

Herziening en verhuur van onroerende zaken in de btw

Wordt er overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel gehandeld?

Door Laurens van Drie

Nummer: 344531

Begeleider: Prof. dr. R.N.G. van der Paardt

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding.....	4
1.1 Inleiding.....	4
1.2 Probleemstelling	5
1.3 Opzet	5
1.4 Werkwijze	6
1.5 Theoretische afbakening.....	6
Hoofdstuk 2 Neutraliteit in de btw.....	7
2.1 Inleiding.....	7
2.1.1 Omzetbelasting	7
2.1.2 Verbruiksbelasting.....	7
2.2 Neutraliteitsbeginsel.....	7
2.2.1 Kenmerken van het neutraliteitsbeginsel bij een verbruiksbelasting.....	8
2.2.2 Harmonisatie van de omzetbelasting en neutraliteit.....	8
2.2.3 Neutraliteitsbeginsel tot uiting bij het Hof van Justitie.....	11
2.3 Vrijstellingen.....	11
2.3.1 Vrijstellingen maken inbreuk op het neutraliteitsbeginsel?	11
2.3.2 Cumulatie van BTW.....	12
2.4 Tussenconclusie.....	12
Hoofdstuk 3 Verhuur van onroerende zaken.....	13
3.1 Inleiding.....	13
3.2 Behandeling van verhuur van onroerende zaken in de btw.....	13
3.2.1 Verhuur van onroerende zaken	13
3.2.2 Vrijgesteld van btw.....	14
3.2.3 Uitzonderingen van art. 11 lid 1 sub b onder 1° t/m 4° Wet OB.....	14
3.3 Optie tot belaste verhuur	15
3.3.1. Termijn van belaste verhuur	15
3.3.2. Aanvangsleegstand bij belaste verhuur.....	16
3.3.3. Einde belaste verhuur	17
3.3.4. Inbreuk op neutraliteit?	17
3.4 Tussenconclusie.....	17

Hoofdstuk 4 Herziening en neutraliteit.....	19
4.1 Inleiding.....	19
4.2 Recht op aftrek	19
4.3 Herziening in de Wet OB.....	19
4.4 Herziening in de jurisprudentie.....	20
4.3.1. Centralan Property.....	20
4.3.2. Uudenkaupungin kaupunk.....	21
4.3.3. TETS Haskovo.....	21
4.5 Tussenconclusie.....	22
Hoofdstuk 5 Leegstand	22
5.1 Inleiding.....	22
5.2 Problematiek	23
5.2.1 Besluit 25-11-2011.....	24
5.3 Uitspraak Hoge Raad 13-06-2014	25
5.3.1 Conclusie A-G.....	25
5.4 Terugkoppeling tot neutraliteit.....	26
5.4.1 Terugkoppeling.....	26
5.4.2 Uitspraak Hoge Raad 14-06-2014.....	27
5.5 Tussenconclusie.....	28
5.5.1 Terugkoppeling.....	29
Hoofdstuk 6 Conclusie	31
Bronvermelding.....	Error! Bookmark not defined.
Literatuurlijst.....	Error! Bookmark not defined.
Besluiten	33
Europese richtlijnen.....	33
Jurisprudentie	33
Online bronnen:	34

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Inleiding

In de wet Omzetbelasting 1969 worden onroerende zaken apart in behandeling genomen. In beginsel wordt de levering van onroerende zaken door middel van artikel 11, lid 1, sub a Wet OB vrijgesteld. Al worden een paar uitzonderingen gemaakt in de wet op deze vrijstelling, deze uitzonderingen zijn te vinden in artikel 11, lid 1, sub a, onder 1° Wet OB. Hierin staat dat de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bijbehorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein met omzetbelasting belast wordt.

Naast de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken bestaat er voor de verhuur van onroerende zaken in de wet Omzetbelasting een vrijstelling door artikel 11, lid 1, sub b wet OB waarop voor diverse omstandigheden uitzonderingen worden gemaakt. De omstandigheden die onder artikel 11, lid 1, sub b, onder 1° t/m 4° wet OB worden vermeld zijn van rechtswege vrijgesteld.¹

Buiten de genoemde omstandigheden van artikel 11, lid 1, sub b, onder 1° t/m 4° Wet OB is er in artikel 11, lid 1, sub b, onder 5° Wet OB een optie te vinden voor belaste verhuur. De voorwaarde die in dit artikel wordt gelegd is dat de huurder volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek heeft van de belasting op de voet van artikel 15 van de wet OB.²

In de Nederlandse wetgeving is herziening terug te vinden in art. 15 lid 4 Wet OB en in art. 13 en 13a Uitvoeringsbeschikking Wet OB. De herzieningsperiode voor onroerende zaken wordt in lid 4 van art. 13 Uitvoeringsbeschikking Wet OB op tien jaar gesteld. De herziening wordt berekend voor een tiende gedeelte op basis van de gegevens van dat boekjaar. In feite ziet de herzieningsperiode er op toe dat het recht op aftrek correct wordt toegepast bij onroerende zaken en bij roerende zaken, waar op wordt afgeschreven.

Er ontstaat problematiek omtrent de herziening in de periode van leegstand, waarbij er in het herzieningstermijn een periode van belaste verhuur en vrijgestelde verhuur of vice versa heeft plaatsgevonden naast de periode van leegstand.

¹ Cursus Belastingrecht, OB.2.3.2.C.a. Inleiding, Kluwer Portal.

² Cursus Belastingrecht OB.2.3.2.D.b1, Algemeen, Kluwer Portal.

Deze problematiek is bij de Hoge Raad in een onlangs verschenen arrest naar voren gekomen. In deze kwestie is sprongcassatie ingesteld, waarbij de Advocaat-generaal zich had uitgesproken en vond dat het geding in kwestie moest worden geschorst en dat de Hoge Raad prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie (Hierna: HvJ) diende te stellen.

Tot prejudiciële vragen is het niet gekomen, maar het is wel de aanleiding voor het schrijven van deze scriptie. In deze scriptie wordt onderzocht hoe herziening en leegstand bij verhuur van onroerende zaken ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel verhouden

Het neutraliteitsbeginsel is een van de doelstellingen van de Europese btw. In deze scriptie zal dan ook gebruik worden gemaakt van meerdere arresten van het HvJ.

1.2 Probleemstelling

Het doel van deze scriptie is welke werking het neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting heeft op de herziening van verhuur van onroerende zaken in de omzetbelasting.

De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt:

Handelt herziening, tijdens een periode van leegstand bij verhuur van onroerende zaken, overeenkomstig met het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting?

1.3 Opzet

Deze onderzoeksvraag wordt behandeld aan de hand van diverse hoofdstukken:

- 1. Neutraliteit in de btw*
- 2. Verhuur van onroerende zaken*
- 3. Herziening*
- 4. Leegstand*

In deze scriptie wordt in hoofdstuk 2 het neutraliteitsbeginsel behandeld. Het neutraliteitsbeginsel is een van de doelstellingen bij de harmonisering van de btw. In dit hoofdstuk wordt uiteengezet hoe neutraliteit in de Europese richtlijnen tot uiting komt en wat dit voor uitwerking heeft op de arresten van het HvJ. Daarnaast komen de vrijstellingen aan bod en hoe dit tegenover het neutraliteitsbeginsel staat.

Hoofdstuk 3 wijst welke rol de verhuur van onroerende zaken speelt binnen de wet OB. Welke bijzonder bepalingen zijn hier van belang en waar dient rekening mee worden

gehouden. Daarnaast laat het zien hoe verhuur van onroerende zaken tot het neutraliteitsbeginsel staat.

Hoofdstuk 4 weidt uit over het herzieningstermijn. Ingegaan zal worden wat het herzieningstermijn voor de uitwerking van het neutraliteitsbeginsel is.

In hoofdstuk 5 zal herziening van verhuur van onroerende zaken en leegstand worden verduidelijkt. Een terugkoppeling zal worden gemaakt met de eerdere hoofdstukken, waarbij neutraliteit en leegstand het onderwerp is.

In het slot hoofdstuk zal een conclusie komen, waarin de bevindingen worden gepresenteerd.

1.4 Werkwijze

Aan de hand van besluiten, richtlijnen, jurisprudentie en publicaties zal deze scriptie worden geschreven.

1.5 Theoretische afbakening

Deze scriptie wordt door een paar grenzen afgebakend. Er wordt in deze scriptie niet verder ingegaan op herziening van roerende zaken, verder zal er niet worden ingegaan op de herziening van de levering van onroerende zaken.

