„[van het genoemde beginsel] bij wijze van uitzondering kan worden afgeweken indien dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht is genomen”.¹⁰

30. Zo heeft het Hof bijvoorbeeld in de zaken Racke en Decker gelet op onder andere „de buitengewone situatie in de betrokken periode”, een uitzondering gemaakt voor de toepassing met terugwerkende kracht van een regeling waarbij de compenserende bedragen werden vastgesteld voor de handel in wijnen vanwege de sterke schommelingen in de nationale wisselkoersen veroorzaakt door een belangrijke verandering in de internationale monetaire situatie.¹¹ Zo is ook in de zaak Amylum een regeling rechtmatig geacht waarbij een stelsel van quota en productieheffingen voor isoglucose met terugwerkende kracht opnieuw werd ingevoerd, nadat het Hof een eerste regeling waarbij die maatregel reeds was ingevoerd, nietig had verklaard wegens schending van wezenlijke vormvoorschriften.¹²

31. Om ten slotte een laatste, maar zeer belangrijk voorbeeld te vermelden: het Hof heeft in het arrest Zuckerfabrik Süderdith-

6 — Arrest van 14 mei 1975, CNTA/Commissie (74/74, Jurispr. blz. 533).

7 — Arresten van 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 26); 8 juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 44), en 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 44).

8 — Arrest van 22 november 2001, Nederland/Raad (C-110/97, Jurispr. blz. I-8763, punt 151).

9 — Arresten Schloßstraße, reeds aangehaald, punt 47, en Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 45, en arrest van 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 40).

10 — Arresten van 25 januari 1979, Racke (98/78, Jurispr. blz. 69, punt 20); 25 januari 1979, Decker (99/78, Jurispr. blz. 101, punt 8); 30 september 1982, Amylum (108/81, Jurispr. blz. 3107, punt 4), en 21 februari 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen en Zuckerfabrik Soest (C-143/88 en C-92/89, Jurispr. blz. I-415, punt 49).

11 — Reeds aangehaalde arresten Racke, punt 20, en Decker, punt 8. De compenserende bedragen zijn bijzondere heffingen die ertoe dienen om bij fluctuaties van de wisselkoersen de uit de koersontwikkeling voortvloeiende verschillen van de in nationale munteenheden uitgedrukte prijzen te compenseren en zo verstoringen van het handelsverkeer, die daarvan het gevolg kunnen zijn, tegen te gaan.

12 — Arrest Amylum, reeds aangehaald, punt 5.

marschen en Zuckerfabrik Soest de geldigheid bevestigt van een verordening waarbij een heffing ten laste van de suikerproducenten werd vastgesteld voor een reeds afgelopen verkoopseizoen waarin vanwege de plotselinge val van de dollar en het instorten van de suikerprijzen op de wereldmarkt, zich zware verliezen hadden voorgedaan voor de gemeenschappelijke ordening van dit product.¹³ In zijn uitspraak heeft het Hof aldus eerst erkend dat er sprake was van een uitzonderlijke situatie en is het vervolgens nagegaan of aan de twee bovenvermelde voorwaarden (noodzakelijkheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen) was voldaan.

32. Wat het onderhavige geval betreft, lijkt mij om te beginnen dat, zoals de vereniging GW op goede gronden heeft opgemerkt, er geen sprake is van „uitzonderlijke omstandigheden” die kunnen worden vergeleken met de hierboven genoemde.

