



---

# Herzie de herzieningsregels!

*Welke knelpunten kennen de herzieningsregels in de Europese Btw- Richtlijn en of de Nederlandse wetgeving en hoe dienen deze regels te worden aangepast, zodat er zoveel mogelijk wordt aangesloten bij het werkelijke gebruik van de goederen en diensten?*

---

**Naam:** Sabine (J.T.E.M.) van den Broek

**Studentnummer:** 401196

**Scriptiebegeleider:** Prof. Dr. R.N.G. van der Paardt

**Plaats:** Rotterdam

**Datum:** september 2015

# Voorwoord

Beste lezer,

Voor u ligt mijn masterscriptie, waarin ik de herzieningsregels in de btw onder de loep neem. Met deze scriptie komt een einde aan mijn zeven jaar durende studententijd waarvan ik twee jaar student ben geweest aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Ik kan terugkijken op een mooie tijd waarin ik mijzelf heb kunnen ontwikkelen tot wie ik nu ben.

Graag wil ik van de gelegenheid gebruik maken om een aantal mensen te bedanken. Allereerst gaat mijn dank uit naar mijn scriptiebegeleider Prof. dr. R.N.G. van der Paardt, die mij tijdens het schrijven van mijn scriptie voorzag van zijn adviezen en commentaren. Mijn dank gaat ook uit naar zijn secretaresse, mevrouw S. de Heer-Boerman, die mij door haar steun en begrip op het juiste moment de juiste motivatie gaf om verder te schrijven aan mijn scriptie.

De heer R.J.A.M. Sadée wil ik bedanken voor zijn kritische blik en zijn bijdrage aan het redigeren van mijn scriptie.

Daarnaast wil ik mijn ouders in het bijzonder bedanken voor de mogelijkheid die zij mij hebben geboden om te gaan studeren, mij hierin de vrijheid hebben gegeven en mij zelfs na het verstrijken van 7 studie jaren bleven steunen. Bedankt dat jullie er altijd voor mij zijn geweest, daarvoor ben ik jullie enorm dankbaar. Bijzondere dank gaat ook uit naar mijn vriend, Thomas, voor zijn geduld, steun en zorg tijdens het schrijven van mijn scriptie.

Na een periode van zeven jaren als student door het leven te zijn gegaan, ben ik inmiddels klaar voor een nieuwe fase in mijn leven. Ik kijk er erg naar uit om per 1 november aan de slag te gaan als Consultant Tax Specialities bij Ernst & Young in Eindhoven.

Sabine van den Broek

Breda, september 2015

## Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat- Generaal
Art.	artikel(en)
Blz.	bladzijde(n)
Btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-Richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (laatst gewijzigd bij Richtlijn 2013/61/EU van 1 januari 2014)
Derde landen	landen die geen lid zijn van de Europese Unie
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
lidstaten	landen die behoren tot de Europese Unie
Nr.	nummer
Pag.	pagina
R.o.	rechtsoverweging(en)
Uitv .Besch. Wet OB 1968	Uitvoeringsbeschikking Wet op de omzetbelasting 1968
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde Richtlijn	Zesde Richtlijn van 17 mei 1977 (77/288/EEG, gewijzigd bij Pb EG 2004, L168/35-67)

# Inhoud

<b>1. Inleiding</b> .....	<b>6</b>
1.1 Aanleiding .....	7
1.2 Probleemstelling.....	8
1.3 Verantwoording van de opzet.....	8
<b>2. Algemene beginselen van de omzetbelasting</b> .....	<b>9</b>
2.1 Inleiding .....	9
2.2 De geschiedenis van de omzetbelasting .....	9
2.2.1 Wet op de Omzetbelasting vóór 1968.....	9
2.2.2 Harmonisatie van de omzetbelasting.....	10
2.3 De Nederlandse omzetbelasting .....	12
2.3.1 Belastingsubject .....	12
2.3.2 Belastingobject .....	13
2.3.3 Wijze van heffen.....	15
2.3.4 Aftrek van voorbelasting.....	16
2.4 Tussenconclusie.....	18
<b>3. Het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel</b> .....	<b>20</b>
3.1 Inleiding .....	20
3.2 Het rechtskarakter.....	20
3.2.1 Het begrip rechtskarakter.....	20
3.2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting.....	21
3.3 Het neutraliteitbeginsel.....	22
3.3.1 Verschillende vormen van neutraliteit.....	23
3.3.2 Het neutraliteitsbeginsel in de jurisprudentie .....	26
3.4 Tussenconclusie.....	29
<b>4. Herziening van de aftrek van voorbelasting</b> .....	<b>30</b>
4.1 Inleiding .....	30
4.2 Europese herzieningsregeling .....	30
4.2.1 Ontstaan van het aftrekrecht en de handhaving ervan.....	30
4.2.2 Herzieningsregels in de Btw-Richtlijn .....	31
4.3 Implementatie herzieningsregels in de Wet OB 1968 .....	33
4.3.1 Artikel 15 lid 4 Wet OB 1968.....	33
4.3.2 Artikel 15 lid 6 Wet OB 1968.....	34
4.4 Vergelijking nationale en Europese herzieningsregels .....	35

4.4.1	Moment van herziening voor niet-investeringsgoederen en diensten .....	35
4.4.2	Herziening geheel vs. partieel bij investeringsgoederen .....	36
4.4.3	Looptijd herzieningstermijn investeringsgoederen.....	36
4.5	Tussenconclusie.....	37
<b>5.</b>	<b>Knelpunten binnen de huidige herzieningsregels.....</b>	<b>38</b>
5.1	Inleiding .....	38
5.2	Herzieningsregels in strijd met de Btw-Richtlijn.....	38
5.2.1	Herziening in één keer bij investeringsgoederen.....	38
5.2.2	Looptijd herzieningstermijn investeringsgoederen.....	48
5.2.3	Moment van aanvang herziening .....	52
5.3	Herziening op investeringsdiensten .....	57
5.3.1	Art. 190 Btw-Richtlijn en de Nederlandse implementatie.....	57
5.3.2	Relevante jurisprudentie over de herziening op investeringsdiensten.....	58
5.3.3	Gevolgen jurisprudentie .....	66
5.3.4	Mogelijke strijdigheid en gevolgen voor de fiscale neutraliteit .....	69
5.4	Toetsingsmoment niet-economische versus economische activiteiten .....	69
5.4.1	Definitie niet-economische activiteiten.....	70
5.4.2	Relevante jurisprudentie.....	71
5.4.3	Besluit aftrek van omzetbelasting, 25 november 2011 .....	80
5.4.4	Mogelijke strijdigheid richtlijn en gevolgen voor de fiscale neutraliteit.....	82
5.5	Tussenconclusie.....	84
<b>6.</b>	<b>Voorstel tot aanpassingen herzieningsregels .....</b>	<b>85</b>
6.1	Inleiding .....	85
6.2	Mogelijke aanpassingen herzieningsregels Btw-Richtlijn .....	85
6.2.1	Aanvang herzieningstermijn art. 187 Btw-Richtlijn .....	85
6.2.2	Herziening op investeringsdiensten .....	87
6.2.3	Splitsing economische en niet-economische activiteiten .....	89
6.3	Mogelijke aanpassingen herzieningsregels Wet OB 1968 .....	90
6.3.1	Toegepaste implementatie van de Btw-Richtlijn .....	91
6.3.2	Herziening op investeringsdiensten .....	94
6.3.3	Splitsing economische en niet-economische activiteiten .....	97
6.4	Tussenconclusie.....	99
<b>7.</b>	<b>Conclusie .....</b>	<b>100</b>
	<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>108</b>

## 1. Inleiding

De Nederlandse omzetbelasting is gebaseerd op Europese wetgeving, de Btw-Richtlijn ( Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde) welke geïmplementeerd dient te worden in de nationale regelgeving van de lidstaten. In Nederland is hieraan vormgegeven in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968).

De Btw-Richtlijn (en de eerdere richtlijnen inzake de btw) is c.q. zijn ingevoerd om het verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken, het gaat immers om een algemene verbruiksbelasting.<sup>1</sup> Voor de maatstaf van heffing wordt aangesloten bij de prijs van de aangekochte goederen en diensten. Elke fase van het productie- en distributieproces tot aan de levering aan de consument dient betrokken te worden in de heffing. Ondernemers hebben in beginsel recht op aftrek van betaalde voorbelasting over goederen en diensten voor zover zij deze goederen en diensten in een later stadium gebruiken voor belaste prestaties. Deze methode zorgt er voor dat ondernemers alleen belasting afdragen over hun toegevoegde waarde en hierdoor vindt er geen cumulatie van omzetbelasting plaats. Wanneer de betaalde voorbelasting op goederen en diensten ziet op goederen en diensten die in een later stadium gebruikt worden voor niet-belaste prestaties, geldt geen aftrekrecht. Deze niet-belaste prestaties kunnen bestaan uit prestaties waarvoor de ondernemer is vrijgesteld in de Wet OB 1968<sup>2</sup> ofwel sprake is van gebruik van die goederen en diensten voor niet-economische activiteiten.

De ondernemer moet op het moment van aankoop van goederen en diensten bepalen voor welke prestaties hij deze aankopen gaat gebruiken. Het recht op aftrek van belasting op die goederen en diensten ontstaat namelijk op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt<sup>3</sup>. Wanneer de goederen en diensten direct bij aanschaf worden gebruikt kan het aftrekrecht bepaald worden aan de hand van het werkelijke gebruik. Maar wanneer het bestemde gebruik bij de aanschaf van de goederen en diensten nog niet bekend is, moet er een inschatting gemaakt worden van het verwachte gebruik zodat bepaald kan worden in welke mate belanghebbende recht heeft op het aftrekken van de voorbelasting.<sup>4</sup> Wanneer het werkelijke gebruik afwijkt van de inschatting, dient dit verschil te worden verrekend. Bij niet-investeringsgoederen wordt dit bepaald aan het einde van het jaar van aankoop. Voor investeringsgoederen waarop wordt afgeschreven gelden de herzieningsregels.<sup>5</sup> Deze herzieningsregels zien op enkele jaren van gebruik van de investeringsgoederen en zorgen dat het recht op aftrek van voorbelasting aansluit bij het werkelijke gebruik gedurende die jaren. Deze

---

<sup>1</sup> Artikel 1 lid 2 Btw-Richtlijn

<sup>2</sup> Artikel 132 tot en met artikel 136 Btw-Richtlijn en artikel 11 wet OB 1968

<sup>3</sup> Artikel 167 Btw-Richtlijn

<sup>4</sup> Artikel 15 lid 4 Wet OB 1968

<sup>5</sup> Artikel 13 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968 en Hoofdstuk 2 Btw-Richtlijn

herzieningsregels zien niet op diensten. Ook zien de herzieningsregels niet op niet-economische activiteiten.

## 1.1 Aanleiding

Op 5 juni 2014 doet het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ EU) uitspraak in de zaak Gmina Międzyzdroje<sup>6</sup>. In tegenstelling tot Nederland kan er in Polen in het jaar van ingebruikname de herziening op investeringsgoederen niet voor het totale btw- bedrag, dat drukt op de goederen, plaatsvinden. De Poolse wetgeving kent de regeling dat ook in het jaar van ingebruikname de herziening plaatsvindt over 1/10<sup>e</sup> van het btw bedrag dat betrekking heeft op de vervaardiging van een onroerende zaak. Het HvJ EU heeft in deze zaak geoordeeld dat de partiële herziening in het jaar van ingebruikname conform de Btw-Richtlijn is. Na deze uitspraak bestaat er een grotere kans dat het HvJ EU kan bepalen dat herziening van het volledige btw bedrag in het jaar van ingebruikname van de investeringsgoederen zoals dat in Nederland wordt toegepast, in strijd is met het Europees recht. Naast de vraag of de Nederlandse herzieningsregels wel conform de Europese wetgeving zijn, zijn er nog een aantal andere knelpunten. In art. 190 van de Btw-Richtlijn wordt aangegeven dat diensten, die vergelijkbare kenmerken vertonen met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, ook als investeringsgoederen mogen worden beschouwd. In de Nederlandse wetgeving is hierover (nog) niets vastgelegd. Na vele procedures heeft het HvJ EU in de zaak Vof X<sup>7</sup> geoordeeld dat de aanpassingen door middel van een verbouwing, afzonderlijke investeringsgoederen kunnen vormen en hierop de herzieningsregels van toepassing zijn. Het gaat daarbij om duurzame aanpassingen van een onroerende zaak. Nog steeds gelden er op diensten in Nederland geen herzieningsregels. Er kan worden afgevraagd waarom er niet is gekozen om op diensten ook herzieningsregels toe te passen met een eigen regime. Zolang daarvoor geen wettelijke regeling is ingevoerd ontstaan er verschillende vragen over de herzieningstermijn en de etikettering van deze verbouwingen. Naast bovengenoemde knelpunten zien de herzieningsregels naar mijn mening alleen op economische activiteiten, belaste en vrijgestelde prestaties. Zowel op Europees als op nationaal niveau zijn er geen wettelijke herzieningsregels om het recht op aftrek van voorbelasting jaarlijks vast te stellen bij investeringsgoederen wanneer er sprake is van zowel economische als niet-economische activiteiten. Wanneer ondernemers op het moment van het bepalen van het ingeschatte gebruik van de goederen zowel economische als niet-economische activiteiten beogen zal op basis van Europese jurisprudentie, waaronder het arrest Securenta<sup>8</sup>, een splitsing gemaakt moeten worden. De richtlijn kent geen specifieke regels en het HvJ EU laat de beoordelingsruimte open voor de lidstaten. Doordat in de loop der jaren de verhouding tussen economisch en niet-economische activiteiten kan veranderen,

---

<sup>6</sup> HvJ EU 5 juni 2014, nr. C 500/13 (Międzyzdroje), V-N 2014/45.19

<sup>7</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-344/10 (X), V-N 2012/40.14

<sup>8</sup> HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20

veranderd hiermee ook het aftrekrecht van de ondernemer. Maar doordat er mijns inziens geen toetsingscriterium is vastgelegd voor de verhouding tussen de niet-economisch en economische activiteiten, sluit het aftrekrecht van de ondernemer niet meer aan bij het werkelijke gebruik van de ondernemer.