Hoofdstuk 2 Neutraliteit in de btw

2.1 Inleiding

In deze scriptie wordt de problematiek omtrent de herziening bij verhuur van onroerende zaken en het neutraliteitsbeginsel behandeld. In dit hoofdstuk zal de omzetbelasting in het algemeen worden besproken en zal het neutraliteitsbeginsel zijn intrede maken, aangezien dit een belangrijk onderdeel is van deze scriptie.

2.1.1 Omzetbelasting

Het huidige stelsel wat nu wordt gehanteerd in de omzetbelasting, werd in 1969 geïntroduceerd binnen het kader van de harmonisatie van de EU, destijds nog de EEG geheten, en behoort tot een van de eerste belastingen die in Europees verband werden geharmoniseerd.³

Het artikel 99 van het destijds opgestelde EEG-verdrag betrof de omzetbelasting, de lidstaten werden geacht een BTW stelsel met aftrek van voorbelasting te introduceren, zoals ook in de eerste richtlijn van de omzetbelasting werd opgenomen. Daarnaast gaf de tweede richtlijn aan hoe in grote lijnen wat voor structuur deze belasting zou moeten hebben.⁴ Over deze richtlijnen zal in dit hoofdstuk verder worden uitgewijd.

2.1.2 Verbruiksbelasting

Het rechtskarakter van de BTW is een verbruiksbelasting. Verbruiksbelastingen worden onderscheiden in verschillende soorten verbruiksbelastingen, algemene verbruiksbelastingen en bijzondere verbruiksbelastingen.

Algemene verbruiksbelastingen zijn: algemene indirecte verbruiksbelastingen en algemene directe verbruiksbelastingen. Bijzonder verbruiksbelastingen zijn: bijzonder indirecte verbruiksbelastingen, zoals accijnzen en bijzondere directe verbruiksbelastingen. De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. Deze verbruiksbelasting zoals wij die in de BTW kennen beoogt het consumptieve verbruik te belasten.⁵

2.2 Neutraliteitsbeginsel

Een algemene indirecte verbruiksbelasting behoort volmaakt gezien neutraal te zijn. Het neutraliteitsbeginsel speelt hierin een belangrijke rol, waar neutraal eigenlijk betekent,

³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p.3.

⁴ Cursus Belastingrecht, OB.0.0.10.C De geschiedenis van de omzetbelasting, Kluwer Portal.

⁵ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 10.

dat de belasting geen invloed dient te hebben. De belasting dient alleen de consument te treffen en niet de ondernemer.⁶

2.2.1 Kenmerken van het neutraliteitsbeginsel bij een verbruiksbelasting

Een kenmerk van deze neutraliteit bij een verbruiksbelasting is dat het economisch neutraal moet zijn, dit houdt in dat wordt beoogd te voorkomen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord. De ondernemers vormen in een systeem als de BTW de heffingspunten en dienen de btw alleen af te dragen.

Daarnaast dient een verbruiksbelasting ook juridisch neutraal te zijn. Dit houdt in dat bestedingen die door de consument worden gedaan, de omzetbelasting in percentage van het kleinhandelsprijs uitgedrukt bij gelijke producten gelijk te zijn. In wezen mag het dus niet uitmaken of een goed of dienst bij verschillende ondernemers wordt gekocht.

Ook bestaat er nog iets als externe neutraliteit. Dit houdt in dat de belastingdruk bij een goed wat wordt ingevoerd niet minder mag zijn dan de belastingdruk op een goed in het binnenland.⁷

2.2.2 Harmonisatie van de omzetbelasting en neutraliteit

De harmonisatie van omzetbelasting is begonnen bij het EEG-verdrag met zes lidstaten. In het verdrag stond in artikel 99 dat indirecte belastingen dienden te worden geharmoniseerd. De verschillende lidstaten van de EEG hanteerden destijds diverse stelsels voor de omzetbelasting en dit was met betrekking tot de voornaamste doelstelling van het verdrag niet gewenst. De voornaamste doelstelling van het verdrag betrof namelijk om tot een gemeenschappelijke markt te komen, waarin vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal mogelijk werd. Echter werd door de diversiteit aan stelsels in de omzetbelasting het vrije verkeer van goederen belemmerd.⁸

Binnen de EEG werd gekeken door de Europese Commissie naar wat de mogelijkheden waren met betrekking tot harmonisatie en twee verschillende commissies brachten door het ABC-rapport en het Neumark-rapport uiteindelijk advies. In deze rapporten werden diverse systemen onderzocht die mogelijk zouden leiden tot harmonisering van de omzetbelasting. Op basis van deze rapporten werd de conclusie getrokken dat een

⁶ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 13.

⁷ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 13-15.

⁸S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010. p. 23-24.

systeem waarin een belasting op toegevoegde waarde wordt geheven met aftrek van voorbelasting het beste voldeed aan de gestelde eisen.⁹

Deze rapporten zorgde ervoor dat de Europese Commissie met een ontwerprichtlijn kwam om de harmonisatie van de omzetbelasting in werking te stellen.¹⁰ Onder de lidstaten bestonden echter wel bedenkingen. Nederland was tevreden met het cascadestelsel, zoals zij destijds had, Frankrijk zag niet het nodige voordeel erin, Italië voorzag grote administratieve nadelen, in Duitsland was er sprake van weerstand uit eigen land en België wilde alleen tot een akkoord komen als Nederland en Duitsland ook zouden deelnemen.¹¹

Per slot van rekening kwam op 11 april 1967 de Eerste richtlijn tot stand. Dat neutraliteit een belangrijk doel is van de Europese Commissie blijkt ook uit deze richtlijn.

*'Overwegende dat een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van productie en distributie, zomede het gebied van diensten omvat; dat het derhalve in het belang van de gemeenschappelijke markt en van de Lid-Staten is een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat eveneens op de kleinhandelsfase wordt toegepast'*¹²

In de Tweede richtlijn werd de structuur en de wijze van toepassing vastgesteld. Hierbij werd de aftrek van voorbelasting ingevoerd omdat met deze aftrek in een systeem met belasting op toegevoegde waarde de neutraliteit het beste werd gewaarborgd.

'Overwegende dat het eveneens mogelijk is om als overgang bepaalde verschillen in de wijze van toepassing van de belasting in de Lid-Staten toe te laten; dat er evenwel procedures moeten worden geschapen om enerzijds de neutraliteit ten aanzien van de mededinging tussen de Lid-Staten te waarborgen en om anderzijds de bedoelde verschillen geleidelijk te beperken of af te schaffen, ten einde de

⁹ Beelen 2010, p. 26-28.

¹⁰ Beelen 2010, p. 28-29.

¹¹ Cursus Belastingrecht, EBR.6.1.1.F, de totstandkoming van de eerste en tweede richtlijn, Kluwer Portal.

¹² Eerste richtlijn van de Raad 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/227/EEG.

*nationale stelsels van belasting over de toegevoegde waarde steeds nader tot elkaar te doen komen, zulks ter voorbereiding van de tenuitvoerlegging van de in artikel 4 der eerste richtlijn omschreven doelstelling;*¹³

Dit stelsel werd in Nederland per 1 januari 1969 ingevoerd in de nieuwe Wet op de Omzetbelasting 1968. Echter bracht de invoering van de Eerste en Tweede richtlijn nog niet het gewenste te bereiken resultaat voor de Europese Commissie. Om de omzetbelasting verder te harmoniseren werd in 1973 de nodig geachte Zesde¹⁴ richtlijn ingediend.

De Zesde richtlijn¹⁵ werd uiteindelijk bewerkstelligt in 1977 en met de intrede van de Zesde richtlijn werd de Tweede richtlijn ingetrokken, waarbij de Eerste richtlijn nog wel in stand bleef. De Zesde richtlijn beoogde voornamelijk nadere regels te geven met betrekking tot het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen.¹⁶

Op grond van de Zesde richtlijn werd de Omzetbelasting tot 1 januari 2007 vorm gegeven. Op die datum ging de BTW-richtlijn van kracht die hedendaags nog steeds in werking is.

De achterliggende gedachte hiervoor was dat de Zesde richtlijn door de jaren heen achterhaald was en om deze actueel te houden waren er dusdanig veel aanpassingen en aanvullingen aan de richtlijn gebracht, dat de richtlijn lastig leesbaar en onoverzichtelijk was geworden. Daarom werd er door de Raad van de Europese Unie besloten dat de Zesde richtlijn grondig aangepast diende te worden.

Dit heeft uiteindelijk geleid tot de BTW-richtlijn, waarbij de doelstelling evengoed bleef als in voorgaande richtlijnen om de werking van een interne markt te realiseren en concurrentievervalsing te beletten.¹⁷

Enkele formuleringen uit de BTW-richtlijn, waaruit volgt dat tevens in deze richtlijn neutraliteit een voorname rol blijft spelen in kader van de harmonisatie van de omzetbelasting in Europees verband.