33. Toen de Nederlandse wetgever besloot de wet OB met terugwerkende kracht te wijzigen, was hij immers niet geconfronteerd met een onverwachte financiële crisis of met onvoorzienbare budgettaire moeilijkheden. Hij heeft enkel vastgesteld dat verschillende categorieën marktdeelnemers sinds meerdere jaren „de omzetbelastingwetgeving met betrekking tot onroerende zaken [...] in sterk toenemende mate [gebruikten] op een wijze die door de wetgever niet [was] beoogd”. Zij

maakten gebruik van verschillende — overigens *rechtmatige*¹⁴ — juridische constructies om te bewerkstelligen dat „op onroerende zaken een belasting [zou drukken] die veel — en in bepaalde gevallen heel veel — lager [was] dan de bedoeling [was]”.¹⁵

34. Het staat buiten twijfel dat het dus om een delicate situatie ging, gelet op de progressieve vermindering van de opbrengst van de BTW over onroerende goederen. Ik zie echter niet in hoe dit kan worden omschreven als *uitzonderlijk* in de zin, zoals zojuist vermeld, van een door onverwachte, onvoorziene en onvoorzienbare gebeurtenissen bepaalde situatie.

35. Dit is echter nog niet alles. Mij dunkt immers dat er in het onderhavige geval ernstige twijfel over bestaat of de twee voorwaarden zijn vervuld, waarvan volgens de in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof (zie hierboven, punt 29) de mogelijkheid om bepalingen met terugwerkende kracht vast te stellen afhankelijk is gesteld, te weten i) de *noodzakelijkheid* van de terugwerkende kracht voor het bereiken van het doel van de wetgever, en ii) de bescherming van het gewettigd vertrouwen van de belanghebbenden.

13 — Arrest Zuckerfabrik Süderdithmarschen en Zuckerfabrik Soest, reeds aangehaald, punt 52. Zie tevens arrest Nederland/Raad, reeds aangehaald, punt 155.

14 — Zoals de verwijzende rechter heeft gepreciseerd, vormen constructies, zoals die welke de vereniging GW heeft opgezet (zie hierboven, punt 10), die bedoeld zijn om de voorwaarden te creëren waaronder aftrek kan worden verkregen van BTW die is voldaan over de kosten van de bouw van onroerende zaken, geen misbruik of fraude.

15 — Zie memorie van toelichting bij het voorstel van de wijzigingswet.

36. Wat de eerste voorwaarde betreft, ben ik het eens met de vereniging GW waar zij betoogt dat de terugwerkende kracht van de wijzigingswet niet „noodzakelijk” was voor het verwezenlijken van het door de Nederlandse regering aangegeven doel, om „ongewenst gebruik” van de belastingwetgeving, dat een vermindering van de BTW-heffingen over onroerende zaken veroorzaakte, tegen te gaan. Het is immers moeilijk vol te houden dat het doel om een einde te maken aan gedragingen die op zich rechtmatig waren en die thans sinds meerdere jaren voortduurden, in een situatie als de onderhavige enkel door middel van een wet met terugwerkende kracht doeltreffend kon worden nagestreefd. Aangezien het hier namelijk niet om de onverwachte ontdekking van een onvoorziene en onvoorzienbare situatie gaat, had een wet die de „ongewenste” constructies alleen voor de toekomst zou hebben verboden, daaraan met relatieve economische schade (want in de tijd beperkt en hoe dan ook gekoppeld aan langdurig getolereerde gedragingen) een einde kunnen maken, zonder ernstige inbreuk te maken op het rechtszekerheidsbeginsel.

37. Anderzijds, wat het tweede van de hierboven genoemde vereisten betreft, kan evenmin worden gesteld dat het gewettigd vertrouwen van de belanghebbenden in het onderhavige geval naar behoren is beschermd door middel van de bekendmaking van een persbericht waarin werd aangekondigd dat de vestiging van beperkte zakelijke rechten op onroerende zaken vanaf 31 maart 1995 zou worden gelijkgesteld met van belasting vrijgestelde verhuur.