## 1.2 Probleemstelling

In deze scriptie zal worden onderzocht hoe de herzieningsregels in de Europese Btw-Richtlijn en/of de Nederlandse wetgeving kunnen worden aangepast zodat er meer aangesloten wordt bij het werkelijke gebruik van de goederen en diensten. Zodat het recht op aftrek van voorbelasting zo correct mogelijk kan worden vastgesteld. De probleemstelling die centraal staat in deze scriptie is:

***Welke knelpunten kennen de herzieningsregels in de Europese Btw-Richtlijn en of de Nederlandse wetgeving en hoe dienen deze te worden aangepast, zodat er zoveel mogelijk wordt aangesloten bij het werkelijke gebruik van de goederen en diensten?***

Om tot een antwoord op de probleemstelling te komen zal getracht worden een antwoord te vinden op de volgende vier deelvragen:

- Wat is het doel van de Btw-Richtlijn en de Wet OB 1968?
- Hoe zijn de herzieningsregels momenteel vastgelegd in de Europese Btw-Richtlijn?
- Hoe zijn de herzieningsregels momenteel vastgelegd in de Wet OB 1968?
- Wat zijn de knelpunten van de herzieningsregelgeving?

## 1.3 Verantwoording van de opzet

Allereerst worden in hoofdstuk 2 de algemene beginselen van de omzetbelasting besproken. De geschiedenis van een geharmoniseerde omzetbelasting en de implementatie van de richtlijnen komen aan de orde. Ook wordt er ingegaan op de algemene beginselen van de huidige Wet OB 1968 en art. 15 van de Wet OB 1968 komt nadrukkelijk aan bod. Hoofdstuk 3 bevat het toetsingskader waarin het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel aanbod komen. In hoofdstuk 4 zullen de herzieningsregels besproken worden zoals ze zijn neergelegd in de Btw-Richtlijn en Wet OB 1968. In hoofdstuk 5 wordt ingegaan op de diverse knelpunten binnen de huidige herzieningsregels zoals benoemd in de aanleiding. In hoofdstuk 6 wordt een nieuw voorstel voor de herzieningsregeling besproken. Tot slot wordt in hoofdstuk 7 geprobeerd een antwoord te vormen op de probleemstelling.



## 2. Algemene beginselen van de omzetbelasting

### 2.1 Inleiding

De Nederlandse wetgeving inzake de omzetbelasting strekt tot uitvoering van de Europese Btw-Richtlijn.<sup>9</sup> Hierdoor wordt de Nederlandse wetgever beperkt in de vormgeving van de Wet OB 1968. Om inzicht te krijgen in de totstandkoming en de werking van de Nederlandse omzetbelasting worden in dit hoofdstuk de geschiedenis van de geharmoniseerde omzetbelasting en de belangrijkste aspecten van de werking van de omzetbelasting uiteengezet.

### 2.2 De geschiedenis van de omzetbelasting

Op 25 oktober 1933 werd de eerste Wet Omzetbelasting geïntroduceerd in Nederland. Hiervoor kende Nederland net als de meeste andere landen geen algemene belasting op de prijzen van goederen en/of diensten, wel bestonden er andere indirecte belastingen zoals accijnzen. Ten tijde van de crisis tussen de beide wereldoorlogen was de financiële positie van Nederland sterk verslechterd en was er sprake van een sterk groeiende werkeloosheid waardoor de overheidsbestedingen enorm stegen. Het was de bedoeling om deze belasting af te schaffen na afloop van de crisis maar door de groeiende overheidsuitgaven was dit niet te realiseren en bestaat de omzetbelasting tot op de dag van vandaag.

#### 2.2.1 Wet op de Omzetbelasting vóór 1968

In 1933 wordt het eerste ontwerp van de Omzetbelasting door de regering ingediend, een cumulatieve heffing van 1% op de levering van roerende goederen. Dit voorstel achtte de Tweede Kamer als niet geschikt omdat het hiermee de lasten voor het bedrijfsleven sterk vergroot zouden worden. Het nieuwe stelsel dat werd voorgesteld was het uitgangspunt voor de eerste Omzetbelastingwet 1933. Hierbij was er sprake van een eenmalige heffing met een tarief van 4% bij de fabrikant van de goederen. Bij invoer werd het product onderworpen aan de Nederlandse omzetbelasting voor vergelijkbare producten en bij export werd de belasting teruggegeven.

Ten tijde van de Duitse bezetting kende Duitsland een cumulatief cascdestelsel. De heffing van een bepaald belastingpercentage werd in alle fasen van de distributieketen van goederen bij de fabrikanten gehandhaafd. In Nederland werd ook een dergelijk systeem ingevoerd, de belasting werd geheven in alle bedrijfskolommen en alleen de levering van grondstoffen was vrijgesteld. Er was geen sprake van een aftrekrecht en op het geleverde eindproduct aan de consument drukte het totaal van de cumulatief geheven belasting in de distributieketen. Het cumulatieve cascdestelsel bleef na de Tweede Wereldoorlog in werking maar was onderhevig aan verschillende aanpassingen. Het cumulatieve

---

<sup>9</sup> R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht (Fiscale handboeken nr.1), paragraaf 21.6 Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010

cascadestelsel kende meerdere nadelen. Allereerst is het nooit precies te berekenen hoeveel belasting drukt op de besteding van de eindverbruiker, de particuliere consument. Ten tweede steeg de belastingdruk naarmate er meer schakels in de distributieketen bestonden.

### 2.2.2 Harmonisatie van de omzetbelasting

De EEG lidstaten constateerden dat de bestaande nationale stelsels van omzetbelasting een goede werking van de gemeenschappelijke Europese markt in de weg stonden. Cumulatie van de omzetbelasting binnen de productieketens, beperking van de vrijheid van het goederenverkeer en een nadelige werking op de internationale handel heeft gezorgd voor een invoering van de Eerste en Tweede richtlijn. Op 11 april 1967<sup>10</sup> zijn de Eerste en Tweede richtlijn vastgesteld door de Raad van de EEG<sup>11</sup>, welke in Nederland op 1 januari 1969 werden geïmplementeerd.<sup>12</sup> Het voornaamste doel van de Eerste Richtlijn was het bijdragen aan de doelstelling van het EG-verdrag namelijk het creëren van een interne gemeenschappelijke economische markt waarin gezonde mededinging bestaat.<sup>13</sup> Hierdoor dienden de lidstaten een omzetbelasting toe passen welke het vrije verkeer van goederen en diensten binnen de gemeenschappelijke markt niet belemmert en een neutrale behandeling hanteert tussen ondernemers onderling en lidstaten onderling.<sup>14</sup> De Eerste richtlijn introduceerde de algemene verbruiksbelasting waarbij over elke transactie btw moest worden berekend aan de volgende schakel in het productieproces. De betaalde btw (voorbelasting) op inkopen mocht hiervan worden afgetrokken. De Tweede richtlijn bevat de hoofdlijnen van het gemeenschappelijke stelsel van toegevoegde waarde waarbij de neutraliteit van groot belang was, hierdoor zou er een einde komen aan het bestaande cumulatieve cascade stelsel. Het btw-systeem is een niet-cumulatief systeem waarbij de ondernemer omzetbelasting voldoet over het deel van de door hem in rekening gebrachte prijs waarover nog geen omzetbelasting in een eerdere transactie is betaald. De ondernemer heeft recht op aftrek van betaalde voorbelasting en indien de betaalde belasting groter is dan de verschuldigde belasting per tijdvak, krijgt de ondernemer een teruggaaf van de belasting. Dit btw-systeem drukt dus alleen op de laatste transactie aan de consument of ondernemer met een beperkt of geen aftrekrecht.

---

<sup>10</sup> Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/227/EEG) en Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/228/EEG), beide vastgesteld op 11 april 1967 en aangekondigd in het Publicatieblad van de EG van 14 april 1967, nr. 71

<sup>11</sup> R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht (Fiscale handboeken nr.1), paragraaf 21.6 Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010

<sup>12</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 1.2.1 algemeen, Deventer: Kluwer 1979

<sup>13</sup> richtlijn

<sup>14</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 1.2.1 algemeen, Deventer: Kluwer 1979

Op 17 mei 1977 werd de Zesde Richtlijn<sup>15</sup> door de Raad geïntroduceerd. De harmonisatie in de Zesde Richtlijn werd volgens de bijgaande considerans verder uitgebreid door de focus te leggen op harmonisatie van de vrijstellingen, de aftrekregelingen, de maatstaf van heffing en de plaats van de belastbare handeling.<sup>16</sup> Er dient onder de Zesde Richtlijn nog steeds btw bij invoer van goederen uit andere lidstaten van de EG betaald te worden doordat afschaffing van de fiscale grenzen nog niet aan de orde is.<sup>17</sup> De Europese gemeenschap besloot op 28 februari 1986 dat het streven naar een gemeenschappelijke markt binnen Europa niet voldoende was. Het nieuwe streven naar een interne markt zonder binnengrenzen met vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal werd volgens het getekende verdrag nagestreefd. Dit voorstel kon niet in werking treden omdat de lidstaten er niet in zijn geslaagd overeenstemming te vinden. Vanwege het moeizame traject van het creëren van een interne markt kwam de Raad op 16 december 1991 met een richtlijn die voorziet in een overgangsregeling die voorzag in de jaren 1993 tot 1997 maar nog steeds van toepassing is.<sup>18</sup> Maar door het huidige systeem konden de fysieke grenscontroles wel worden afgeschaft op 1 januari 1993 ondanks dat de fiscale controles bleven bestaan. Deze regeling voorziet in een afschaffing van de fysieke grenscontroles. Tussen belaste ondernemers werd het bestemmingsbeginsel zoals dat voor 1993 bestond aangehouden en voor de leveringen aan particulieren wordt sinds 1 januari 1993 aangesloten bij het oorsprong land beginsel.<sup>19</sup> De termen in-en uitvoer zijn vervangen voor intracommunautaire leveringen en verwervingen.<sup>20</sup> De importeur van de goederen is btw verschuldigd in zijn eigen lidstaat ter zake van het betrekken van goederen uit een andere lidstaat maar krijgt geen btw meer in rekening van de exporteur uit de andere lidstaat.<sup>21</sup> De combinatie van de aftrek van de voorbelasting en de 0% heffing bij uitvoer zorgt ervoor dat goederen belastingvrij de grens over kunnen gaan. Dit is een grote vereenvoudiging.<sup>22</sup> De Zesde Richtlijn is per 1 januari 2006 vervangen voor de Btw-Richtlijn. Ten opzichte van de Zesde Richtlijn zijn er geen materiele wijzigingen opgenomen in de Btw-Richtlijn en dient de Btw-Richtlijn als herschikking van de Zesde Richtlijn.<sup>23</sup>

---

<sup>15</sup> Zesde Richtlijn

<sup>16</sup> Considerans Zesde Richtlijn

<sup>17</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 1.2.1 algemeen, Deventer: Kluwer 1979

<sup>18</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht-Omzetbelasting 0.0.10.D.b Opheffing grenscontroles, Deventer: Kluwer 2015

<sup>19</sup> Idem paragraaf 2A.0.0.A.c Overgangsregeling; overzicht

<sup>20</sup> idem

<sup>21</sup> Idem paragraaf 0.0.10.D.b Opheffing grenscontroles

<sup>22</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 1.2.1 algemeen, Deventer: Kluwer 1979

<sup>23</sup> Considerans Btw-Richtlijn

## 2.3 De Nederlandse omzetbelasting

Sinds 1969 kent Nederland de Wet op de Omzetbelasting 1968 welke het karakter heeft van een algemene verbruiksbelasting<sup>24</sup>. Hiermee voldeed Nederland aan de implementatie van de gestelde richtlijnen van de EEG en het principe van de heffing is nadien niet meer gewijzigd.<sup>25</sup> De gedachtegang van deze belasting is het belasten van het verbruik van goederen en diensten en dan met name de vertering van de particuliere consumenten.<sup>26</sup> De consumptieve bestedingen van de consument worden belast en het maakt voor de omzetbelasting niet uit of de goederen en diensten daadwerkelijk worden gebruikt of verbruikt door de consument.<sup>27</sup> Het consumptieve verbruik wordt niet rechtstreeks getroffen bij de verbruiker maar indirect door degene die aan de consument presteert voor de prijs van het goed of dienst<sup>28</sup> in de heffing te betrekken. Belangrijke wijzigingen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 hebben zich voorgedaan in 1978/1979 toen de wet werd aangepast aan de Zesde Richtlijn waarin nadere regels werden gesteld over de belastbare feiten, de plaats van de dienstverlening, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen

### 2.3.1 Belastingsubject

In art. 1 van de Wet OB 1968 wordt aangegeven dat de omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. In art. 2 van de Btw-Richtlijn is eenzelfde bepaling opgenomen maar hier wordt gesproken van belastingplichtige in plaats van ondernemer.<sup>29</sup> Vervolgens wordt in art. 9 van de Richtlijn aangegeven dat *eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit beschouwd wordt als belastingplichtige*. In BNB 1984/295<sup>30</sup> heeft het HvJ EG geoordeeld dat de Nederlandse wetgever geen andere betekenis mag toekennen aan het begrip belastingplichtige uit de Btw-Richtlijn, deze wordt dus inhoudelijk gelijk geacht aan het begrip ondernemer in de Wet OB. Wat verstaan wordt onder het begrip ondernemer voor de omzetbelasting is geregeld in hoofdstuk 2 van de Wet OB 1969 waar de subjectieve belastingplicht wordt omschreven. Doordat het doel van de omzetbelasting het treffen van alle consumptieve bestedingen is, dient dit begrip zo ruim mogelijk te zijn. In art. 7 lid 1 van de Wet OB 1969 wordt de definitie gegeven van 'ondernemer': *'ieder die een bedrijf zelfstandig uitvoert'*. En in lid 2

---

<sup>24</sup> Wet van 28 juni 1968, Stb. 329

<sup>25</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht-Omzetbelasting 0.0.10.D.a Algemeen, Deventer: Kluwer 2015

<sup>26</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 1.1.1 algemene verbruiksbelasting, Deventer Kluwer 1979

<sup>27</sup> idem

<sup>28</sup> Art. 1 lid 2 Btw-Richtlijn

<sup>29</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 3.1.1 Ondernemer algemeen, Deventer: Kluwer 1979

<sup>30</sup> BNB 1984/295

wordt aangegeven dat onder bedrijf mede wordt verstaan: *'beroep' en 'exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen'*.<sup>31</sup>

De zelfstandigheidseis zorgt ervoor dat loontrekkenden of andere personen welke een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever, niet voor de omzetbelasting worden aangemerkt als ondernemer en daarmee niet in de heffing worden betrokken.<sup>32</sup> In art. 10 van de Btw-Richtlijn is deze zelfstandigheidseis neergelegd maar in de Wet OB 1968 ontbreekt deze omschrijving.

In BNB 1956/87<sup>33</sup> heeft de Tariefcommissie gesteld dat er sprake is van een bedrijfs- of beroepsuitoefening indien er *een organisatie van kapitaal en arbeid is, waarmede in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften worden bevredigd, terwijl er tevens een deelneming aan het maatschappelijke verkeer moet zijn*. Het beroep wordt gelijkgesteld met het bedrijf alleen is er geen kapitaal noodzakelijk bij de uitoefening van een beroep.<sup>34</sup> In de Btw-Richtlijn wordt in art. 9 lid 1 gesproken van de aanwezigheid van economische activiteiten. Als economische activiteit worden beschouwd, *alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. In het bijzonder de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen*. Volgens Tuk (1979) stemt het Nederlandse begrip 'bedrijf' overeen met de inhoud van art. 9 van de Btw-Richtlijn. Om als ondernemer voor de omzetbelasting te worden aangemerkt hoeft er geen winstoogmerk of streven aanwezig te zijn en de ondernemer hoeft zijn bedrijf of beroep niet binnen het Rijk uit te voeren.<sup>35</sup>

### 2.3.2 Belastingobject

In hoofdstuk twee van de Wet OB 1968 is de heffing van omzetbelasting ter zake van leveringen en diensten geregeld en de aftrek van voorbelasting. In art. 1 wordt aangegeven welke handelingen als belastbaar worden aangemerkt. In deze scriptie worden alleen de leveringen van goederen en diensten welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht<sup>36</sup>, behandeld. Er moet voldaan worden aan de vijf criteria uit deze definitie wil er sprake zijn van een belastbare prestatie. Tussen twee soorten prestaties wordt onderscheid gemaakt, de levering van goederen en het verrichten van diensten. Wat onder een levering van goederen wordt verstaan is

---

<sup>31</sup> Art. 7 lid 2 onder a en b Wet op de omzetbelasting 1969

<sup>32</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 3.1.1 Ondernemer algemeen, Deventer: Kluwer 1979

<sup>33</sup> TC, 6 december 1955, nr. 7835 O

<sup>34</sup> Hof 's-Gravenhage, 1 oktober 1965, nr. 44/1965

<sup>35</sup> Artikel 9 lid 1 Btw-Richtlijn

<sup>36</sup> Artikel 1 aanhef en onderdeel a Wet OB 1968

geregeld in art. 3 van de Wet OB 1968 en de omschrijving van een dienst is te vinden in art. 4 van de wet. Aan de hand van de feiten moet worden beoordeeld of een prestatie in het kader van de onderneming is verricht.<sup>37</sup> Om te beoordelen of sprake is van een prestatie welke in Nederland is verricht moet gekeken worden naar de plaats van levering en dienst welke in afdeling 1A en afdeling 1B geregeld zijn. Wanneer voldaan wordt aan de criteria van art. 1 kan gesteld worden dat de prestatie belastbaar is, dit wil niet zeggen dat de prestatie ook daadwerkelijk wordt belast. In art. 11 van de Wet OB 1968 zijn de vrijgestelde prestaties vastgelegd welke een uitzondering vormen op de hoofdregel en strikt moeten worden uitgelegd. De ondernemer die vrijgesteld presteert heeft geen recht op aftrek van voorbelasting die drukt op de aanschaf van goederen/diensten die gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties. Alleen op de door de ondernemer toegevoegde waarde vindt dan dus geen belastingheffing plaats. Wanneer er geen vrijstelling van toepassing is, kan met uitzondering van niet-economische handelingen gesproken worden van een belaste prestatie en dient de maatstaf van heffing en het tarief te worden bepaald. Voor de maatstaf van heffing wordt aangesloten bij de vergoeding welke de totale waarde van de tegenprestatie omvat. Het algemene tarief op de leveringen van goederen en diensten is 21% , het verlaagde tarief bedraagt 6% en heeft betrekking op de goederen en diensten uit tabel 1 van de wet en het 0%(nihil) tarief ziet op leveringen van goederen en diensten uit tabel 2.<sup>38</sup>

### Levering van goederen

In art. 3 Wet OB 1968 is opgesomd wanneer voor de omzetbelasting sprake is van leveringen van goederen. Onder lid 1 aanhef en onderdeel a wordt gesproken van een levering van een goed wanneer sprake is van een overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Deze eigendomsoverdracht geldt voor het burgerlijk recht ook als levering.<sup>39</sup> Maar voor de heffing van de omzetbelasting zijn in de overige bepalingen van art. 3 Wet OB 1968 nog andere handelingen aangemerkt als levering van goederen onder andere het aanbrenge van goederen aan een ander goed.<sup>40</sup> In lid 7 geeft de definitie voor goederen in de omzetbelasting namelijk *alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke*. Het gaat hier om zowel roerende als onroerende goederen. Zoals in 2.3.1 al is besproken wordt er in art. 1 aanhef en onderdeel a Wet OB 1968 alleen gesproken van een belastbare handeling als deze onder bezwarende titel wordt verricht. Er dienen dus over en weer prestaties te zijn uitgewisseld voordat de

---

<sup>37</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht-Omzetbelasting 2.0.0. Algemeen, Kluwer Deventer 2015

<sup>38</sup> Artikel 8 en artikel 9 Wet OB 1968

<sup>39</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 4.2.1.2 De verschillende bepalingen van artikel 3 (1), Deventer Kluwer 1979

<sup>40</sup> Artikel 3 lid 1 onder f Wet OB 1968

<sup>41</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht-Omzetbelasting 2.1.1. Levering van goederen algemeen, Kluwer Deventer 2015

levering aan de omzetbelasting is onderworpen.<sup>42</sup> Het onttrekken van goederen door een ondernemer voor privé gebruik of voor privé gebruik van zijn personeel wordt gelijkgesteld met het leveren onder bezwarende titel in lid 3. En in art. 3a Wet OB 1968 wordt het overbrengen van eigen goederen naar een andere lidstaat ook gelijkgesteld met het leveren onder bezwarende titel.

### Verrichten van diensten

Naast de levering van goederen is de overige belaste handeling uit art. 1 het verrichten van diensten. In art. 4 van de Wet OB 1968 wordt de definitie voor het verrichten van diensten gegeven namelijk *alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van art. 3*. Het past bij het karakter van een algemene verbruiksbelasting om de definitie van dit begrip zo ruim mogelijk te houden.<sup>43</sup> Het is niet altijd direct helder of een prestatie kan worden aangemerkt als een levering van een goed of het verrichten van een dienst. Hierover zijn verschillende vragen aan het HvJ EU voorgelegd, zo werd in de zaak Faaborg- Gelting Linien<sup>44</sup> geoordeeld dat de verstrekking van dranken en etenswaren voor onmiddellijk gebruik, hierbij in het restaurant op een veerboot, als diensten te beschouwen zijn.<sup>45</sup> Net als bij de levering van goederen dient er bij het verrichten van diensten voldaan te worden aan de voorwaarde van een bezwarende titel. In art. 4 lid 2 en lid 3 worden de genoemde handelingen gelijkgesteld aan diensten verricht onder bezwarende titel om zo mede concurrentievervalsing te voorkomen. Volgens het HvJ EU is sprake van een bezwarende titel wanneer tussen de verrichter en ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Het HvJ EG wees in het coöperatieve aardappelarrest<sup>46</sup> op de verplichte aanwezigheid van een direct verband tussen de prestatie en de vergoeding.<sup>47</sup> Er was geen sprake van een bezwarende titel en belastingheffing bleef in deze zaak achterwege. Het oogmerk van de ondernemer is niet bepalend maar het rechtstreekse verband tussen de prestatie en de vergoeding.<sup>48</sup>

### 2.3.3 Wijze van heffen

In afdeling vier van de Wet OB 1968 zijn de wijze van heffen en de aftrek van voorbelasting neergelegd. De omzetbelasting wordt door ondernemers niet bij elke transactie betaald maar op aangifte over alle in het tijdvak gelegen prestaties. In art. 12 Wet OB 1968 is vastgelegd van wie de belasting wordt

---

<sup>42</sup> HR 5 juni 2009, BNB 2009/220

<sup>43</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 2.1.3.A.0 Diensten algemeen, Deventer Kluwer 1979

<sup>44</sup> HvJ EG 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996

<sup>45</sup> C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) paragraaf 2.1.3.A.0 Diensten algemeen, Deventer Kluwer 1979

<sup>46</sup> HvJ EG 5 februari 1981, zaak 154/80 (coöperatieve Aardappelbewaarpplaats), BNB 1981/232

<sup>47</sup> HvJ EG 8 maart 1988, zaak 102/85 (Apple and Pear Development Council)

<sup>48</sup> HvJ EG 17 september 2002, Zaak C-498/99 (Town & Country Factors Ltd., V-N 2002/50.16)

geheven ter zake van een binnenlandse levering of dienst. De hoofdregel uit lid 1 geeft aan dat de belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht. Er is sprake van de verleggingsregeling wanneer de btw niet geheven wordt van de ondernemer die de prestatie verricht maar van de afnemer van de ontvangen prestatie. Deze regels zijn opgenomen in art. 12 lid 2 tot en met lid 5 en zijn voor de ondernemer geen keuzemogelijkheid. Deze verleggingsregels zijn ingevoerd als vereenvoudiging voor bijvoorbeeld ondernemers die niet in Nederland woonachtig of gevestigd zijn.<sup>49</sup> Volgens art. 13 Wet OB 1968 is de belasting verschuldigd op het moment dat de factuur moet worden uitgereikt, op het tijdstip van uitreiken, of wanneer deze niet tijdig plaatsvindt het tijdstip waarop zij uiterlijk had moeten worden uitgereikt.<sup>50</sup> En in alle andere gevallen op het moment dat de levering of dienst wordt verricht.<sup>51</sup> Vervolgens wordt in art. 14 Wet OB 1968 aangegeven dat de in een tijdvak verschuldigde belasting op aangifte moet worden voldaan.