‘Een BTW-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan

¹³ Tweede richtlijn van de Raad 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/228/EEG.

¹⁴ De Derde t/m de Vijfde richtlijn betroffen slechts veranderingen in de uiterste invoeringsdatum voor lidstaten.

¹⁵ Zesde richtlijn van de Raad 17 mei 1977, Richtlijn nr. 77/388/EEG.

¹⁶ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 36.

¹⁷ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 36.

*alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.*¹⁸

2.2.3 Neutraliteitsbeginsel tot uiting bij het Hof van Justitie

De neutraliteit die aan de basis staat van de doelstelling om de werking van een interne markt te realiseren en concurrentievervalsing te beletten heeft ook aan de basis gestaan voor diverse arresten van het Hof van Justitie (hierna: HvJ).¹⁹

In het arrest Rompelman heeft het HvJ voor het eerst zichtbaar het neutraliteitsbeginsel tot uitdrukking gebracht, waaruit blijkt dat bij het HvJ het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol speelt. Het neutraliteitsbeginsel is in vele andere arresten die in de loop der jaren volgden nog naar voren gekomen:

*'De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te onlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.'*²⁰

2.3 Vrijstellingen

In artikel 11 van de Wet Omzetbelasting (hierna: Wet OB) zijn in de wet een aantal vrijstellingen bepaald. Deze vrijstellingen gelden voor bepaalde handelingen en diensten. Als een ondernemer een prestatie verricht die vrijgesteld is, betekent dit dat de ondernemer geen btw verschuldigd is over de vergoeding.²¹ Weliswaar betekent dit ook dat de voorbelasting, die op de vrijgestelde prestatie drukt, niet aftrekbaar is bij de presterende ondernemer. Deze vrijstellingen zijn grotendeels in het leven geroepen omdat zij betrekking hebben op prestaties die voornamelijk op consumenten gericht zijn.²²

2.3.1 Vrijstellingen maken inbreuk op het neutraliteitsbeginsel?

Globaal gezegd worden vrijstellingen onderscheiden in twee categorieën, subjectieve en objectieve vrijstellingen. Een subjectieve vrijstelling houdt in dat de persoon wordt

¹⁸ BTW-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, Richtlijn nr. 2006/11/EG.

¹⁹ Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D, Neutraliteit, Kluwer Portal.

²⁰ HvJ EG, 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman).

²¹ Cursus Belastingrecht, OB.2.3.0.A, Algemeen, Kluwer Portal.

²² Cursus Belastingrecht, OB.2.3.0.A, Algemeen, Kluwer Portal.

vrijgesteld, dit is het geval voor de medische handelingen door BIG-geregistreerde zorgverleners. Een objectieve vrijstelling houdt in dat de prestatie wordt vrijgesteld. Subjectieve vrijstellingen in de btw hebben tot gevolg dat afhankelijk van de ondernemer de consumptie in de heffing wordt betrokken. Dit lijkt in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel en bovendien worden dan de concurrentieverhoudingen verstoort. In art. 11 Wet OB zijn dan ook nagenoeg alleen objectieve vrijstellingen opgenomen.²³

Het HvJ heeft zich daarnaast uitgesproken dat vrijstellingen strikt moet worden uitgelegd aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.²⁴ De objectieve vrijstellingen moeten volgens het HvJ strikt worden gezien zodat de werking van een vrijstelling beperkt blijft.

2.3.2 Cumulatie van BTW

Een ondernemer, die vrijgesteld presteert, heeft zoals genoemd geen recht op aftrek van de omzetbelasting. Voor zover deze ondernemer presteert aan degenen die geen recht op aftrek hebben, zoals particulieren, treden hier geen ongewenste effecten op. Presteert de ondernemer echter aan andere ondernemers, ontstaat hier mogelijk cumulatie van btw. De ondernemer levert een vrijgestelde prestatie aan een andere ondernemer, die de btw in aftrek kan nemen, maar doordat de ondernemer van de vrijgestelde prestatie de btw niet in aftrek heeft kunnen nemen, stapelt de btw hier op. Dit houdt uiteindelijk in dat de prestatie bij de afnemende ondernemer niet vrij van btw aankomt en bij zijn belaste prestatie cumulatie van btw is opgetreden.²⁵

Objectieve vrijstellingen kunnen mogelijk door de cumulatie van btw inbreuk maken op het neutraliteitsbeginsel, aangezien niet wordt voldaan aan de voorwaarden die worden gesteld, zoals die in het Rompelman-arrest zijn omschreven.

2.4 Tussenconclusie

Het neutraliteitsbeginsel is een van de belangrijkste doelstellingen sinds de omzetbelasting werd geharmoniseerd binnen Europees verband. Dit komt bij het HvJ in haar arresten tot uitdrukking, zoals in het bekende Rompelman-arrest. De vrijstellingen die in de wet beschreven staan, kunnen mogelijk inbreuk maken op dit beginsel, ook al worden deze als uitzondering op de regel behandeld. Dit zou bij het ongewenste effect van cumulatie van btw kunnen optreden.

²³ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 240.

²⁴ HvJ EG, 28 oktober 2010, nr. C-175/09 (AXA UC plc.).

²⁵ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 13.

Hoofdstuk 3 Verhuur van onroerende zaken

3.1 Inleiding

Reeds vermeld wordt in deze scriptie de problematiek omtrent de herziening bij verhuur van onroerende zaken en het neutraliteitsbeginsel behandeld. In dit hoofdstuk zal worden uitgeweid wat voor positie de verhuur van onroerende zaken in de omzetbelasting inneemt en welke specifieke bepalingen hiervoor zijn.

3.2 Behandeling van verhuur van onroerende zaken in de btw

De behandeling van onroerende zaken terug te vinden in artikel 11 Wet OB. Waar in de BTW-richtlijn wordt gesproken over onroerend goed wordt in de Nederlandse wet gesproken over onroerende zaken, het begrip onroerende zaak of onroerend goed is een communautair begrip.²⁶ Het begrip onroerend zaak sluit aan op de wetsartikelen van het burgerlijk wetboek, art. 3:2 BW vermeldt hierin dat zaken de voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten zijn. Artikel 3:3 lid 1 BW weidt hier op uit wat tot de onroerende zaken wordt gerekend.

In Europees verband is in het Heger arrest door het HvJ uitgesproken, dat onroerende zaken, zaken zijn die vast verbonden aan het aardoppervlak zijn.²⁷ Het Maierhofer arrest heeft bepaald dat een onroerende zaak, die vast aan het aardoppervlak verbonden is, niet onlosmakelijk verbonden hoeft te zijn. Het niet gemakkelijk te verplaatsen of te demonteren is voldoende om te voldoen aan de eis van verbondenheid.²⁸ Daarnaast is grond in het bijzonder ook aan te merken als een onroerende zaak op basis van het Marselisborg arrest.²⁹ Het Leichenich arrest bepaalde dat een woonboot ook als onroerende zaak wordt aangemerkt, omdat een woonboot een functionele en economische eenheid vormt met de delen waaruit de ligplaats van de woonboot bestaat, zoals de grond en het water.³⁰

3.2.1 Verhuur van onroerende zaken

Ook de verhuur van onroerende zaken heeft een communautaire betekenis. Verhuur van onroerende zaken is in de BTW-richtlijn terug te vinden in art. 135, lid 1, lid 1 sub l, welke ook zijn werking terugvindt in art. 11 Wet OB van de Nederlandse wetgeving. Het

²⁶ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 277.

²⁷ HvJ EG, 7 september 2006, nr. C-166/05 (Heger).

²⁸ HvJ EG, 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer).

²⁹ HvJ EG, 3 maart 2005, nr. C-428/02 (Marselisborg).