38. Zoals ook de Zweedse regering in herinnering heeft gebracht, hebben enkele

lidstaten de gewoonte om op wettelijke bepalingen vooruit te lopen via persberichten die bedoeld zijn om degenen tot wie de wet is gericht, tijdig te waarschuwen. Mij dunkt echter, afgezien van alle andere overwegingen, dat de strekking van een dergelijke praktijk niet kan worden veralgemeend in de context van een gemeenschappelijke markt waarop alle Europese marktdeelnemers optreden en waarop de normalerwijze gevolgde praktijk zich veeleer laat leiden door het beginsel dat de gedragingen van de burgers zich richten naar en worden bepaald door wetten in plaats van persberichten. Kortom, zoals de Commissie terecht heeft beklemtoond, kunnen bijzondere praktijken van enkele lidstaten in het gemeenschapskader niet de zienswijze rechtvaardigen dat particulieren in het algemeen, en belastingplichtigen in het bijzonder, meer geloof hechten aan persberichten dan aan het geldende recht.

39. Daarbij komt nog dat, zoals in het onderhavige geval nu juist is gebeurd, de in algemene termen in een persbericht aangekondigde regels, nadien met hun concrete inhoud en met hun daadwerkelijke strekking pas gekend worden nadat het desbetreffende wetsontwerp bij het Parlement is ingediend, en dat hoe dan ook in de loop van de parlementaire behandeling, zoals in casu is gebeurd, vele wijzigingen op de regels kunnen worden aangebracht.

40. In het onderhavige geval kon dus niet worden gesteld dat de vereniging GW — nog

afgezien van de vraag of op haar een wettelijke verplichting rust om op de hoogte te zijn van het bericht van 31 maart 1995 — zich reeds op 28 april daaraanvolgend eerder aan de onzekere voorschriften van dat bericht moest houden dan aan de zekere bepalingen van de sinds 1968 geldende wet OB. Te meer daar zij nu juist van aanvang af op deze wet had vertrouwd bij haar keuze uit de verschillende mogelijkheden voor het fiscaal meest aangewezen type handeling (het vestigen van een recht van vruchtgebruik). Had zij bovendien precies de inhoud van de aangekondigde wijzigingen kunnen kennen, in plaats van een algemeen persbericht, dan had zij deze operatie nog anders, en nog steeds rechtmatig, kunnen organiseren middels oplossingen die haar in ieder geval in staat zouden hebben gesteld, ook binnen het nieuwe wettelijke kader, om althans gedeeltelijk het recht op aftrek te behouden (bijvoorbeeld door een vergoeding overeen te komen die net boven de economische waarde van het recht op aftrek ligt).

41. Evenmin kan het bezwaar worden gemaakt dat het Hof in het arrest van 29 april 2004, *Gemeente Leusden en Holin Groep*¹⁶, waarin het zich heeft uitgesproken over dezelfde wet als die welke hier aan de orde is, reeds heeft erkend dat deze wet „het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen” niet schendt.

42. In die zaak, die hoe dan ook andere bepalingen van de wijzigingswet betrof (en

met name die welke betrekking hebben op de afschaffing van het recht om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende zaken te kiezen; zie hierboven, punt 7), had de Nederlandse wetgever het gewettigd vertrouwen van de belanghebbenden immers beschermd middels niet alleen het persbericht dat „de voorgenomen wetswijziging [aankondigde]”, maar ook door in die wet een overgangsregeling op te nemen waarin was bepaald dat „een belaste verhuur pas vanaf de inwerkingtreding van de wet in een vrijgestelde verhuur zou overgaan”, en waarin dus „de partijen bij een huurovereenkomst een termijn [werd toegestaan] [...] om [...] overleg te plegen over de consequenties van de wetswijziging”.¹⁷

43. In de thans aan de orde zijnde bepalingen (die welke de vrijstelling van de vestiging van beperkte zakelijke rechten op onroerende zaken betreffen) is daarentegen niet voorzien in een vergelijkbare „overgangsregeling”. De bescherming van het gewettigd vertrouwen van de particulieren berust dus volledig en alleen op het persbericht, dat echter mijns inziens, zoals ik reeds heb gezegd, niet geschikt kan worden geacht om een dergelijke bescherming ten volle te verzekeren.