#### 2.3.4 Aftrek van voorbelasting

De aftrek van voorbelasting is het belangrijkste kenmerk van de omzetbelasting, hierdoor cumuleert de belasting niet en wordt het neutraliteitsbeginsel bereikt. In art. 2 Wet OB 1968 is de aftrek van voorbelasting neergelegd. Ondernemers mogen de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en diensten in aftrek brengen op de verschuldigde omzetbelasting.<sup>52</sup> In art. 15 wordt verder ingezoomd op de aftrek van voorbelasting, deze sluit aan bij art. 168 van de Btw-Richtlijn. Lid 1 van art. 15 geeft weer wanneer de ondernemer de belasting in aftrek mag brengen. Belangrijkste voorwaarde voor het hebben van een aftrekrecht is dat de goederen en diensten gebruikt worden voor belaste prestaties. In art. 16 Wet OB 1968 worden gevallen geheel of gedeeltelijk van het aftrekrecht uitgesloten wanneer goederen of diensten worden gebruikt voor het voeren van een zekere staat, voor het bevredigen van behoeften van anderen dan ondernemers of ten behoeve van vrijgestelde prestaties als opgesomd in art. 11 Wet OB 1968. Door het aftrekrecht wordt bewerkstelligd dat de btw die ondernemers aan elkaar in rekening brengen materieel niet bij hen drukt, maar dat degene die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben de btw uiteindelijk betalen. Vaak zijn dit de particuliere eindgebruikers, maar dit kunnen ook niet-ondernemers zijn of ondernemers die niet belast presteren.<sup>53</sup> Doordat de btw geen kostprijsverhogend effect heeft bij belaste prestaties binnen een bedrijfskolom en de btw strikt evenredig aan de prijs aan het einde van de keten drukt, wordt gesproken van neutraliteit van de omzetbelasting. De ondernemer brengt de voorbelasting zoals genoemd in art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 in aftrek in het aangiftetijdvak waarin de omzetbelasting door andere

---

<sup>49</sup> Artikel 13 lid 2 Wet OB 1968

<sup>50</sup> Artikel 13 lid 1 onder a Wet OB 1968

<sup>51</sup> Artikel 13 lid 1 onder b Wet OB 1968

<sup>52</sup> Artikel 2 Wet OB 1968

<sup>53</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht-Omzetbelasting 2.4.4.A.a. Aftrek van voorbelasting algemeen, Deventer: Kluwer 2015



ondernemers in rekening is gebracht aan de ondernemer. De voorbelasting uit lid 1 onderdeel b en c brengt de ondernemer in aftrek in het aangiftetijdvlak waarin hij de omzetbelasting verschuldigd is geworden. De omzetbelasting die op de factuur is vermeld is direct aftrekbaar en hierbij is het niet van belang of de onderliggende prestatie reeds is verricht, de factuur is betaald of de diensten/goederen nog niet in gebruik worden genomen door de ondernemer.<sup>5455</sup>

Vóór 1 januari 2007 luidde de tekst van art. 15 lid 1 Wet OB 1968 anders, er was toen sprake van aftrekrecht voor zover de goederen en diensten door de ondernemer werden gebezigd voor zijn onderneming. In 2005 werd naar aanleiding van het arrest *Charles-Tijmens*<sup>56</sup> het artikel aangepast. In dit arrest was sprake van een investeringsgoed wat deels werd gebruikt voor privé doeleinden en deels voor bedrijfsdoeleinden. Volgens de huidige bepaling in art. 15 lid 1 Wet OB 1968 had belanghebbende alleen recht op aftrek van voorbelasting over het deel dat gebezigd werd voor de onderneming. Volgens art. 17 lid 2 van de Zesde Richtlijn was er sprake van een volledig aftrekrecht omdat onder voorwaarden het gebruik van een investeringsgoed voor privé of andere doeleinden gezien werd als dienst onder bezwarende titel<sup>57</sup> mits het goed tot het bedrijf behoorde. De nationale bepaling was niet in lijn met de Zesde Richtlijn en deze is daarom gewijzigd en is nu in lijn met art. 168 van de Btw-Richtlijn. Door de aanpassing van deze tekst bestaat er voor investeringsgoederen die zowel voor belaste als andere handelingen worden gebruikt een volledig en onmiddellijk aftrekrecht. Het aftrekrecht op het privé gebruik van de investeringsgoederen wordt in art. 3 lid 3 sub a Wet OB 1968 en in art. 4 lid 2 Wet OB 1968 gecorrigeerd door het privé gebruik fictief te belasten.<sup>58</sup>

Ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten dienen de aftrek van voorbelasting naar rato<sup>59</sup> te splitsen aangezien alleen de voorbelasting aftrekbaar is voor zover deze ziet op de belaste prestaties van de ondernemer. Als bij aankoop van de goederen of diensten de bestemming nog niet precies is vastgesteld dient de ondernemer een inschatting van de bestemming te maken ten tijde van de verschuldigdheid. Op het moment dat de goederen en diensten uiteindelijk in gebruik worden genomen, dient de ondernemer een vergelijking te maken tussen de geschatte bestemming op het moment van verschuldigdheid en de werkelijke ingebruikname. Wanneer deze van elkaar afwijken zal de ondernemer een correctie van de aftrek van voorbelasting moeten toepassen, een herziening. Nederland kent in de Wet OB 1968 twee mogelijkheden voor herziening. Allereerst art. 15 lid 4 Wet OB 1968 waar de aftrek van de voorbelasting ineens wordt toegepast op het moment van de

---

<sup>54</sup> HvJ EG 8 juni 2000, zaak C-396/98 (Schloßstrasse), V-N 2000/44.21

<sup>55</sup> K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht-Omzetbelasting 2.4.4.C. Tijdstip van aftrek*, Deventer: Kluwer 2015

<sup>56</sup> HvJ EU 14 juli 2005, C-434/03 (Charles-Tijmens)

<sup>57</sup> Artikel 6 lid 2 Zesde Richtlijn

<sup>58</sup> Artikel 16 Btw-Richtlijn en artikel 26 lid 2 Btw-Richtlijn

<sup>59</sup> Artikel 173 jo artikel 174 jo artikel 175 Btw-Richtlijn

ingebruikname. Deze correctie dient te worden toegepast als blijkt dat de ondernemer meer voorbelasting in aftrek heeft gebracht dan waar hij uiteindelijk toe gerechtig was maar het kan ook zijn dat de ondernemer ten tijde van het werkelijke gebruik een groter aftrekrecht had dan op het moment van verschuldigheid. Deze herzieningsmogelijkheid ziet niet op sfeerovergangen op een later tijdstip van privégebruik naar zakelijk gebruik.

De tweede herzieningsmogelijkheid is geregeld in art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 waarbij de eerder genomen aftrek van voorbelasting gedurende een langere periode wordt gecorrigeerd. Op grond van art. 14 Wet OB 1968 dient de ondernemer de belasting terug te betalen en op grond van art. 33 Wet OB 1968 kan de ondernemer een verzoek van teruggaaf indienen voor de te weinig ontvangen aftrek van voorbelasting.

In art. 15 lid 4 wordt gesproken van het gebruik van goederen en diensten, de methode van het inschatten van de bestemming bij aanschaf en het corrigeren naar werkelijke gebruik ten tijde van de ingebruikname ziet zowel op de voorbelasting van diensten als goederen.<sup>60</sup>

In lid 7 zijn uitzonderingen van de herziening van aftrek van voorbelasting opgenomen. Zo hoeft de aftrek van voorbelasting niet te worden herzien wanneer sprake is van bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal. Ook in geval van onttrekkingen van goederen voor het vertrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters als bedoeld in art. 3 lid 8 dient geen herziening plaats te vinden.

## 2.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk zijn de historie en de algemene beginselen van de omzetbelasting besproken. Het heffen van de omzetbelasting ontstond ten tijde van de crisis en was bedoeld als tijdelijke maatregel om inkomsten binnen te krijgen, maar deze belastingheffing is nooit meer verdwenen en speelt een belangrijke rol binnen de hedendaagse belastingwetgeving. De tweede richtlijn zorgde ervoor dat het huidige cumulatieve cascadestelsel werd vervangen door het gemeenschappelijke stelsel van toegevoegde waarde waardoor er geen cumulatie van omzetbelasting plaatsvond en hierdoor de fiscale neutraliteit meer gewaarborgd kon worden. De aftrek van de voorbelasting speelt een belangrijke rol bij het bereiken van deze fiscale neutraliteit. Het creëren van een interne markt was noodzakelijk om de welvaart van de gehele EU te bevorderen. Hierdoor werd getracht de omzetbelasting op Europees niveau volledig te harmoniseren. Dit was een moeizaam traject waarover de lidstaten het niet eens konden worden, desondanks konden door het huidige systeem wel de fysieke grenscontroles per 1 januari 1992 worden afgeschaft. Een volledige harmonisatie van het btw-stelsel is tot op de dag van vandaag niet tot stand gekomen. Nederland voldoet aan de implementatie van de Richtlijn doordat zij

---

<sup>60</sup> Mvt, Kamerstukken 1977/78, 14 877, nr. 2, blz 25

sinds 1969 de Wet op de Omzetbelasting 1968 kent, welke het karakter heeft van een algemene verbruiksbelasting. Het consumptieve verbruik wordt niet rechtstreeks getroffen bij de gebruiker maar indirect door degene die aan de consument presteert voor de prijs van het goed of dienst in de heffing te betrekken. De algemene beginselen van de omzetbelasting zoals het belastingsubject, het belastingobject, de wijze van heffen en de aftrek van de voorbelasting worden achtereenvolgens in de hoofdstukken van de wet besproken.

### 3. Het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel

#### 3.1 Inleiding

In deze scriptie wordt onderzocht of de huidige herzieningsregels zoals ze nu zijn opgenomen in de Btw-Richtlijn en in de Wet OB 1968 aansluiten bij het werkelijke gebruik van de goederen en ook wordt er gekeken of de herzieningsregels aangepast kunnen worden, zodat ze mogelijk beter aansluiten bij het werkelijke gebruik. Om tot een antwoord op deze onderzoeksvraag te komen is het van belang om rekening te houden met de achterliggende doelstellingen van de btw-heffing. Een zeer belangrijk basisbeginsel in de btw is het neutraliteitsbeginsel. Een goed antwoord op de onderzoeksvraag kan pas tot stand komen wanneer het antwoord op deze vraag in overeenstemming is met zowel het rechtskarakter als het neutraliteitsbeginsel van de btw.<sup>61</sup> In dit hoofdstuk zullen zowel het rechtskarakter als het neutraliteitsbeginsel behandeld worden. Deze vormen samen het toetsingskader van dit onderzoek.

#### 3.2 Het rechtskarakter

##### 3.2.1 Het begrip rechtskarakter

Het rechtskarakter van de omzetbelasting is een veelbesproken onderwerp in de literatuur in tegenstelling tot het rechtskarakter bij de directe belastingen. Over de inhoud van het begrip rechtskarakter bestaan diverse opvattingen.<sup>62</sup> Volgens Swinkels (2001) speelt het rechtskarakter een belangrijke rol bij het ontwerpen en het omschrijven van het begrippenkader van een belasting. En ten tweede bij het interpreteren en het toepassen van het begrippenkader.<sup>63</sup> Braun<sup>64</sup> stelt dat niet elke belastingwet wordt gevormd vanuit het ideaalbeeld maar dat voornamelijk politieke compromissen van grote betekenis zijn. Volgens hem kent de omzetbelasting geen rechtskarakter. Van Kesteren<sup>65</sup> heeft twee definities geformuleerd die de uiterste vormen van een schaal waarbinnen het begrip rechtskarakter kan worden gedefinieerd.<sup>66</sup> Allereerst geeft hij aan dat het rechtskarakter als een algemeen ideaal functioneert welke aangeeft wie en wat er belast zou moeten worden. En ten tweede ziet hij het rechtskarakter als een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van de wet. De meeste auteurs

---

<sup>61</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.1 Inleiding, Deventer: Kluwer 2011

<sup>62</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter, Deventer: Kluwer 2011

<sup>63</sup> J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige en de Europese btw (diss.), 's Gravenhage: Sdu 2001, blz. 2

<sup>64</sup> K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002, bladzijde 49

<sup>65</sup> H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil, Arnhem: Gouda Quint, 1994, bladzijde 55 e.v.