³⁰ HvJ EG, 15 november 2012, nr. C-532/11 (Leichenich).

begrip van verhuur, zoals dat in de arresten van het HvJ is omschreven, lijkt niet af te wijken van het Nederlands civiele recht. Voor het verhuren van onroerende zaken, dient het te gaan om het afstaan van het exclusieve gebruiksrecht van een bepaalde onroerende zaak of gedeelte daarvan voor een bepaalde tijd en tegen een bepaalde prijs. Voor art. 11 OB wordt verder geen onderscheid gemaakt voor zover het gaat om verhuur of verpachting, waar dit in het civiele recht wel uitmaakt. Naast eigenaar van de onroerende zaak zijn, kan voor de behandeling van verhuur in art. 11 Wet OB een bezitsrecht als erfpacht³¹, vruchtgebruik³² of huurder van de onroerende zaak ook volstaan.³³

3.2.2 Vrijgesteld van btw

Uit artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB volgt als hoofdregel dat het verhuren van onroerende zaken vrijgesteld is van btw. In hoofdstuk 2 is reeds in algemene zin de behandeling van vrijstellingen aan bod gekomen. De verhuur van onroerende zaken is een objectieve vrijstelling, de prestatie wordt hier vrijgesteld. De vrijstelling komt mede voort doordat de behandeling van onroerende zaken bij een verbruiksbelasting als moeilijk moet worden bestempeld. De kwestie hierbij van belang is tot in welke mate wordt een onroerende zaak daadwerkelijk verbruikt.³⁴

3.2.3 Uitzonderingen van art. 11 lid 1 sub b onder 1° t/m 4° Wet OB

In art. 11 lid 1 onderdeel b Wet OB staan onder 1° tot en met 4° enkele uitzonderingen die op de vrijstelling worden gemaakt. Deze prestaties worden derhalve in de heffing van btw betrokken. De uitzondering die onder 1° staat heeft betrekking op de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines. De reden dat deze uitzondering is gemaakt, is omdat de huurder in het algemeen een ondernemer is die recht op aftrek heeft. De onder 2° genoemde uitzondering is voor de verhuur in recreatieve sfeer. De gedachte achter de onder 3° en 4° genoemde uitzonderingen hebben eenzelfde soort reden als de 1°. De reden onder 3° is dat in de verhuur van parkeerruimte in de prestatie andere elementen in de verhuur worden betrokken, zoals bijvoorbeeld de bewaking en dienstloon wat daarmee in betrekking staat, ditzelfde geldt voor safe loketten.³⁵

³¹ HvJ EG, 12 september 2000, nr C-358/97 & HvJ EG, 9 maart 2000, nr. C-358/98.

³² HvJ EG, 4 oktober 2001, nr. C-326/99.

³³ Cursus Belastingrecht, OB.2.3.2.A.b1, Algemeen, Kluwer Portal.

³⁴ Van Hilten & van Kesteren 2010, p. 277.

³⁵ D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed*, FED: Deventer 1987, p. 95-102

3.3 Optie tot belaste verhuur

Naast de genoemde uitzonderingen onder 1° tot en met 4° bestaat er in het artikel nog een uitzondering onder 5°. Deze mogelijkheid zorgt ervoor dat er kan worden geopteerd voor belaste verhuur bij gebouwen en gedeelten van gebouwen. Er moet wel aan een paar voorwaarden worden voldaan, ten eerste mag het niet een woning betreffen en ten tweede moet de huurder van het gebouw of gedeelte van het gebouw volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek hebben op basis van art. 15 Wet OB. De verhuurder en huurder moeten om voor deze belaste verhuur te opteren, dit opnemen in de schriftelijke huurovereenkomst. Bij opstellen wordt vermeld dat voor deze optie is gekozen of gezamenlijk een verzoek indienen bij de inspecteur.

3.3.1. Termijn van belaste verhuur

De inspecteur vermeldt in zijn beschikking vanaf welke datum belast wordt gepresteerd. Uit de optieregeling valt te concluderen dat met betrekking tot de begindatum de dag waarop de inspecteur het verzoek heeft ontvangen of de latere datum van verhuur wordt genomen. Over het algemeen volgt de inspecteur de datum die in het verzoek staat, op voorwaarde dat deze datum niet meer dan drie maanden voor de datum van indiening van het optieverzoek is gelegen.³⁶

Wanneer niet aan de voorwaarden is voldaan van dit verzoek, lijkt rechtsgeldig niet tot een optie tot belaste verhuur te zijn voldaan. De gevolgen hiervan zijn dat de optie tot belaste verhuur geen plaatsvindt of eventueel wordt teruggedraaid.³⁷

Als er eenmaal aan het optie verzoek is voldaan, volgt er een referentieperiode op voet van art. 6a Uitvoeringsbeschikking Wet OB. In het eerste jaar waarin voor belaste verhuur zijn er twee toetsingsmomenten. Op het moment waarop de verhuurder en huurder de overeenkomst aangaan, wordt getoetst of aan het 90% criterium³⁸ is voldaan en aan het eind van het boekjaar wordt bezien of de gebezigde activiteiten aan het 90% criterium hebben voldaan. In de volgende jaren wordt elk jaar aan het einde van het jaar getoetst of voldaan is aan het criterium. Wanneer een jaar niet is voldaan aan het criterium, dan wordt in het boekjaar daarop nogmaals getoetst of er is voldaan

³⁶ B.G. van Zadelhoff, Wel en wee bij optie voor verhuur met btw, WFR 1993/189.

³⁷ Cursus Belastingrecht, OB.2.3.2.D.d, Effectueren van de optie voor belaste verhuur, Kluwer Portal.

³⁸ Gemakshalve gebruik ik alleen het 90% criterium, echter voor sommige sectoren kan een 70% criterium genoeg zijn.

aan het criterium. Als dan niet meer wordt voldaan aan het criterium dan vervalt de optie.³⁹

3.3.2. Aanvangsleegstand bij belaste verhuur

Wanneer er sprake is van leegstand bij een onroerende zaak na de ingangsdatum van de verhuurovereenkomst, gelden er andere voorwaarden om te opteren voor belaste verhuur. De staatssecretaris heeft bij wijze van een besluit te kennen gegeven hoe deze periode van leegstand moet worden behandeld.⁴⁰

Als een huurder een onroerende zaak betreft, die leegstond voor een bepaalde periode, waarbij hij opteert voor belaste verhuur dan zijn hier enkele voorwaarden aan verbonden.

De huurder dient de betrokken onroerende zaak tenminste voor een periode van zes maanden te gebruiken. Gedurende deze zes maanden voldoet de huurder aan het 90% criterium. Voor de verhuurder geldt dat de herzieningsperiode ingaat tijdens het boekjaar dat de huurder aan het criterium van 90% en van zes maanden heeft voldaan. Voldoet de huurder echter niet aan de gestelde voorwaarde dan wordt de verhuur vrijgesteld van btw.

Het kan daarnaast voorkomen dat een verhuurder en huurder hebben besloten te opteren voor btw bij de huurovereenkomst, echter gebruikt de huurder de onroerende zaak niet en wordt de huurovereenkomst ontbonden. Op basis van de wet wordt hier niet meer voldaan aan het 90% criterium en wordt de verhuurder zijn in aftrek gebrachte btw verschuldigd. De staatssecretaris heeft voor deze kwestie in hetzelfde besluit medegedeeld dat wanneer de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar van ontbinding een nieuwe huurovereenkomst sluit, deze in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst.

Het gevolg is dat belaste verhuur plaatsvindt als aan de voorwaarden wordt voldaan bij de eerste huurder, vrijgestelde verhuur vindt plaats wanneer niet aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan.

³⁹ Cursus Belastingrecht, OB.2.3.2.D.b2 Referentieperiode. Kluwer Portal.

⁴⁰ Besluit Staatssecretaris van Financien van 19 september 2013, nr. BLKB 2013/1686M.

3.3.3. Einde belaste verhuur

De optie om belast te verhuren eindigt wanneer niet langer aan de voorwaarden worden voldaan. Hierbij moet gedacht worden dat de onroerende zaak niet langer wordt verhuurd of dat de onroerende zaak als woning wordt gebruikt. Ook zou dit kunnen gebeuren als de huurder niet langer voldoet aan het 90% criterium. Daarnaast heeft de Hoge Raad bepaald dat de beëindiging van belaste verhuur niet op verzoek mogelijk is. Als er met dezelfde verhuurder een nieuwe huurovereenkomst wordt gesloten aangaande dezelfde onroerende zaak, zorgt dit er niet voor dat de optie tot belaste verhuur vervalt.⁴¹

3.3.4. Inbreuk op neutraliteit?

Een van de beginselen voor de harmonisering van de omzetbelasting die binnen de Europese Unie is gesteld, is het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel wat in hoofdstuk 2 reeds is vermeld, stelt dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers gelijk moeten zijn. Dit in achtnemend, is het de vraag of de optie tot belaste verhuur overeenkomstig handelt.

Een ondernemer die niet aan het criterium van 90% voldoet, komt niet in aanmerking om belast te huren. Voor deze ondernemer rest er dus niets anders dan vrijgesteld huren, waar de kans bestaat dat bij deze ondernemer cumulatie van btw optreedt. Om een pand vrijgesteld van btw te betrekken, wordt dit voor de huurder alleen mogelijk gemaakt door een nieuw vervaardigd pand te kopen. Deze is op basis van art. 11 Wet OB niet vrijgesteld.

3.4 Tussenconclusie

De positie van onroerende zaken in de omzetbelasting is een bijzondere. Uit de jurisprudentie bij het HvJ is gedefinieerd wat tot een onroerende zaak moet worden gerekend. Voor de verhuur van onroerende zaken maakt het in de omzetbelasting daarnaast niet uit of het verhuur of verpachting betreft, daarnaast kan een erfpacht, vruchtgebruik of zelf huurder van de onroerende zaak ook volstaan.