44. Om die reden sta ik op het standpunt dat in het onderhavige geval, anders dan in de zaak *Gemeente Leusden en Holin Groep* het geval was, het rechtszekerheids- en het

16 — C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337.

17 — Arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep*, reeds aangehaald, punten 80 en 81.

vertrouwensbeginsel in de weg staan aan wettelijke bepalingen zoals hier aan de orde zijn, op basis waarvan de belanghebbenden met terugwerkende kracht een op basis van de Zesde richtlijn verworven recht op herziening van de aftrek wordt ontnomen.

45. Alvorens tot mijn conclusie te komen dient echter nog een door de Commissie in deze zaak voorgestelde subsidiaire oplossing te worden onderzocht. Zij stelt namelijk dat de Nederlandse autoriteiten in de onderhavige zaak weliswaar niet — vanwege de hierboven genoemde beginselen — de volledige en onmiddellijke teruggaaf van de terugbetaalde BTW kunnen vorderen, doch dat zij, zonder deze beginselen te schenden, wel hadden kunnen overgaan tot een nieuwe herziening, in negatieve zin, van de door de vereniging GW verrichte aftrek, echter enkel voor de jaren ná de inwerkingtreding van de wijzigingswet. Indien ik het goed begrijp, had de nationale overheid, volgens deze stelling, aangezien de herziening krachtens de thans toepasselijke Nederlandse wet over tien jaar moet worden gespreid, geen aanspraak meer kunnen maken op het gedeelte van de BTW dat over 1995 was afgetrokken, maar had zij wel teruggaaf kunnen vorderen van de resterende BTW, die moest worden gespreid over de volgende negen jaren, die alle na de inwerkingtreding van die wet liggen.

46. Ik geloof echter niet dat ik de Commissie op deze weg kan volgen. Mijs inziens mag de Nederlandse fiscus op grond van het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel immers niet alleen geen volledige terugbetaling van de in aftrek gebrachte BTW

vorderen, maar evenmin gedeeltelijke terugbetaling middels een herziening krachtens artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

47. Ik wijs er in dit verband nogmaals op dat deze bepaling luidt: „de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, *met name* [...] indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van *geannuleerde aankopen of verkregen rabatten*; er vindt evenwel geen herziening plaats voor *handelingen* die geheel of gedeeltelijk *onbetaald* zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde *vernietiging, verlies of diefstal*, alsmede in geval van *onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken* van geringe waarde en van *monsters* [...]”¹⁸

48. Lid 2 van deze bepaling, betreffende de wijzen van herziening voor investeringsgoederen, preciseert vervolgens dat deze herziening wordt „gespreid over een periode van vijf jaar” (voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode „tot maximaal 10 jaar” worden verlengd); dat „voor elk jaar deze herziening slechts betrekking heeft op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting”; en ten slotte dat zij „geschiedt *op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek* in de loop van de volgende

18 — Cursivering van mij.

jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen”.¹⁹

49. Welnu, de meest juiste uitlegging van de aangehaalde bepaling lijkt mij die welke de toepassing van het instrument van de herziening beperkt tot gevallen van *wijzigingen in de feitelijke situatie* die de grond vormde voor de oorspronkelijk toegepaste aftrek. Ik betwijfel echter sterk dat zij, zoals de Commissie voorstelt, kan worden uitgebreid tot gevallen, zoals het onderhavige, waarin de *rechtssituatie* waarop de aftrek was gebaseerd, is gewijzigd.

50. Artikel 20, lid 1, met de opsomming van de gevallen waarin herziening mogelijk is, bevat weliswaar de woorden „met name”, hetgeen doet vermoeden dat de opsomming niet uitputtend is. Bovendien bepaalt artikel 20, lid 2, op algemene wijze dat de herziening geschiedt op basis van de „wijzigingen in het recht op aftrek”²⁰, zonder nader te bepalen of het enkel om feitelijke wijzigingen gaat of ook om wijzigingen in het recht.