<sup>66</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter, Deventer: Kluwer 2011

zijn het over het algemeen eens dat het rechtskarakter aangeeft wie en wat er in de belasting moet worden betrokken.<sup>67</sup>

### 3.2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting

Zoals hierboven besproken is Braun van mening dat het rechtskarakter een uitkomst is van politieke compromissen en dat de btw geen rechtskarakter kent. Een volledig ideaal zoals Van Kesteren dat omschrijft ontbreekt in de Btw-Richtlijn, maar in de considerans van de Eerste Richtlijn wordt wel een omschrijving gegeven waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel berust. In mijn ogen is het rechtskarakter van de btw af te leiden uit art. 1 lid 2 van de Btw-Richtlijn:

*“Het gemeenschappelijke btw-stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie-en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. (...)”*

In dit art. wordt gesproken over een algemene verbruiksbelasting, welke het consumptieve verbruik van goederen en diensten beoogt te belasten. Door de toepassing van de aftrek van voorbelasting wordt deze variant als zuivere verbruiksbelasting gezien.<sup>68</sup> De term ‘verbruik’ wordt niet geformuleerd in de richtlijn. In de literatuur zijn net als over de inhoud van het begrip rechtskarakter, de meningen over het karakter van de omzetbelasting verdeeld. Naast de verbruiksbelasting als rechtskarakter zien Beelen, Braun, Mobach, Van der Paardt en Van Vliet<sup>69</sup> de omzetbelasting als een vorm van een bestedingsbelasting en Van Hilten en Van Kesteren<sup>70</sup> zijn van mening dat de omzetbelasting een consumptiebelasting is waarbij de besteding als heffingsmaatstaf wordt gehanteerd.<sup>71</sup> Volgens Merckx duidt de term verbruiksbelasting op een consumptiebelasting aangezien met het begrip consumptie het gebruik van goederen en diensten door particulieren wordt bedoeld.<sup>72</sup>

Ondanks het belasten van het particuliere verbruik als beoogd doel van de omzetbelasting, kent de omzetbelasting door de heffingsmethodiek de kenmerken van een bestedingsbelasting.<sup>73</sup> Uit doelmatigheidsoogpunt wordt voor de heffing aangesloten bij het moment van besteden terwijl het

---

<sup>67</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter, Deventer: Kluwer 2011

<sup>68</sup> Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, onder voorzitterschap van F. Neumark, Brussel, 1962, bladzijde 48/49

<sup>69</sup> S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach en R.N.G. van der Paardt, Cursus belastingrecht omzetbelasting paragraaf 1.0.2, Deventer: Gouda Quint

<sup>70</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, bladzijde 10

<sup>71</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter, Deventer: Kluwer 2011

<sup>72</sup> idem

<sup>73</sup> R.N.G. van der Paardt, Subsidies en btw in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000

werkelijke moment van de consumptie pas later of helemaal niet plaatsvindt. Door het aansluiten bij het moment van besteden wordt de vorm aangenomen van een bestedingsbelasting en is het niet meer relevant of de goederen/diensten daadwerkelijk verbruikt worden. Volgens art. 1 lid 2 van de Btw-Richtlijn en de Eerste Richtlijn heeft de omzetbelasting het rechtskarakter van een algemene verbruiksbelasting. Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen het doel en de vorm van de omzetbelasting, de vorm maakt geen onderdeel uit van het rechtskarakter van de omzetbelasting.<sup>74</sup> Het ideaal wordt niet gevormd door een bestedingsbelasting maar door een verbruiksbelasting welke beoogd de consumptie te belasten. De gekozen vorm om deze doelstelling te realiseren maakt geen onderdeel uit van het rechtskarakter van de omzetbelasting.<sup>75</sup> De huidige herzieningsregels dienen getoetst te worden aan het rechtskarakter zodat duidelijk wordt of de werkelijke heffing aansluit bij de beoogde heffing.

### 3.3 Het neutraliteitsbeginsel

Zoals reeds besproken wordt met de omzetbelasting zoals men die in Nederland en in Europa kent, beoogd de algemene consumptie van goederen en diensten te belasten. Het voornaamste doel voor de invoering van het gemeenschappelijke btw-stelsel is het bijdragen aan de doelstelling van het EEG-verdrag, namelijk het creëren van een interne gemeenschappelijke economische markt zonder concurrentievervalsingen. In het Neumarkrapport<sup>76</sup> werd geconcludeerd dat de gehanteerde cumulatieve cascadesystemen van de lidstaten, een interne gemeenschappelijke economische markt in de weg stonden.<sup>77</sup> Mede dankzij dit rapport kwam de Eerste Richtlijn tot stand waarin een gemeenschappelijk btw-stelsel werd voorgesteld. In de overwegingen<sup>78</sup> uit de considerans van de Eerste en Tweede Richtlijn wordt het streven naar neutraliteit voor het eerst omgeschreven. Uit deze overwegingen blijkt dat zowel mededingingsneutraliteit tussen ondernemers binnen een lidstaat als tussen de lidstaten onderling moet worden gewaarborgd. Ook in de latere varianten van de richtlijn is de neutraliteit, hetzij in andere woorden, opgenomen in de overwegingen<sup>79</sup> van de considerans. Zowel in de considerans als in de richtlijn wordt het begrip neutraliteit en mededingingsneutraliteit niet toegelicht maar naar het oordeel van het HvJ EU<sup>80</sup> is het neutraliteitsbeginsel een belangrijk beginsel in

---

<sup>74</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter, Deventer: Kluwer 2011

<sup>75</sup> idem

<sup>76</sup> Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, Uitgave van de Commissie van de Europese Economische Unie 1962, 8070/XII/1962/5

<sup>77</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw, Deventer: Kluwer 2011

<sup>78</sup> Overweging 5 en 8 uit de considerans van de Eerste Richtlijn en overweging 3 en 4 uit considerans van de Tweede Richtlijn.

<sup>79</sup> Overweging 13 uit de considerans van de Btw-Richtlijn

<sup>80</sup> HvJ EG, 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Strobel)

de btw en zij heeft zich dan ook vaak uitgesproken over dit beginsel.<sup>81</sup> Ook in de literatuur is het neutraliteitsbeginsel vaak aan bod gekomen. Naast de toetsing aan het rechtskarakter van de btw, dienen de herzieningsregels getoetst te worden aan het neutraliteitsbeginsel aangezien dit een van de belangrijkste beginselen is van een gemeenschappelijk btw-stelsel. In deze paragraaf wordt het neutraliteitsbeginsel aan de hand van de literatuur behandeld en vervolgens wordt de kijk van het HvJ EU op het neutraliteitsbeginsel besproken.

### 3.3.1 Verschillende vormen van neutraliteit

In de literatuur wordt gesproken van belastingneutraliteit welke ruimer is dan enkel de mededelingsneutraliteit. Er is geen volledige overeenstemming over de precieze inhoud van het begrip 'fiscale neutraliteit'.<sup>82</sup> Veelal wordt er een onderscheid gemaakt tussen inwendige en uitwendige neutraliteit.<sup>83</sup> Tot de uitwendige neutraliteit behoren volgens Van Doesum<sup>84</sup> de economische (interne), juridische en externe dimensie van neutraliteit. Ook geeft hij aan dat de omzetbelasting nooit volledig neutraal kan zijn omdat deze belastingen altijd zorgen voor gedragsveranderingen en het verstoren van het economisch handelen. Neutraliteit moet gezien worden als een relatief karakter.<sup>85</sup>

#### 3.3.1.1 Uitwendige neutraliteit

Bij de uitwendige neutraliteit wordt een vergelijking gemaakt tussen verschillende goederen en diensten en tussen verschillende ondernemers. De belasting mag niet versturend werken op de handel van goederen en diensten. Er wordt een onderscheid gemaakt in 3 verschillende vormen van uitwendige neutraliteit.

##### *Economische of interne neutraliteit*

Wanneer een belasting de optimale verdeling van de welvaart niet of zo min mogelijk verstoort, kan er gesproken worden van economische neutraliteit. Volgens economische wetenschappen ziet het op het effect van belasting op de optimale verdeling van de productieve hulpmiddelen.<sup>86</sup> Economische neutraliteit is een relatief begrip en volledige neutraliteit zal nooit bereikt worden.<sup>87</sup> In de economische wetenschap wordt gekeken naar een economisch efficiëntie punt. Dit is het punt waar de consument

---

<sup>81</sup> A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133) 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012

<sup>82</sup> Tuk, C.P., Wet op de Omzetbelasting (Fiscale handboeken nr. 5) 1.3.1 positie van de verschillende ondernemers, Deventer: Kluwer 1979

<sup>83</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, blz. 13

<sup>84</sup> A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133) 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012

<sup>85</sup> idem

<sup>86</sup> M. Chin- Oldenziel, Cursus belastingrecht EBR.6.1.1.C.b1 Algemeen, Deventer: Kluwer 2015

<sup>87</sup> A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133) 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012

een optimale verdeling ondervindt tussen vrije tijd en werk. Waarbij werk (inkomen) gelijk is aan de hoeveelheid consumptie. Een dergelijke belasting kan dit efficiëntie punt verstoren en wordt daardoor niet economisch neutraal geacht. Er treden vervolgens twee economische effecten op, te weten het inkomenseffect en het substitutie-effect. Het substitutie-effect zorgt ervoor dat de consument een andere verdeling kiest tussen de hoeveelheid arbeid en vrije tijd waardoor de verdeling niet optimaal is en er een welvaartsverlies plaatsvindt. Bij een lumpsum tax vindt alleen het inkomenseffect plaats en hierbij is volgens economen sprake van een belastingheffing die economisch neutraal is.<sup>88</sup> Volgens Van Doesum (2012) worden belastingen economisch neutraal geheven als de belasting, ongeacht de lengte van het productieproces, strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten. Er mag geen cumulatie van btw plaatsvinden in het productieproces en de belasting mag slechts drukken op de consumptie in de eindfase en sluit hierbij aan bij het algemene verbruik karakter van de btw. Dit wordt ook wel het evenredigheidsbeginsel genoemd. Volgens Chin- Oldenziel (2015) zal een omzetbelasting altijd de economische neutraliteit beïnvloeden ook wanneer de belastingdruk voor alle goederen en diensten gelijk zal zijn. Wanneer goederen met een hoge elasticiteit minder belast zouden worden dan goederen met een lage elasticiteit zou het gedragseffect minder zijn en zou de economische neutraliteit minder verstoord worden. Aangezien bij de vaststelling van de percentages in de omzetbelasting geen rekening wordt gehouden met de vraagcurve, zal de omzetbelasting nooit volledig economisch neutraal kunnen zijn.<sup>89</sup>

### *Juridische neutraliteit*

De juridische neutraliteit van omzetbelasting ziet op de rechtvaardige verdeling van de belasting<sup>90</sup>, het is een bijzondere vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel.<sup>91</sup> Doordat de omzetbelasting het rechtskarakter kent van een algemene verbruiksbelasting die de particuliere consumptie wil belasten, is het voor een rechtvaardige verdeling van de belasting noodzakelijk dat de heffing per individueel belastingsubject meetbaar is en evenredig is aan de prijs van een goed of dienst.<sup>92</sup> Het juridische neutraliteitsbeginsel heeft betrekking op het realiseren van een gelijke belastingdruk voor vergelijkbare goederen of diensten en het realiseren van een gelijke behandeling van belastingplichtigen die zich in vergelijkbare situaties bevinden ongeacht de rechtsvorm.<sup>93</sup> Het moet

---

<sup>88</sup> B. Jacobs, de prijs van de gelijkheid, Uitgeverij Bert Bakker Amsterdam: 2008

<sup>89</sup> M. Chin- Oldenziel, Cursus belastingrecht EBR.6.1.1.C.b1 Algemeen, Deventer: Kluwer 2015

<sup>90</sup> A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133) 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012

<sup>91</sup> M. Chin- Oldenziel, Cursus belastingrecht EBR.6.1.1.C.b1 Algemeen, Deventer: Kluwer 2015

<sup>92</sup> J. Reugebrink, Enkele beschouwingen over de neutraliteit van omzetbelasting, Deventer: Kluwer 1965, bladzijde 15

<sup>93</sup> A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133) 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012



geen verschil maken of een soortgelijk goed of dienst wordt gekocht bij verschillende ondernemers.<sup>94</sup> Vóór de invoering van het gemeenschappelijke btw-stelsel kende de lidstaten een cumulatief cascdestelsel waarbij de belastingdruk afhankelijk is van het aantal schakels in het productieproces. Doordat de belasting afhankelijk was van het aantal schakels en er geen recht op aftrek van voorbelasting bestond, kon er geen juridische neutraliteit worden gerealiseerd. Wanneer de belasting wordt geheven door middel van een vast percentage van de eindprijs van goederen en diensten zal in beginsel juridische neutraliteit worden gerealiseerd, mits de aftrek van de voorbelasting volledig slaagt.<sup>95</sup> Er zal een verstoring optreden wanneer dit niet het geval is en op gelijke goederen verschillende of niet-meetbare belastingen drukken.