Uit artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB volgt dat onroerende zaken vrijgesteld van btw zijn. Het betreft hier een objectieve vrijstelling. Op deze vrijstelling worden enkele uitzonderingen gemaakt. De onder 1° tot en met 4° vermelde uitzonderingen dienen een gespecificeerd doel.

⁴¹ HR 17 juni 1987, nr 23 921, *BNB 1987/263*.

De onder 5° genoemde uitzondering, betreft de mogelijkheid om belast te verhuren. Belaste verhuur is alleen mogelijk als aan de voorwaarden wordt voldaan. De onroerende zaak dient geen woning te zijn en de huurder moet volledig of nagenoeg volledig (90% criterium) recht op aftrek hebben. De ingangsdatum van belaste verhuur kent een zogeheten referentieperiode, waarbij op bepaalde momenten wordt getoetst of wordt voldaan aan het 90% criterium. Als er sprake is van aanvangsleegstand heeft de staatssecretaris bij wijze van goedkeuring aftrek toegestaan indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.

Belaste verhuur eindigt wanneer niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, echter kan belaste verhuur niet eindigen op verzoek. Belaste verhuur eindigt ook niet wanneer er een nieuwe huurovereenkomst wordt gesloten tussen de verhuurder en huurder met betrekking tot dezelfde onroerende zaak.

De optie tot belaste verhuur heeft eventueel tot gevolg dat het in strijd met het neutraliteitsbeginsel handelt. Dit beginsel behoort tot de doelstellingen van de Europese btw. Dit beginsel stelt dat concurrentieverhoudingen niet mogen worden verstoord, wat met de optie tot belaste verhuur zich mogelijk kan voordoen. Bij vrijgestelde voorhuur zou bovendien cumulatie van btw kunnen optreden, ook dit is niet gewenst.

Hoofdstuk 4 Herziening en neutraliteit

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal herziening in de omzetbelasting zijn intrede maken. Herziening zal algemeen behandeld worden en er zal worden ingegaan wat de uitwerking van herziening is op de neutraliteit en hoe dat naar voren komt bij het HvJ.

4.2 Recht op aftrek

Het recht op aftrek ontstaat volgens art.167 van de BTW-richtlijn op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, art. 168 geeft aan waarop dit recht betreft. Het recht op aftrek is in de Nederlandse wetgeving geregeld in artikel 15 Wet OB.

Hierbij kan vooringenomen gebruik tot recht op aftrek leiden. Deze opvatting wordt teruggevonden in de jurisprudentie van het HvJ. In het leidinggevende INZO-arrest is door het HvJ bepaald dat het voornemen om belaste prestaties te verrichten voldoende dient te zijn om recht op aftrek te hebben.⁴²

Daarnaast heeft het HvJ bij het Midland Bank arrest uitgesproken dat het aftrekrecht vereist dat er rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is met handelingen waarvoor er recht op aftrek bestaat.⁴³

Door het Charles/Charles-Tijmens arrest⁴⁴ van het HvJ voelde de wetgever zich in 2007 genoodzaakt om aan art. 15 Wet OB een wijziging conform de Zesde richtlijn te brengen. De ondernemer had voor de wijziging recht op aftrek als het gebruik in kader van de onderneming was, zoals het in de Tweede richtlijn was bedoeld. Sinds de wijziging is de voorwaarde dat er sprake moet zijn van gebruik voor belaste prestaties.⁴⁵

De uitwerking van art. 15 Wet OB is dat de ondernemer, de aan hem gerekende btw in aftrek mag brengen op de prestaties waar de gerekende btw op drukt, zodat alleen de toegevoegde waarde van de prestatie wordt belast.

4.3 Herziening in de Wet OB

Sinds de harmonisering van de btw is herziening al onderdeel van deze harmonisering, in de Tweede richtlijn valt te lezen: *'In geval van gedeeltelijke aftrek overeenkomstig het tweede lid, wordt het in aftrek te brengen bedrag voorlopig bepaald aan de hand van door*

⁴² HvJ EG, 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO).

⁴³ HvJ EG, 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank).

⁴⁴ HvJ EG, 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles/Charles-Tijmens).

⁴⁵ Beelen 2010, p. 45.

*de Lid-Staat vastgestelde criteria; na het einde van het jaar wordt, wanneer het verhoudingsgetal van het jaar van verkrijging is berekend, de aftrek herzien.*⁴⁶

Tegenwoordig is in art. 184 van de BTW-richtlijn gedefinieerd wat herziening inhoudt. *'De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.'*⁴⁷

De periode voor herziening staat in art. 187, de basisregel luidt dat dit voor een periode van vijf jaar geldt en alleen mogelijk is voor investeringsgoederen. Investeringsgoederen zijn roerende zaken waarop wordt afgeschreven. Onroerende zaken zijn per definitie investeringsgoederen ongeacht of zij wel of niet tot de voorraad behoren.⁴⁸

Voor onroerende zaken gelden andere regels dan voor de roerende zaken, waarop wordt afgeschreven. Lidstaten kunnen in hun nationale wetgeving bepalen wat de herzieningsperiode voor onroerende zaken dient te zijn. Er is wel een restrictie aan deze herzieningsperiode gebonden van tenminste vijf jaar tot maximaal twintig jaar.

In de Nederlandse wetgeving is herziening terug te vinden in art. 15 lid 4 Wet OB en in art. 13 en 13a Uitvoeringsbeschikking Wet OB. De herzieningsperiode voor onroerende zaken wordt in lid 4 van art. 13 Uitvoeringsbeschikking Wet OB op tien jaar gesteld. De herziening wordt berekend voor een tiende gedeelte op basis van de gegevens van dat boekjaar.

In feite ziet de herzieningsperiode er op toe dat het recht op aftrek correct wordt toegepast bij onroerende zaken en bij roerende zaken, waar op wordt afgeschreven.

4.4 Herziening in de jurisprudentie

In het vorige hoofdstuk werd geïllustreerd dat de optie tot belaste levering mogelijk inbreuk maakte op het neutraliteitsbeginsel. Handelt herziening wel overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel, resteert als vraag. Het HvJ laat door middel van arresten blijken wat het doel van de herziening dient te zijn.

*4.3.1. Centralan Property*⁴⁹

In het Centralan Property arrest heeft het HvJ beantwoord dat voor de omvang van het recht op aftrek en herziening het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik bepalend dient te zijn. In haar beantwoording meldt het HvJ: *'(...) Uit de rechtspraak volgt dus dat*

⁴⁶ Art. 11 lid 3 uit Richtlijn 67/228/EEG.

⁴⁷ Art. 184 uit de BTW-richtlijn 2006/11/EG.

⁴⁸ Beelen 2010, p. 76.

⁴⁹ HvJ EG, 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan Property ltd.).

het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, welke onder de voorwaarden van artikel 20 van deze richtlijn moeten worden.’ (r.o. 54)

4.3.2. Uudenkaupungin kaupunk⁵⁰

In de zaak Uudenkaupungin kaupunk heeft de Finse Rechter prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. In Finland was herziening van aftrek niet mogelijk wanneer er een overgang plaatsvond van vrijgestelde naar belaste verhuur, als het verzoek om belast te presteren na ingebruikneming van de onroerende zaak niet binnen zes maanden was gedaan. Het HvJ antwoordde dat de Finse wet inbreuk maakte op het recht op aftrek uit de Zesde richtlijn. Het HvJ vermeldde daarbij het kernpunt van herziening: *‘(...) dat het stelsel voor herziening van de aftrek een essentieel bestanddeel is van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel, doordat dit de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk.’ (r.o. 25)*

4.3.3. TETS Haskovo⁵¹

Bij het TETS Haskovo arrest heeft de Bulgaarse rechter prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ om de volgende kwestie. De Bulgaarse rechtspersoon Finans inzhenering AD (hierna Finans) koopt van de gemeente enkele onroerende zaken en brengt deze daarna onder in een andere rechtspersoon TETS Haskovo AD (hierna TETS). De bij de koop toegerekende btw brengt Finans AD in aftrek. TETS sloop deze onroerende zaken, waarna TETS van plan is op het terrein belaste leveringen te verrichten door onroerende zaken te herbouwen met dezelfde bestemming als de gesloopte onroerende zaken. De verkregen schroot van de gesloopte onroerende zaken wordt vervolgens verkocht, waarbij btw in rekening wordt gebracht. Volgens de Bulgaarse belastingdienst dient de btw, die in aftrek genomen is bij Finans, te worden herzien bij TETS, omdat dit de opvolgende rechtspersoon is, waarbij TETS deze btw dient terug te betalen.