51. Niettemin kan er niet aan voorbij worden gegaan dat artikel 20 in de bij wijze van voorbeeld gegeven opsomming van de gevallen waarin herziening moet geschieden

(geannuleerde aankopen en verkregen rabatten) en van de gevallen waarin zij als uitzondering niet vereist is (onbetaald gebleven handelingen, vernietiging, verlies of diefstal, en onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken en monsters), steeds verwijst naar gevallen van wijzigingen in de feitelijke situatie. Dit brengt mij zoals gezegd tot de stelling dat alleen in dit soort gevallen (ook indien zij verschillen van de uitdrukkelijk genoemde, doch wel nog binnen die categorie vallen) de aftrek middels herziening kan worden gecorrigeerd.

52. Hoe dan ook, zelfs indien dit niet het geval zou zijn, en indien men dus de herziening als bedoeld in artikel 20, lid 1, sub b, ook zou willen aanvaarden in het geval van een wijziging van de regeling waarop de aftrek was gebaseerd, dient te worden opgemerkt dat dit instrument uiteindelijk een vergelijkbare terugwerkende kracht zou hebben als de vordering tot terugbetaling van de aftrek. Dit ontnemt zo de belastingplichtige, juist met terugwerkende kracht, althans voor een gedeelte het recht op aftrek dat hij reeds volledig had verworven.

53. In het onderhavige geval leidt dit tevens tot schending van het gewettigd vertrouwen van de belanghebbenden en dus van het rechtszekerheidsbeginsel, omdat de vereniging GW met terugwerkende kracht, zelfs al is het maar gedeeltelijk, het recht op aftrek wordt ontnomen dat vóór de goedkeuring van de wijzigingswet was ontstaan.

¹⁹ — Cursivering van mij.

²⁰ — Zie arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep*, reeds aangehaald, punten 52 en 53.

54. Om de redenen die ik heb vermeld geef ik dus in overweging de onderhavige vraag aldus te beantwoorden dat, indien een belastingplichtige, zonder dat er sprake is van misbruik of fraude, ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn het recht heeft verworven op aftrek van de BTW die hij heeft voldaan over een onroerend goed dat hem is geleverd en dat aanvankelijk bestemd was om te worden verhuurd (vrijgestelde handeling), maar waarop naderhand een recht van vruchtgebruik is gevestigd (belaste handeling), zonder wijziging van het voorge-

nomen gebruik van het goed, het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzetten dat de herziening van de niet in aftrek gebrachte belasting als bedoeld in artikel 20, lid 1, sub a, van deze richtlijn, ongedaan wordt gemaakt louter omdat die handeling na een wetswijziging die nog niet was ingegaan op het tijdstip waarop het recht van vruchtgebruik werd gevestigd, met terugwerkende kracht wordt aangemerkt als een vrijgestelde handeling, waarvoor geen recht op aftrek geldt.

IV — Conclusie

55. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging de vraag van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„Indien een belastingplichtige, zonder dat er sprake is van misbruik of fraude, ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) het recht heeft verworven op aftrek van de BTW die hij heeft voldaan over een onroerend goed dat hem is geleverd en dat aanvankelijk bestemd was om te worden verhuurd (vrijgestelde handeling), maar waarop naderhand een recht van vruchtgebruik is gevestigd (belaste handeling), zonder wijziging van het voorgenomen gebruik van het goed, verzetten het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel zich ertegen dat de herziening van de niet in aftrek gebrachte belasting als bedoeld in artikel 20, lid 1, sub a, van deze richtlijn, ongedaan wordt gemaakt louter omdat die handeling na een wetswijziging die nog niet was ingegaan op het tijdstip waarop het recht van vruchtgebruik werd gevestigd, met terugwerkende kracht wordt aangemerkt als een vrijgestelde handeling, waarvoor geen recht op aftrek geldt.”