Mededingingsneutraliteit hangt nauw samen met juridische neutraliteit, deze ziet toe op de invloed van de heffing van omzetbelasting op de concurrentieverhoudingen.<sup>96</sup> De considerans van de Eerste en Tweede Richtlijn geeft aan dat mededingingsneutraliteit wordt nagestreefd. Wanneer er een vast percentage wordt gebruikt over de eindprijs van goederen of diensten, heeft de omzetbelasting in beginsel geen verstorend effect op de concurrentieverhoudingen en is er sprake van mededingingsneutraliteit.<sup>97</sup> Dit zou betekenen dat tariefdifferentiatie en vrijstellingen zorgen voor een verstorende werking omdat ze het gelijkheidsbeginsel schaden. Maar volgens Reugebrink (1965) zorgt de vrijstelling of het lage tarief voor noodzakelijke levensmiddelen niet voor verstoringen van de concurrentieverhouding, omdat deze goederen en diensten niet concurreren met de overige goederen en diensten.<sup>98</sup>

#### *Externe neutraliteit*

De derde vorm van uitwendige neutraliteit is de externe neutraliteit deze ziet op de grensoverschrijdende economische verrichtingen. Tot nu toe zijn alleen vormen van interne neutraliteit behandeld waarbij de mogelijke verstoringen van belasting binnen een land zijn besproken. Om externe neutraliteit te bereiken dient de belastingheffing op eenzelfde wijze te geschieden ongeacht in welke lidstaat deze plaatsvindt. Wanneer goederen of diensten leveringen binnen de EU plaatsvinden wordt gesproken van een intracommunautaire levering waarbij het 0% tarief wordt gehanteerd en de intracommunautaire verwerving waarbij de nationale regels van het bestemmingsland worden gevolgd. Heffing bij invoer van goederen of diensten naar de EU dient gelijk te zijn aan de interne heffing van die lidstaat. Bij de uitvoer van goederen of diensten mag niet worden geheven aangezien de goederen of

---

<sup>94</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw, Deventer: Kluwer 2011

<sup>95</sup> M. Chin- Oldenziel, Cursus belastingrecht EBR.6.1.1.C.b1 Algemeen, Deventer: Kluwer 2015

<sup>96</sup> idem

<sup>97</sup> M. Chin- Oldenziel, Cursus belastingrecht EBR.6.1.1.C.b1 Algemeen, Deventer: Kluwer 2015

<sup>98</sup> J. Reugebrink, Enkele beschouwingen over de neutraliteit van omzetbelasting, Deventer: Kluwer 1965, bladzijde 19

diensten dan verbruikt worden buiten de EU.<sup>99</sup> De btw dient niet als invoerrecht te worden gebruikt.<sup>100</sup> Er wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel, het land waar de goederen of diensten worden verbruikt heeft het heffingsrecht. Ten tijde van de cumulatieve cascadesystemen was de belastingheffing afhankelijk van het aantal schakels binnen het productieproces, hierdoor kon bij invoer geen belastingdruk worden bepaald die gelijk was aan de binnenlandse goederen. Er kon geen gelijke concurrentie plaatsvinden tussen inwonende en niet-inwonende ondernemers en dit vormde een belemmering van de vrijheid van diensten en goederenverkeer.

### 3.3.1.2 Inwendige neutraliteit

Inwendige neutraliteit ziet op de vraag of de belasting neutraal is voor de ondernemer zelf. De ondernemer moet zo min mogelijk belemmeringen ondervinden van de belastingheffing, omdat de belasting uiteindelijk niet op hem drukt maar op de eindverbruiker. Zijn administratieve kosten moeten zo laag mogelijk worden gehouden.

### 3.3.2 Het neutraliteitsbeginsel in de jurisprudentie

Belastingneutraliteit wordt door het HvJ EU als een van de basisbeginselen van het Europese gemeenschappelijke btw-stelsel beschouwd.<sup>101</sup> Het is een veelvoorkomend beginsel in de jurisprudentie en is door het HvJ EU op een aantal verschillende wijze aan de orde geweest. Volgens Swinkels (2001) zijn er vier belangrijke aspecten te onderscheiden uit het neutraliteitsbeginsel, zoals het HvJ EU het hanteert. De cumulatie van belastingen, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties. Volgens hem dient het begrip belastingplichtige zo ruim mogelijk vormgegeven te worden om belastingneutraliteit te bereiken.<sup>102</sup>

#### *Cumulatie van belasting*

Door middel van het recht op aftrek wordt cumulatie van belasting voorkomen en belastingneutraliteit bereikt. Het kan voorkomen dat een belastingplichtige goederen koopt waarin nog restant btw zit. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een ondernemer een bedrijfsmiddel koopt van een niet-ondernemer. Een duidelijk voorbeeld van het verband tussen het cumulatieverbod en de belastingneutraliteit wordt gegeven in het arrest Kühne<sup>103</sup>. In deze zaak stond de vraag centraal of art. 6 lid 2 sub a van de Zesde Richtlijn ook van toepassing is op het privégebruik van een tweedehands auto welke gekocht is van een

---

<sup>99</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw, Deventer: Kluwer 2011

<sup>100</sup> A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133) 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012

<sup>101</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw, Deventer: Kluwer 2011

<sup>102</sup> J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige en de Europese btw (diss.), 's Gravenhage: Sdu 2001

<sup>103</sup> HvJ EG, 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne)

niet-belastingplichtige persoon. Doordat deze verkoper niet- belastingplichtig was, was er geen sprake van recht op aftrek en is er sprake van rest-btw op de aangekochte auto. Wanneer het privé gebruik van de ondernemer fictief<sup>104</sup> in de heffing zou worden betrokken zou er sprake zijn van een dubbele belastingheffing omdat er geen aftrekrecht bestond voor het restant-btw bedrag.<sup>105</sup> Om een gelijke behandeling tussen particulieren en vrijgestelde belastingplichtigen te hanteren heeft een belastingplichtige die vrijgestelde prestaties verricht geen recht op aftrek van voorbelasting. Hiermee wordt het verbod van cumulatie van btw aangetast. In vaste rechtspraak van het HvJ EU<sup>106</sup> is geoordeeld dat vrijstellingen zeer strikt moeten worden uitgelegd, omdat zij een afwijking vormen op het algemene beginsel van de verbruiksbelasting. Aan deze strikte uitleg wordt door het HvJ EU niet altijd voldaan.<sup>107</sup>

### *Neutraliteit tussen belastingplichtigen*

Neutraliteit tussen belastingplichtigen houdt in dat er een gelijke behandeling moet plaatsvinden tussen belastingplichtigen die vergelijkbare handelingen verrichten, een gelijke fiscale behandeling tussen ondernemers.<sup>108</sup> Swinkels noemt de uitspraak van het HvJ EG in de zaak Rompelman<sup>109</sup> als voorbeeld voor het rechtstreekse verband tussen cumulatie van belasting en het aantasten van de neutraliteit tussen belastingplichtigen. In deze zaak kreeg belanghebbende ook voor zijn voorbereidende investeringshandelingen die gedaan werden met het oog op een economische activiteit, recht op aftrek van voorbelasting. Wanneer dit niet het geval zou zijn, zou er sprake zijn van een ongelijke behandeling tussen investeringen die gedaan worden voor en tijdens het uitvoeren van de economische activiteiten.<sup>110</sup> Indien belanghebbende uiteindelijk geen onderneming drijft en de investeringsuitgaven niet hebben geleid tot het verrichten van economische activiteiten, heeft hij alsnog recht op de aftrek van voorbelasting wanneer geen enkele prestatie met btw belast is.<sup>111</sup> Een belangrijke beperking op het neutraliteitsbeginsel tussen belastingplichtigen werd gemaakt in het arrest Wellcome Trust.<sup>112</sup> In dit arrest werd een mogelijke schending van het neutraliteitsbeginsel aanwezig geacht tussen de aan- en verkoop van aandelen door een trust (geen economische activiteit) en de beroepsmatige aan- en verkoop (economische activiteit), laatstgenoemde viel wel onder de

---

<sup>104</sup> Artikel 6 Zesde Richtlijn 77/388/EEG – Onder bezwarende titel wordt het gebruik voor privé doeleinden in de heffing betrokken

<sup>105</sup> HvJ EG, 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), r.o. 17

<sup>106</sup> Fiscale Encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.3 Strikte uitleg van de vrijstellingen bij : Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 11 vrijstellingen, Deventer: Kluwer

<sup>107</sup> J.T. Sanders, 'Beperkte uitleg? Ruim uitleggen', NTFR 2008/1010

<sup>108</sup> HvJ EG, 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), r.o. 14

<sup>109</sup> HvJ EG, 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman) r.o. 23

<sup>110</sup> M.M.W.D. Merckx, De woon-en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw, Deventer: Kluwer 2011

<sup>111</sup> HvJ EG, 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), r.o. 22

<sup>112</sup> HvJ EG, 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust)

werking van de Zesde-Richtlijn viel. Het HvJ EG oordeelde in dit arrest dat het fiscale neutraliteitsbeginsel alleen ziet op de gelijke behandeling tussen economische activiteiten maar niet strekt tot een gelijke behandeling van niet-economische activiteiten<sup>113</sup>. Uit het arrest *Bulthuis-Griffioen*<sup>114</sup> blijkt dat alleen rechtspersonen recht hebben op de toepassing van de vrijstellingen in de omzetbelasting omdat in de richtlijn de term instellingen gebruik wordt.<sup>115</sup> De neutraliteit tussen belastingplichtigen werd hierdoor aangetast aangezien er een verschillende behandeling werd toegepast op instellingen en natuurlijk personen die dezelfde economische activiteiten verrichten. In het arrest *Gregg & Gregg*<sup>116</sup> werd aan deze ongelijkheid een einde gemaakt omdat het HvJ EG hierin oordeelde dat de term instelling zo ruim moet worden uitgelegd dat ook natuurlijk personen hieronder vallen.<sup>117</sup>

### *Neutraliteit tussen eindverbruikers*

Neutraliteit tussen eindverbruikers ziet op het omgekeerde van cumulatie van belasting, namelijk de afwezigheid van belastingheffing maar wel recht op aftrek van voorbelasting. Dit doet zich voor bij de belaste ondernemer die de goederen gebruikt voor privégebruik of onttrekt naar de privésfeer. Hierdoor creëert de ondernemer een belastingvoordeel aangezien hij de btw op de aangekochte goederen in aftrek kan brengen, omdat deze zijn gekocht in het kader van zijn onderneming. Hierdoor ontstaat er ongelijkheid tussen de twee verschillende eindgebruikers, namelijk enerzijds de consument die geen recht op aftrek heeft en anderzijds de ondernemer. Om hier een einde aan te maken is de fictiebepaling opgenomen in de Btw-Richtlijn. In arrest *Enkler*<sup>118</sup> is geoordeeld dat er een interne heffing moet plaatsvinden op het privégebruik om zo de neutraliteit te herstellen. Op grond van art. 16 en art. 26 lid 2 Btw-Richtlijn wordt een ondernemer voor zijn privégebruik van goederen en diensten fictief belast in de omzetbelasting, hierdoor wordt de neutraliteit tussen eindgebruikers gewaarborgd. De fictiebepalingen in de Btw-Richtlijn zorgen er volgens Merckx (2001) ook voor dat er een gelijke behandeling plaatsvindt tussen ondernemers die de goederen of diensten puur zakelijk gebruiken vanaf het begin en ondernemers die de goederen en diensten na verloop van tijd ook in belangrijke mate zakelijk gaan gebruiken.<sup>119</sup>

---

<sup>113</sup> *Idem*, r.o. 38

<sup>114</sup> HvJ EG, 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (*Bulthuis-Griffioen*), r.o. 19 & 20

<sup>115</sup> J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw* (diss.), 's Gravenhage: Sdu 2001

<sup>116</sup> HvJ EG, 7 september 1999, nr. C-216/97 (*Gregg & Gregg*) conclusie

<sup>117</sup> J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw* (diss.), 's Gravenhage: Sdu 2001

<sup>118</sup> HvJ EG, 26 september 1996, nr. C-230/94 (*Enkler*) r.o. 35

<sup>119</sup> M.M.W.D. Merckx, *De woon-en vestigingsplaats in de BTW* (Fiscale Monografieën nr. 137) 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw, Deventer: Kluwer 2011

### *Neutraliteit tussen transacties*

Deze laatste vorm van neutraliteit ziet op het onderscheid in de btw tussen legale en illegale handelingen. Volgens de neutraliteit dienen alle transacties in de btw heffing opgenomen te worden ongeacht of ze legaal of illegaal zijn. Het HvJ EG heeft geoordeeld dat het niet opnemen van illegale transacties in de btw-heffing een beperking vormt voor het neutraliteitsbeginsel. Transacties die buiten de werkingssfeer van de Richtlijn vallen, omdat ze onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen in alle lidstaten, vormen geen beperking voor het neutraliteitsbeginsel.<sup>120</sup> Dit zijn transacties in verboden middelen en vals geld.<sup>121</sup>

### 3.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk zijn de achterliggende doelstellingen van het btw-stelsel besproken. Het rechtskarakter en het fiscale neutraliteitsbeginsel vormen het toetsingskader voor dit onderzoek. Zowel over het begrip 'rechtskarakter' als over het rechtskarakter van de btw bestaan verschillende opvattingen welke in dit hoofdstuk zijn uitgewerkt. Het begrip 'rechtskarakter' speelt een belangrijke rol bij het ontwerpen van het begrippenkader en functioneert ook als een algemeen ideaal welke aangeeft wie en wat er belast moet worden. Voor het rechtskarakter van de btw bestaat de opvatting dat de btw geen rechtskarakter kent. Mijns inziens is het rechtskarakter van de btw af te leiden uit art. 1 lid 2 van de Btw-Richtlijn. Het ideaal van de omzetbelasting wordt gevormd door een verbruiksbelasting, welke beoogt de consumptie te belasten, maar uit doelmatigheidsoogpunt wordt aangesloten bij een bestedingsbelasting. Het neutraliteitsbeginsel vormt een belangrijk beginsel in de btw en het HvJ EU heeft zich over dit beginsel vaak uitgesproken. Hierin wordt een onderscheid gemaakt tussen enerzijds uitwendige neutraliteit, welke bestaat uit externe, juridische en economische neutraliteit en anderzijds inwendige neutraliteit. Ook in de literatuur is dit beginsel veelbesproken en hierin wordt een onderscheid gemaakt tussen de cumulatie van belasting en de neutraliteit tussen belastingplichtigen, transacties en eindverbruikers.