Het HvJ heeft als oordeel gegeven dat de sloop van de onroerende zaken, waarbij het doel is om deze door onroerende zaken met dezelfde bestemming te vervangen, geen invloed heeft op de als voorbelasting afgetrokken btw.⁵²

⁵⁰ HvJ EG, 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki).

⁵¹ HvJ EG, 18 oktober 2012, nr. C-234/11 (TETS Haskovo).

⁵² V-N 2012/56.13.

In haar beantwoording bedrukte het HvJ nogmaals de essentie van herziening: *‘De in de richtlijn neergelegde herzieningsregels hebben tot doel, de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met genoemde regels beoogt de richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium.’ (r.o. 31)*

4.5 Tussenconclusie

Door het Charles/Charles-Tijmens arrest werd de wetgever genoodzaakt om de wetgeving omtrent het recht op aftrek te veranderen. Het recht op aftrek diende te worden aangepast conform de richtlijn. Voor de wijziging gaf het gebruik in kader van de onderneming recht op aftrek, sinds de wijziging is de voorwaarde dat er sprake moet zijn van gebruik voor belaste prestaties. Daarbij kan vooringenomen gebruik voldoende zijn om recht op aftrek te hebben.

Herziening is al sinds het begin van de harmonisering onderdeel van de omzetbelasting, blijkt uit de Tweede richtlijn. Herziening is in de wet OB terug te vinden in artikel 15 en artikelen 13 en 13a Uitvoeringsbeschikking Wet OB. In de Nederlandse wetgeving geldt bij roerende zaken, waarop wordt afgeschreven, een herzieningsperiode van vijf jaar. De herzieningsperiode voor onroerende zaken is tien jaar.

Bij het HvJ is herziening ook ter sprake gekomen in haar arresten. In het Centralan Property arrest heeft het HvJ uitgesproken dat voor de omvang van het recht op aftrek en herziening het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik bepalend dient te zijn. In het Uudenkaupungin kaupunk arrest verduidelijkte het HvJ dat de herzieningregeling een belangrijk onderdeel is van het btw systeem, doordat dit de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk. In het TETS Haskovo arrest heeft het HvJ in haar uitspraak deze zienswijze nogmaals bevestigd.

Hoofdstuk 5 Leegstand

5.1 Inleiding

De behandeling van verhuur van onroerende zaken in de Wet OB is in een vorige hoofdstuk al aan bod gekomen. De verhuur van onroerende zaken is normaliter vrijgesteld, enkele uitzonderingen daargelaten. Er kan echter ook worden geopteerd

voor belaste verhuur als aan de voorwaarden wordt voldaan. Ten eerste mag het niet een woning betreffen en ten tweede moet de huurder van het gebouw of gedeelte van het gebouw volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek hebben. In dit hoofdstuk komt de herziening bij het verhuren van onroerende zaken en leegstand aan bod.

5.2 Problematiek

De problematiek die bij herziening van verhuur van onroerende zaken optreedt is de samenloop van belast en vrijgesteld gebruik. Er is alleen recht op aftrek als er sprake is van een belaste prestatie, sinds de wetswijziging van 2007. Dit is bij verhuur van onroerende zaken het geval als er wordt geopteerd voor belaste verhuur, enkele andere uitzonderingen daargelaten. Door deze voorwaarde is het betwistbaar hoe verhuur van onroerende zaken en leegstand moet worden behandeld. Bij leegstand wordt de onroerende zaak niet gebruikt voor belaste prestaties en zou er zodoende ook geen recht op aftrek bestaan.

Voor de wetswijziging van 2007, toen de ondernemer recht op aftrek had als het gebruik in kader van de onderneming was, bleek uit de jurisprudentie dat er geen sprake was van herziening bij leegstand.

In een uitspraak uit 1986 waarbij de belanghebbende niet vrijgesteld verhuurde en na een periode van leegstand wel vrijgesteld verhuurde, oordeelde het Hof Arnhem dat er geen herziening plaats vond ten tijde van leegstand. Gedurende de periode van leegstand was er geen sprake van vrijgesteld gebruik en vond herziening hier geen plaats.⁵³

In de noot bij deze uitspraak valt te lezen dat niet-gebruik (leegstand) moet worden opgevat als ander gebruik, wat aanspraak geeft op recht op aftrek. Het werd toen al opgemerkt dat de Nederlandse wetgeving meer aansluiting vond bij de Tweede richtlijn dan bij de Zesde richtlijn, waar het gebruik voor belaste prestatie recht op aftrek geeft, maar dat de uitspraak van het Hof overeenkomstig de Nederlandse wetgeving correct handelde.⁵⁴

Ook Finkensieper kaartte in 1995 aan dat de toenmalige Nederlandse wet een ander systeem voor recht op aftrek hanteerde dan in de Zesde richtlijn werd bedoeld. Hij nam in ogenschouw dat als de Nederlandse wet overeenkomstig de richtlijn handelde, er mogelijk wel herziening plaatsvindt indien er sprake is van leegstand. Voorts was hij wel

⁵³ Hof Arnhem, 10 januari 1986, nr. O 176/1984, *BNB 1987/97*.

⁵⁴ Redactie V-N, aantekening bij Hof Arnhem, *BNB 1987/97*, VN1986/1233, 32.

van mening was dat de Nederlandse zienswijze op het recht op aftrek correct was, waarbij hij refereerde aan A.L.C. Simons, die betoogde dat een belaste handeling moet worden opgevat als een handeling, die niet is vrijgesteld.⁵⁵

In een later arrest is deze zienswijze nogmaals bevestigd. In de uitspraak van de Hoge Raad werd bepaald dat wanneer nog niet is vast te stellen dat er sprake is van gebruiken voor vrijgestelde prestaties, de voorbelasting kan worden afgetrokken.⁵⁶

In de noot bij het arrest wordt door Van Kesteren de vraag gesteld of de uitspraak hetzelfde zou zijn onder de Wet OB per 1 januari 2007. Zijn conclusie was dat onder deze wetgeving tot eenzelfde uitspraak zou zijn gekomen mede doordat een ondernemer niet gemakkelijk kan worden weerlegd dat een goed voor belast gebruik is bestemd. Al is hij wel van mening dat bestemmen meer handelingen vereist dan hopen op belast gebruik.⁵⁷

In de hierboven genoemde jurisprudentie is er zowel sprake van aanvangsleegstand als van tussentijdse leegstand. Het lijkt in de arresten niet tot een verschillende beantwoording te komen voor het recht op aftrek.

Sanders is van mening dat dit verschil er wel zou moeten zijn. Het recht op aftrek bij aanvangsleegstand wordt niet in kwestie gesteld, als de bestemming belaste gebruik is. Echter op basis van het, reeds aangehaalde, Midland Bank arrest zou tussentijdse leegstand, omdat er na deze periode van leegstand belast wordt gepresteerd, niet voor de hele tussenliggende periode tot recht op aftrek moeten leiden. Op basis van de feiten die gedurende de vrijgestelde periode en de belaste periode worden gevormd, ontstaat een gedeeltelijk recht op aftrek in het jaar van herziening.⁵⁸

5.2.1 Besluit 25-11-2011⁵⁹

Bij wijze van besluit heeft de staatssecretaris laten weten hoe herziening van onroerende zaken dient te worden opgevat. De doelstelling van herziening die de staatssecretaris hierbij verschaft, lijkt niet in afwijking met de bovengenoemde jurisprudentie.

§ 5.2.7.1: richtlijnen over de herziening van eerder in aftrek gebrachte btw bij onroerende zaken die, ná door de ondernemer te zijn gebruikt, gedurende een bepaalde periode leeg

⁵⁵ Noot J.M.F. Finkensieper bij HR 24 augustus 1994, nr. 29 414 BNB 1995/43.

⁵⁶ HR 12 september 2008, nr. 43 011, BNB 2009/188.

⁵⁷ Punt 5, Noot H.W.M. van Kesteren bij HR 12 September 2008 nr. 43 011 BNB 2009/188.

⁵⁸ J.Th. Sanders, *afstand want aftands*, NTFR 2013/12.

⁵⁹ Besluit Staatssecretaris van Financien van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, p. 17.

staan. Deze leegstand leidt niet tot herziening van eerder in aftrek gebrachte aanschaf-btw. Kosten voor de instandhouding van leegstaande onroerende zaken vormen algemene kosten; omdat de hieraan toerekenbare prestaties direct worden verbruikt heeft de ondernemer voor deze kosten recht op aftrek van btw op basis van het pro rata in het jaar van leegstand. Voor het bepalen van de omvang van het recht op aftrek wordt aangesloten bij de periode dat de onroerende zaak daadwerkelijk wordt gebruikt.