---

<sup>120</sup> O.a. cannabisproducten: HvJ EG, 29 juni 1998, nr. C-158/98 (Coffeeshop Siberië) r.o. 14 & de Nederlandse softdrugs: HvJ EG, 5 juni 1988, nr. C- 289/86 (happy family) r.o. 20

<sup>121</sup> O.a. de Nederlandse softdrugs: HvJ EG, 5 juni 1988, nr. C- 289/86 (happy family) r.o. 17 & Amfetamine: HvJ EG 5 juli 1988, nr. C-269/86 (Mol) r.o. 18

## 4. Herziening van de aftrek van voorbelasting

### 4.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 en 3 is duidelijk geworden dat de aftrek van voorbelasting de belangrijkste pijler vormt voor het btw-stelsel<sup>122</sup>. Door de aftrek van voorbelasting wordt het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd en sluit de heffing aan bij de werkelijke consumptieve bestedingen. Voor een duidelijk inzicht in de herzieningsregels is het nuttig een onderscheid te maken in drie categorieën, namelijk: de niet investeringsgoederen en diensten, de onroerende zaken (waarop altijd wordt afgeschreven) en tot slot roerende zaken waarop wordt afgeschreven.

Bij investeringsgoederen die meerdere jaren meegaan, kan het recht op aftrek van voorbelasting jaarlijks wijzigen wanneer het gebruik van de investeringsgoederen verandert. Hierdoor wordt niet aangesloten bij de beoogde bestemming van deze goederen, indien de aftrek bij het eerste gebruik definitief vast staat en geen wijziging meer zou (kunnen) ondergaan. De wetgever (van de Btw-Richtlijn en Nederlandse wet OB 1968) heeft er daarom voor gekozen om voor deze goederen een aanpassing op de primaire aftrek toe te passen en het gebruik van deze goederen een bepaalde tijd te volgen. Gedurende die periode wordt jaarlijks<sup>123</sup> getoetst of de ondernemer in dat betreffende jaar de aangekochte goederen voor meer of minder belastbare prestaties is gaan gebruiken. Bij diensten wordt getoetst of de bestemming overeenkomt met het eerste gebruik c.q. het gebruik in het jaar van de inkoop van de dienst. Zodoende wordt jaarlijks bepaald of de ondernemer in meer of mindere mate recht heeft op aftrek van voorbelasting, de herziening van het recht op aftrek van voorbelasting. Het doel van de herzieningsregels is het zo nauwkeurig mogelijk bepalen van de aftrek van voorbelasting zodat de neutraliteit kan worden gewaarborgd. In dit hoofdstuk worden de herzieningsregels behandeld zoals deze in de Wet OB 1968 en in de Btw-Richtlijn zijn neergelegd. Tot slot wordt een vergelijking gemaakt tussen de Nederlandse en Europese regels.

### 4.2 Europese herzieningsregeling

#### 4.2.1 Ontstaan van het aftrekrecht en de handhaving ervan

In de loop der jaren zijn door het HvJ EU vele arresten gewezen over het recht op aftrek van voorbelasting en de herziening daarvan. Uit het arrest Rompelman<sup>124</sup> blijkt dat wanneer goederen worden aangeschaft met het oog op het verrichten van economische activiteiten, er recht op aftrek van voorbelasting ontstaat volgens art. 17 Zesde Richtlijn (art. 167 tot en met 175 Btw-Richtlijn). De voorbereidende werkzaamheden worden tot de economische activiteiten gerekend. In het arrest

---

<sup>122</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van BTW als belaste omzet ontbreekt, Fiscale monografieën nr.134, 4.4.1 Inleiding

<sup>123</sup> Waarbij de Btw-Richtlijn het kalenderjaar hanteert en de Wet op de omzetbelasting 1968 de term boekjaar.

<sup>124</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. C-268/83 (Rompelman), r.o. 22

Lennartz<sup>125</sup> oordeelde het HvJ EG dat het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting alleen afhankelijk is van de hoedanigheid waarin iemand, op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, handelt. Ook is het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste handelingen geen voorwaarde voor de toepassing van de herzieningsregels.<sup>126</sup> De herzieningsregels van art. 20 Zesde Richtlijn (art. 184 tot en met 192 Btw-Richtlijn) zien op de herziening van de oorspronkelijke aftrek van voorbelasting en creëren geen nieuw recht op aftrek van voorbelasting<sup>127</sup>. In navolging op het Rompelman arrest oordeelde het HvJ EG in het arrest INZO<sup>128</sup> dat het recht op aftrek van voorbelasting in stand blijft ook wanneer in latere fasen blijkt dat de beoogde activiteiten niet tot belastbare handeling leiden. Het recht op aftrek van voorbelasting kan behoudens eventuele herzieningen, fraude of misbruik, niet met terugwerkende kracht worden ontnomen.<sup>129</sup>

#### 4.2.2 Herzieningsregels in de Btw-Richtlijn

In hoofdstuk 5 van de Btw-Richtlijn zijn de Europese herzieningsregels neergelegd. Het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat op het moment waarop de btw wordt verschuldigd, dit is neergelegd in art. 168 van de Btw-Richtlijn. Wanneer er geen volledige aftrek van toepassing is moet de aftrek ingeschat worden aan de hand van het verwachte gebruik, dit gebeurt op basis van art. 173 e.v. Btw-Richtlijn. Ingevolge art. 175 lid 3 Btw-Richtlijn wordt de voorlopige aftrek die op basis van art. 175 lid 2 Btw-Richtlijn is bepaald herzien, nadat aan het einde van het jaar de definitieve aftrek is bepaald.<sup>130</sup> Allereerst bepaald art. 184 van deze richtlijn de basis voor de herzieningsregels, deze geeft aan dat indien de oorspronkelijke toegepaste aftrek hoger of lager is dan de aftrek waartoe de belastingplichtige gerechtigd is, er een herziening plaatsvindt. Art. 185 lid 2 Btw-Richtlijn bepaald dat herziening achterwege blijft bij aangetoonde vernietiging, diefstal of verlies als mede in geval van verstrekte monsters of geschenken van geringe waarde. Art. 187 Btw-Richtlijn stelt nadere regels vast met betrekking tot de herziening van investeringsgoederen. In art. 188 Btw-Richtlijn is een aparte regeling opgenomen voor levering tijdens de herzieningsperiode waarbij herziening in één keer wordt voorgeschreven. En in art. 190 Btw-Richtlijn wordt de mogelijkheid geboden diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen ook voor de herzieningsregeling als investeringsgoederen te beschouwen.

Tot slot laat art. 189 Btw-Richtlijn enige vrijheid over aan de lidstaten, dit artikel bepaald dat alle lidstaten voor de toepassing van art. 187 en art. 188 Btw-Richtlijn worden vrijgelaten in het nemen van de volgende maatregelen:

---

<sup>125</sup> HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz) r.o. 8

<sup>126</sup> Idem r.o. 15 en 16

<sup>127</sup> Idem, r.o. 12

<sup>128</sup> HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO)

<sup>129</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van BTW als belaste omzet ontbreekt, Fiscale monografieën nr.134, 4.2.3 INZO-arrest

<sup>130</sup> M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, Herziening?, WFR 2014/1474

- a) het begrip investeringsgoederen definiëren;
- b) het bedrag aan btw dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;
- c) alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt;
- d) administratieve vereenvoudigingen toestaan.

#### 4.2.2.1 Artikel 187 Btw-Richtlijn

In art. 187 Btw-Richtlijn is vastgelegd hoe de herzieningsregels moeten worden toegepast op investeringsgoederen. Met het in acht nemen van de vrijheden van art. 189 Btw-Richtlijn dienen lidstaten deze regels toe te passen op nationaal niveau. Art. 187 Btw-Richtlijn kent twee smaken van herzieningsregels die de lidstaten kunnen implementeren.

Herzieningsregeling 1 wordt omschreven in de eerste volzin van art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn en luidt als volgt:

*“Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.”*

Bij deze methode wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting verdeeld in vijf jaar inclusief het jaar van verkrijging of vervaardiging van de goederen. Het eerste jaar van herziening, het jaar van verkrijging of vervaardiging, zal vaak geen volledig jaar betreffen maar een gedeelte daarvan. Hierdoor zal de herzieningstermijn in de meeste gevallen korter zijn dan 5 jaar. Voor onroerende investeringsgoederen mogen de lidstaten een termijn hanteren van maximaal twintig jaar<sup>131</sup>. In het tweede lid van art. 187 Btw-Richtlijn wordt aangegeven dat de herziening telkens slechts betrekking heeft op een vijfde deel, of wanneer de herzieningsperiode langer is, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

Herzieningsregeling 2 wordt omschreven in de tweede volzin van art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn en luidt als volgt:

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

De tweede alinea van art. 187 lid 2 Btw-Richtlijn bepaalt dat de herziening geschiedt op basis van de veranderingen in het recht op aftrek van voorbelasting die zich in de loop van de herzieningsperiode ten opzichte van het moment van de eerste ingebruikneming van de goederen hebben voorgedaan. Doordat hier gesproken wordt over vijf volle jaren na het jaar van de eerste ingebruikname van de goederen, zal deze termijn minimaal vijf jaar zijn in tegenstelling tot de termijn van regeling 1. Ook bij

---

<sup>131</sup> Artikel 187 lid 1 Btw-Richtlijn



deze regeling geldt dat voor onroerende investeringsgoederen de termijn maximaal twintig jaar mag bedragen.<sup>132</sup> Het recht op aftrek van voorbelasting wordt bepaald op het moment van bestemming van de investeringsgoederen terwijl de herziening van dit recht plaatsvindt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek van voorbelasting in vergelijking tot het jaar van de eerste ingebruikname van de investeringsgoederen. Wanneer het gebruik op het moment van bestemmen niet overeenkomt met het gebruik op het moment van de eerste ingebruikname, kan deze methode voor ongewenste effecten zorgen waarbij teveel of te weinig voorbelasting wordt afgetrokken.

### 4.3 Implementatie herzieningsregels in de Wet OB 1968

In art. 15 Wet OB 1968 wordt de aftrek van voorbelasting beschreven. Lid 4 van dit artikel bepaalt dat een correctie van de aftrek van voorbelasting dient plaats te vinden op het moment dat de goederen en diensten in gebruik worden genomen. Een herziening van het gehele btw-bedrag vindt plaats in het boekjaar van de eerste ingebruikname. De tweede herzieningsmogelijkheid is neergelegd in art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo. art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 waarin is aangegeven dat de aftrek van voorbelasting verspreid gecorrigeerd dient te worden over de periode waarin de investeringsgoederen na de ingebruikname gevolgd worden.

#### 4.3.1 Artikel 15 lid 4 Wet OB 1968

Aftrek van voorbelasting kan volgens art. 15 Wet OB 1968 op verschillende tijdstippen plaatsvinden. De ondernemer kan ervoor kiezen de te betalen omzetbelasting op aangekochte goederen of diensten in aftrek te brengen op het moment dat hij de desbetreffende factuur ontvangt. De ondernemer dient in te schatten of hij de goederen gaat gebruiken voor belaste of vrijgestelde prestaties.<sup>133</sup> Een ander mogelijk tijdstip waarop de aftrek van voorbelasting kan worden bepaald staat omschreven in art. 15 lid 4 Wet OB 1968, deze luidt als volgt:

*“De aftrek van de belasting vindt plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken, blijkt, dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan. De te weinig afgetrokken belasting wordt aan hem op zijn verzoek teruggegeven.”*

---

<sup>132</sup> Artikel 187 lid 1 Btw-Richtlijn

<sup>133</sup> Artikel 15 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968 jo artikel 11 Uitvoeringsbeschikking Wet op de omzetbelasting 1968 jo artikel 12 lid 1 Uitvoeringsbeschikking Wet op de omzetbelasting 1968

Hieruit blijkt dat ten tijde van de ingebruikname van de goederen en diensten de aftrek van voorbelasting kan worden bepaald en gecorrigeerd wanneer de bestemming van de goederen of diensten veranderd is ten opzichte van de eerder ingeschatte aftrek op basis van het voorziene gebruik. De geschatte bestemming ten tijde van de ingebruikname dient vervolgens aan het einde van het eerste boekjaar op grond van art. 12 lid 3 Uitv. Besch. Wet OB 1968 gecontroleerd en eventueel gecorrigeerd te worden als het werkelijke gebruik in dat boekjaar afwijkt van het eerder ingeschatte gebruik. Wanneer dat nodig is vindt er een herziening van de volledige aftrek van de voorbelasting plaats aan het einde van het eerste boekjaar. Naast de latere herzieningsmomenten van het gebruik van onroerende goederen en investeringsgoederen in de volgende boekjaren zijn er dus twee herzieningsmomenten te onderscheiden. Allereerst de herziening ten tijde van de ingebruikname van de goederen of diensten door de ondernemer<sup>134</sup> en ten tweede de herziening aan het einde van het eerste boekjaar na ingebruikname van de goederen of diensten door de ondernemer.<sup>135</sup>