5.3 Uitspraak Hoge Raad 13-06-2014⁶⁰

In een recentelijk uitspraak van de Hoge Raad is de herziening van verhuur van onroerende zaken aan bod gekomen. In dit arrest verhuurde belanghebbende een onroerende zaak vrijgesteld van btw, waarna deze gedurende een jaar kwam leeg te staan. In de jaren na leegstand verhuurde de belanghebbende belast met btw. De inspecteur was hierbij van mening dat het jaar van leegstand tot het vrijgestelde deel moest worden gerekend, de belanghebbende meende op basis van herziening recht op aftrek te hebben, omdat hij aannemelijk had gemaakt dat het zijn intentie was om belast te verhuren, vrijgestelde verhuur wordt echter niet uitgesloten. Belanghebbende had het pand via een makelaar aangeboden, waarbij werd aangegeven dat het uitgangspunt was om belast te verhuren.

Om dit geschil te beslechten heeft de staatssecretaris sprongcassatie ingesteld. De Hoge Raad oordeelde dat ten tijde van leegstand het vooringenomen gebruik tot belaste verhuur doorslaggevend is om recht op aftrek te hebben.

Het advies van de Advocaat-generaal (hierna A-G) om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ werd hierbij in de wind geslagen, volgens de Hoge Raad was het evident dat dit de zienswijze moet zijn.

5.3.1 Conclusie A-G

A-G Hilten komt tot de conclusie dat het vooringenomen gebruik doorslaggevend is. In haar conclusie vraagt de A-G zich af of in onderhavige casus het vooringenomen gebruik tot belaste verhuur, waarbij vrijgestelde verhuur niet wordt uitgesloten, voldoende is om aanspraak op recht op aftrek te maken. Zij stelt voor om prejudiciële vragen te stellen, te meer omdat het aftrekrecht bij leegstand bij het HvJ nog niet ter sprake is gekomen.

⁶⁰ HR 13 juni 2014, nr 13/00282.

5.4 Terugkoppeling tot neutraliteit

De A-G adviseerde in haar aanbeveling, dat leegstand van onroerende zaken nog niet tot uitspraak is gekomen bij het HvJ. In deze paragraaf wordt een terugkoppeling gedaan met eerdere hoofdstukken. Hierbij wordt in perspectief gezet hoe tegenover de doelstelling van de omzetbelasting, neutraliteit en de vermelde arresten in verhouding staan tot leegstand.

5.4.1 Terugkoppeling

Door het Rompelman arrest kan er worden opgemaakt dat het recht op aftrek de ondernemer zoveel mogelijk probeert te ontlasten door het recht op aftrek om daarmee een zo groot mogelijke neutraliteit te bereiken.

Zo zal een periode van leegstand, waarbij zowel voor als na de periode van leegstand vrijgestelde verhuur plaatsvindt, niet tot recht op aftrek leiden tenzij gedurende de periode van leegstand wordt betoogd dat het vooringenomen gebruik voor belaste prestaties is. Dit strekkende de doelstelling van de btw dat concurrentieverhoudingen zo gelijk mogelijk dienen te blijven. Het recht op aftrek vindt ook plaats als er zowel voor als na de periode van leegstand belaste verhuur plaatsvindt. Immers wordt er beoogd de ondernemer zoveel mogelijk te ontlasten in het kader van zijn economische activiteiten.

Daarentegen kan (aanvang)leegstand tussen (beoogde) vrijgestelde verhuur en (beoogde) belaste verhuur en vice versa wel tot complicaties leiden met betrekking tot recht op aftrek.

Uit de arresten⁶¹ van het HvJ is tot het recht op aftrek bepaald dat het voornemen om belast te presteren leidt tot dit recht, tevens is bepaald dat er rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet zijn met handelingen waarvoor het recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek is sinds 2007 in de Nederlandse wet gewijzigd. Een belastingplichtige had voor de wijziging recht op aftrek als het gebruik in kader van de onderneming was, sinds de wijziging is de voorwaarde dat er sprake moet zijn van gebruik voor belaste prestaties.

Daarbij dient de herzieningsperiode de juistheid van de aftrek te verzekeren en daarmee de neutraliteit van de belastingdruk. Bij het HvJ komt herziening tot uiting in haar arresten, zo valt te lezen in het TETS Haskovo arrest:

⁶¹ HvJ EG, 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO) & HvJ EG, 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank).

'De in de richtlijn neergelegde herzieningsregels hebben tot doel, de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met genoemde regels beoogt de richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium.' (r.o. 31)

Als leegstand wordt teruggekoppeld aan het recht op aftrek, kan worden gezien dat er, voor de wetwijziging van de Wet OB in 2007, recht op aftrek was als in de periode van leegstand geen sprake was van vrijgesteld gebruik. Herziening vond hier geen plaats. Diverse keren is aangesneden, dat deze zienswijze niet overeenkomstig was met de Zesde richtlijn, omdat het toenmalige recht op aftrek aansluiting meer vond met de Tweede richtlijn.

Er wordt door van Kesteren wel betoogd dat herziening onder het huidige recht waarschijnlijk tot eenzelfde uitkomst zal leiden, al is hij wel van mening dat bestemmen meer handelingen vereist dan hopen op belast gebruik.

5.4.2 Uitspraak Hoge Raad 14-06-2014

Het onlangs verschenen arrest van Hoge Raad lijkt ook aansluiting te vinden met de uitspraken van arresten van voor de wetwijziging met betrekking tot dit onderwerp. Ondanks de bedenkingen of de toenmalige Wet OB aansluiting met de Zesde richtlijn vond, is de uitkomst onder de huidige Wet OB hetzelfde gebleven.

Dat de beantwoording hetzelfde is, komt mogelijk door het INZO arrest van de HvJ. Het voornemen om belaste prestaties te verrichten is voldoende om recht op aftrek te hebben. Niet bezigen voor vrijgestelde prestaties lijkt tot op zekere hoogte te kunnen worden geschakeld aan het voornemen om belaste prestaties te verrichten. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat bestemmen meer vereist dan niet vrijgesteld gebruiken.

Het HvJ geeft daarnaast in haar arresten omtrent herziening aan dat het vooringenomen gebruik tot later belaste prestaties, recht op aftrek geeft bij verrichtingen daarop gericht, zoals het TETS Haskovo arrest aangeeft. Hiermee wordt de neutraliteit het best gewaarborgd. De opdracht van belanghebbende bij de makelaar om een verhuurder te vinden, die belast presteert, zou dan voldoende zijn om op recht op aftrek aanspraak te maken, ondanks dat vrijgestelde verhuur door de belanghebbende niet wordt uitgesloten.

Echter leidt de herziening van leegstand op basis van het Midland bank arrest mogelijk tot een andere uitkomst. Het hiervoor geldende argument is, dat alleen de opdracht bij de makelaar niet leidt tot het gehele recht op aftrek in het jaar van herziening. De kosten die bij de makelaar zijn gemaakt, dienen uiteen te worden gezet met kosten ten tijde van vrijgestelde verhuur en kosten gemaakt ten tijde van belaste verhuur. Verhoudingsgewijs tussen de jaren van vrijgesteld en jaren van belaste verhuur ontstaat een gedeeltelijk recht op aftrek in het jaar van herziening.

Deze zienswijze lijkt hier niet van toepassing, herziening op basis van het TETS Haskovo arrest door het HvJ lijkt leidend te zijn. Neemt men hierbij nogmaals de basis van het neutraliteitsbeginsel uit het arrest Rompelman in ogenschouw, dan verkrijgt leegstand een zo neutraal mogelijk systeem, door het gehele recht op aftrek te verkrijgen, wanneer het voornemen is om belaste te presteren.

'De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te onlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.'

5.5 Tussenconclusie

De problematiek die bij herziening van verhuur van onroerende zaken optreedt is de samenloop van belast en vrijgesteld gebruik. Er is alleen recht op aftrek als er sprake is van een belaste prestatie, sinds de wetswijziging van 2007. Al voor de wetswijziging in 2007 is herziening en leegstand tot uiting gekomen in de Nederlandse jurisprudentie. In deze arresten werd uitgesproken dat het niet bezigen van vrijgestelde prestaties bij leegstand recht op aftrek geeft.

Voor de wetswijziging in 2007 zijn wel geluiden te horen, dat het recht op aftrek niet overeenkomstig was met de Zesde richtlijn. Het toenmalige recht op aftrek vond meer aansluiting met de Tweede richtlijn.

Sinds de wetswijziging geldt dat er alleen recht op aftrek is als er van een belaste prestatie wordt verricht. In het onlangs verschenen arrest dicht de Hoge Raad toe hoe herziening ten tijde van leegstand nu moet worden opgevat. Als ten tijde van leegstand het voornemen bestaat om belast te presteren, dan mag tijdens de periode van leegstand recht op aftrek plaats vinden. De A-G komt tot de conclusie dat het vooringenomen gebruik doorslaggevend is. Zij stelt in haar conclusie voor om

prejudiciële vragen te stellen, te meer omdat leegstand bij het HvJ nog niet ter sprake is gekomen.

5.5.1 Terugkoppeling

Het neutraliteitsbeginsel wordt allereerst teruggevonden in het arrest Rompelman. Het recht op aftrek probeert de ondernemer zoveel mogelijk te ontlasten door het recht op aftrek om daarmee een zo groot mogelijke neutraliteit te bereiken.

Uit de arresten van het HvJ is met betrekking tot het recht op aftrek bepaald dat het voornemen om belast te presteren leidt tot dit recht, tevens is bepaald dat er rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet zijn met handelingen waarvoor het recht op aftrek bestaat.

Door het INZO arrest zou niet bezigen voor vrijgestelde prestaties tot op zekere hoogte kunnen opgevat als het voornemen om belaste prestaties te verrichten. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat bestemmen meer vereist dan niet vrijgesteld gebruiken

De herzieningsperiode dient hierbij de juistheid van de aftrek te verzekeren en daarmee de neutraliteit van de belastingdruk, zoals ook door het HvJ bij beantwoording van het TETS Haskovo arrest naar voren komt. Het HvJ geeft daarbij omtrent herziening aan dat het vooringenomen gebruik tot later belaste prestaties, recht op aftrek geeft bij verrichtingen daarop gericht.

Voor de onlangs verschenen uitspraak bij de Hoge Raad, betekent dit dat de opdracht van belanghebbende bij de makelaar om een verhuurder te vinden, die belast presteert, voldoende zou zijn om recht op aftrek te hebben, ondanks dat vrijgestelde verhuur door de belanghebbende niet wordt uitgesloten.

Herziening van leegstand leidt op basis van het Midland bank arrest mogelijk tot een andere uitkomst. Het hiervoor geldende argument is, dat alleen de opdracht bij de makelaar niet leidt tot het gehele recht op aftrek in het jaar van herziening. De kosten die bij de makelaar zijn gemaakt, dienen uiteen te worden gezet met kosten ten tijde van vrijgestelde verhuur en kosten gemaakt ten tijde van belaste verhuur. Verhoudingsgewijs tussen de jaren van vrijgesteld en jaren van belaste verhuur ontstaat een gedeeltelijk recht op aftrek in het jaar van herziening.

Neemt men hierbij nogmaals de basis van het neutraliteitsbeginsel uit het arrest Rompelman en daarnaast het TETS Haskovo arrest in ogenschouw, dan verkrijgt

leegstand hier een zo neutraal mogelijk systeem, door het gehele recht op aftrek te verkrijgen, wanneer het voornemen is om belast te verhuren.

Hoofdstuk 6 Conclusie

Het doel van deze scriptie was om te onderzoeken welke werking het neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting heeft op de herziening van verhuur van onroerende zaken in de omzetbelasting.

De onderzoeksvraag van deze scriptie luidde:

Handelt herziening, tijdens een periode van leegstand bij verhuur van onroerende zaken, overeenkomstig met het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting?

Het neutraliteitsbeginsel is een van de belangrijkste doelstellingen sinds de omzetbelasting werd geharmoniseerd binnen Europees verband. Het neutraliteitsbeginsel houdt in, dat de belasting geen invloed dient te hebben. Dit komt bij het HvJ in haar arresten tot uitdrukking, zoals in het Rompelman-arrest.

De optie tot belaste verhuur heeft eventueel tot gevolg dat het in strijd met het neutraliteitsbeginsel handelt. Het beginsel stelt dat concurrentieverhoudingen niet mogen worden verstoord, wat met de optie tot belaste verhuur zich mogelijk kan voordoen. Bij vrijgestelde voorhuur zou daarnaast cumulatie van btw kunnen optreden, ook dit is niet gewenst. Herziening ziet er echter op toe dat het recht op aftrek correct wordt toegepast.

De problematiek die bij herziening van verhuur van onroerende zaken optreedt is de samenloop van belast en vrijgesteld gebruik. Er is alleen recht op aftrek als er sprake is van een belaste prestatie, sinds de wetwijziging van 2007. Door deze voorwaarde is het betwistbaar hoe verhuur van onroerende zaken en leegstand moet worden behandeld. Bij leegstand wordt de onroerende zaak immers niet gebruikt voor belaste prestaties en zou er zodoende ook geen recht op aftrek bestaan.

Uit de arresten van het HvJ is met betrekking tot het recht op aftrek bepaald dat het voornemen om belast te presteren leidt tot dit recht, tevens is bepaald dat er rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet zijn met handelingen waarvoor het recht op aftrek bestaat.

Bij het HvJ is herziening ook ter sprake gekomen in haar arresten. In het Centralan Property arrest heeft het HvJ uitgesproken dat voor de omvang van het recht op aftrek en herziening het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik bepalend dient te zijn. In het Uudenkaupungin kaupunk arrest verduidelijkte het HvJ dat de herzieningregeling een

belangrijk onderdeel is van het btw systeem, doordat dit de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk. In het TETS Haskovo arrest heeft het HvJ in haar uitspraak deze zienswijze nogmaals bevestigd.

Herziening van leegstand leidt op basis van het Midland bank arrest mogelijk tot een andere uitkomst, maar als men hierbij nogmaals de basis van het neutraliteitsbeginsel uit het arrest Rompelman en daarnaast het TETS Haskovo arrest in ogenschouw, dan verkrijgt leegstand hier een zo neutraal mogelijk systeem, door het gehele recht op aftrek te verkrijgen, wanneer het voornemen is om belast te verhuren.

Uit bovenstaande valt te concluderen dat herziening ten tijde van leegstand bij verhuur van onroerende zaken overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel handelt als uit het (vooringenomen) gebruik van verhuur blijkt wat voor prestatie wordt verricht. Herziening zal hierbij de juistheid van het recht op aftrek verzekeren en zo de neutraliteit waarborgen. Uiteindelijk wordt hiermee de grootst mogelijke neutraliteit behaald, zoals die ooit bij het Rompelman arrest is geformuleerd.

*'De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te onlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.'*⁶²

⁶² HvJ EG, 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman).

Bronvermelding

Literatuurlijst

- S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010.
- D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed*, FED: Deventer 1987.
- Noot J.M.F. Finkensieper bij HR 24 augustus 1994, nr. 29 414 BNB 1995/43.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.
- Conclusie A-G van Hilten bij HR 13 juni 2014, nr 13/00282.
- Noot H.W.M. van Kesteren bij HR 12 September 2008 nr. 43 011 BNB 2009/188.
- Redactie V-N, aantekening bij Hof Arnhem, BNB 1987/97, VN1986/1233, 32.
- J.Th. Sanders, *afstand want aftands*, NTFR 2013/12.
- A.W. van der Woude, *Belastingen begrensd*, Delft: Eburon 2000.
- B.G. van Zadelhoff, *Wel en wee bij optie voor verhuur met btw*, WFR 1993/189.

Besluiten

- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB 2013/1686M.

Europese richtlijnen

- Eerste richtlijn van de Raad 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/227/EEG
- Tweede richtlijn van de Raad 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/228/EEG
- Zesde richtlijn van de Raad 17 mei 1977, Richtlijn nr. 77/388/EEG
- BTW-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, Richtlijn nr. 2006/11/EG

Jurisprudentie

Hof van Justitie:

- HvJ EG, 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman)
- HvJ EG, 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO)
- HvJ EG, 9 maart 2000, nr. C-358/98
- HvJ EG, 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank)
- HvJ EG, 12 september 2000, nr C-358/97
- HvJ EG, 4 oktober 2001, nr. C-326/99
- HvJ EG, 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer)

- HvJ EG, 3 maart 2005, nr. C-428/02 (Marselisborg)
- HvJ EG, 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles/Charles-Tijmens)
- HvJ EG, 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan Property ltd.)
- HvJ EG, 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki)
- HvJ EG, 7 september 2006, nr. C-166/05 (Heger)
- HvJ EG, 28 oktober 2010, nr. C-175/09 (AXA UC plc.)
- HvJ EG, 18 oktober 2012, nr. C-234/11 (TETS Haskovo)
- HvJ EG, 15 november 2012, nr. C-532/11 (Leichenich)

Hoge Raad:

- HR 17 juni 1987, nr 23 921, *BNB 1987/263*
- HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB 2009/188*
- HR 13 juni 2014, nr 13/00282

Gerechtshof:

- Hof Arnhem, 10 januari 1986, nr. O 176/1984, *BNB 1987/97*

Online bronnen:

- Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Kluwer Portal