#### 4.3.2 Artikel 15 lid 6 Wet OB 1968

Art. 15 lid 6 Wet OB 1968 bepaalt de pro rata splitsing van de voorbelasting wanneer goederen in de loop der jaren in meerdere of mindere mate voor vrijgestelde en belaste activiteiten gebruikt worden. Goederen waarop voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt afgeschreven, zogenoemde investeringsgoederen, worden voor de aftrek van de voorbelasting in de omzetbelasting gevolgd op grond van deze herzieningsregels. Art. 13 lid 2 Uitv. Besch. Wet OB 1968 bepaalt dat met betrekking tot onroerende zaken de aftrek herzien wordt in elk van de negen boekjaren volgend op het boekjaar waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. Roerende zaken, waarop wordt afgeschreven,<sup>136</sup> worden in de vier volgende boekjaren na het boekjaar van de ingebruikname gevolgd.<sup>137</sup> De herziening geldt bij onroerende goederen telkens voor het verschil tussen een tiende deel van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte voorbelasting en een tiende deel waarop recht op aftrek van voorbelasting bestaat in het desbetreffende jaar van herziening.<sup>138</sup> Wanneer de herziening niet meer bedraagt dan tien percent in een bepaald jaar blijft de herziening achterwege vanwege de zwaarwegende administratieve lasten.<sup>139</sup> Op de voorbelasting die drukt op goederen (of diensten) waar de ondernemer niet op hoeft af te schrijven volgens de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, vindt geen herziening plaats volgens art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968.<sup>140</sup> Deze goederen worden alleen herzien aan het einde van het boekjaar waarin de ondernemer het goed of de dienst is gaan gebruiken. Laatstgenoemd art. bepaalt ook wat wordt verstaan onder investeringsgoederen waarop de

---

<sup>134</sup> Art. 15 lid 4 tweede volzin Wet OB 1968

<sup>135</sup> Art. 12 lid 3 Uitv.besch. Wet OB 1968

<sup>136</sup> Artikel 13 lid 1b Uitv. Besch. Wet OB 1968

<sup>137</sup> Artikel 13 lid 3 Uitv.Besch. Wet OB 1968

<sup>138</sup> Voor roerende goederen waarop wordt afgeschreven is dit 1/5<sup>e</sup> deel

<sup>139</sup> Artikel 13 lid 4 Uitv. Besch. Wet OB 1968

<sup>140</sup> HR 11 maart 1992, nr. 27 329, V-N 1992/2104,24

herzieningsregels van toepassing zijn. De wetgever heeft het nagelaten om duurzame diensten (met een investeringskarakter) te scharen onder art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968. Voor de levering tijdens de herzieningsperiode is in art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 nog een aparte regeling neergelegd. Wanneer het een belaste levering betreft wordt verondersteld dat de investeringsgoederen, tot het einde van de herzieningsperiode, belast worden gebruikt. Wanneer er geen recht van aftrek op voorbelasting bestaat omdat de levering niet belast is volgens art. 15 lid 2 Wet OB 1968, dient het investeringsgoed tot het einde van de herzieningsperiode geacht te worden gebruikt voor enkel vrijgestelde prestaties. In beide gevallen vindt er een herziening in één keer plaats voor de gehele periode en geen correcties achteraf, hierdoor wordt cumulatie van omzetbelasting voorkomen.<sup>141</sup>

#### 4.4 Vergelijking nationale en Europese herzieningsregels

Volgens Merkx en Verbaan<sup>142</sup> hadden de herzieningsregels in Nederland, na de in 2004 gewezen uitspraak van het HvJ EG in de zaak gemeente Leusden en Holin groep<sup>143</sup>, al onder de loep genomen moeten worden. Ruim tien jaar later zijn er nog geen wijzigingen doorgevoerd in de nationale regelgeving en verschilt de Europese wetgeving op een aantal punten met de nationale. De vraag is of deze verschillende behandelingen van de herzieningsregels zijn toegestaan of dat ze mogelijk in strijd zijn met het Europese recht. Merkx en Verbaan<sup>144</sup> bespreken drie verschillen tussen de herzieningsregels in de Btw-Richtlijn en de Wet OB 1968 welke hieronder uiteengezet worden.

##### 4.4.1 Moment van herziening voor niet-investeringsgoederen en diensten<sup>145</sup>

Zoals besproken in paragraaf 4.2.1 blijkt dat de nationale regelgeving in art. 15 lid 4 Wet OB 1968 jo art. 12 lid 2 en 3 Uitv. Besch. Wet OB 1968 twee herzieningsmomenten kent voor niet-investeringsgoederen en diensten. Allereerst het moment van de eerste ingebruikname van de goederen en diensten en als tweede moment het einde van het boekjaar van de eerste ingebruikname. In de Btw-Richtlijn vormen art. 184 en art 185 de basis voor de herzieningsregelgeving. Lid 1 van art. 185 Btw-Richtlijn beschrijft dat de herziening moet plaatsvinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan die het aftrekrecht beïnvloeden. Alleen investeringsgoederen worden in de richtlijn gevolgd en bij niet-investeringsgoederen en diensten wordt in eerste instantie niet gedacht aan opvolgend gebruik, alleen in verband met geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.<sup>146</sup> Er worden in beide artikelen geen tijdstippen genoemd waarop de herziening moet plaatsvinden. In art.

---

<sup>141</sup> H.W.M. van Kesteren en M.E. van Hilten, Over herziening op voorzieningen in de omzetbelasting, WFR 1990/633

<sup>142</sup> M.M.W.D. Merkx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97

<sup>143</sup> HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin groep)

<sup>144</sup> M.M.W.D. Merkx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97, onderdeel 4 pagina 3

<sup>145</sup> idem

<sup>146</sup> Art. 185 lid 1 Btw-Richtlijn

173 tot en met 175 Btw-Richtlijn zijn de regels met betrekking tot de evenredige aftrek voor gemengd gebruik neergelegd. Art. 175 lid 3 Btw-Richtlijn schrijft voor dat de herziening van de geschatte pro-rata aftrek plaats kan vinden in het daaropvolgende jaar wanneer de definitieve aftrek is vastgesteld.<sup>147</sup> Daarnaast biedt art. 190 Btw-Richtlijn lidstaten de mogelijkheid om diensten, die vergelijkbare kenmerken vertonen als investeringsgoederen, voor de herzieningsregels als investeringsgoederen te beschouwen. Nederland heeft met deze “kan” bepaling tot op heden niets gedaan in de nationale wetgeving, waardoor de initieel toegepaste aftrek van voorbelasting op het moment van de ingebruikname van de diensten in beginsel definitief is. Dit wordt uitgebreid besproken in paragraaf 5.3 en sub paragraaf 5.2.3.

#### 4.4.2 Herziening geheel vs. partieel bij investeringsgoederen

Uit het arrest Uudenkaupungin Kaupunki<sup>148</sup> blijkt dat de herzieningsregels van de Btw-Richtlijn in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten worden toegepast behalve wanneer er expliciet in de richtlijn ruimte voor eigen invulling wordt gegeven.<sup>149</sup> Volgens art. 15 lid 4 Wet OB 1968 kan in het boekjaar van de ingebruikname van de goederen en diensten de herziening tweemaal plaatsvinden voor het gehele btw-bedrag dat voor aftrek in aanmerking kwam.

In art. 187 Btw-Richtlijn, waarin de herzieningsregels voor investeringsgoederen zijn neergelegd, is geen herziening voor het gehele btw-bedrag opgenomen. In dit artikel wordt gesproken van een partiële herziening welke gespreid wordt over de herzieningsperiode. Herziening in één keer voor het gehele btw-bedrag is alleen mogelijk bij levering tijdens de herzieningsperiode volgens art. 188 Btw-Richtlijn. Aangezien in art. 187 Btw-Richtlijn geen vrijheid wordt gegeven aan de lidstaten voor herziening in één keer, zou de toepassing van de herzieningsregels in diverse lidstaten op dezelfde wijze moeten verlopen hetgeen in Nederland, zoals hiervoor uiteengezet niet het geval is. Hierop wordt nader ingegaan in paragraaf 5.2.1.

#### 4.4.3 Looptijd herzieningstermijn investeringsgoederen

Art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 bepaalt de tweede herzieningsmogelijkheid in de Nederlandse wetgeving. Als uitgangspunt wordt in dit artikel de tweede volzin van art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn gehanteerd door aan te sluiten bij de ingebruikname van de goederen. Alleen wordt in dit artikel van de Btw-Richtlijn gesproken over een herzieningstermijn van vijf volle jaren (of maximaal twintig jaar bij onroerend goed) vanaf het moment van ingebruikname. Echter in art. 13 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 eindigt het eerste herzieningsjaar aan het einde van het boekjaar. De kans is groot dat volgens art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 het eerste herzieningsjaar

<sup>147</sup> M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, *Herzie?!*, WFR 2014/97, onderdeel 4.2 pagina 4

<sup>148</sup> HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin Kaupunki), r.o. 27

<sup>149</sup> M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, *Herzie?!*, WFR 2014/97

hierdoor minder dan 365 dagen telt waardoor de totale herzieningstermijn minder dan vijf of tien jaar beslaat. In de nationale regelgeving wordt gebruik gemaakt van een combinatie van herzieningsregeling 1 en 2 van de Btw-Richtlijn.<sup>150</sup> Ook wordt in de Nederlandse wetgeving de term ‘boekjaar’ gehanteerd terwijl in de Btw-Richtlijn wordt gesproken van ‘jaren’.

De verschillen in de looptijd van de herzieningstermijn zijn ook van invloed op de levering tijdens de herzieningsperiode zoals deze is beschreven in art. 188 Btw-Richtlijn en in de Nederlandse wet in art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968. Wanneer er sprake is van levering tijdens de herzieningsperiode moet de herziening ineens over het totale btw-bedrag plaatsvinden. Wanneer deze levering belast (c.q. vrijgesteld) was wordt verondersteld dat de prestaties gedurende de resterende herzieningstermijn belast (c.q. vrijgesteld) zijn. Het kan voorkomen dat op basis van de Btw-Richtlijn de herzieningsperiode al is ingegaan doordat er wordt aangesloten bij het moment van bestemmen of vervaardigen terwijl op basis van de Nederlandse wetgeving dit niet het geval is omdat er wordt aangesloten bij het moment van de ingebruikname. Hierdoor dient volgens de richtlijn art. 188 Btw-Richtlijn te worden toegepast en volgens de Wet OB 1968 is geen sprake van art. 31a Wet OB 1968. Op dit alles wordt nader ingegaan in paragraaf 5.2.2.

#### 4.5 Tussenconclusie

Het doel van de herzieningsregels is om ervoor te zorgen dat het recht op de aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen jaarlijks zo nauwkeurig mogelijk kan worden bepaald, zodat de fiscale neutraliteit kan worden gewaarborgd. In dit hoofdstuk zijn de herzieningsregels besproken zoals ze op dit moment zijn neergelegd in zowel de Wet OB 1968 als in de Btw-Richtlijn. In paragraaf 4.4 zijn deze herzieningsregels met elkaar vergeleken en hieruit blijkt dat de herzieningsregels in de Wet OB 1968 op een aantal punten strijdig zijn met de regels uit de Btw-Richtlijn. Deze strijdigheid wordt gevolgd door het moment van de aanvang van de herzieningstermijn, de herziening in één keer en de looptijd van de herziening op investeringsgoederen. De fiscale neutraliteit neemt door deze strijdigheid af.

---

<sup>150</sup> M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97

## 5. Knelpunten binnen de huidige herzieningsregels

### 5.1 Inleiding

Het is van groot belang om de bestaande regelgeving regelmatig te evalueren en indien nodig aan te passen. Voor de Wet OB 1968 moeten daarvoor zowel de nationale als Europese rechtspraak nauwlettend worden gevolgd omdat ontwikkelingen hierin kunnen leiden tot aanpassingen van de regelgeving. Doordat de omzetbelasting een Europese belasting is kan het voorkomen dat in andere lidstaten over bepaalde btw-aspecten wordt geoordeeld door het HvJ EU terwijl deze in Nederland nog niet ter sprake zijn gekomen. Dit is niet het geval bij de herzieningsregelgeving, welke in Nederland een veelbesproken onderwerp is in de rechtspraak. In dit hoofdstuk worden de knelpunten besproken in zowel de Nederlandse als Europese btw regelgeving. Allereerst wordt gekeken of en op welke vlakken de Nederlandse herzieningsregels strijdig zijn met de Europese herzieningsregels. Vervolgens wordt gekeken naar de herziening op duurzame diensten en tot slot wordt gekeken naar de verhouding tussen niet-economische en economische activiteiten en de mogelijkheid tot pro rata toetsingsmomenten. Bij alle knelpunten wordt gekeken hoe deze de neutraliteit beïnvloeden.

### 5.2 Herzieningsregels in strijd met de Btw-Richtlijn

Zoals in paragraaf 4.4 reeds is besproken verschillen de herzieningsregels in de Wet OB 1968 op bepaalde vlakken met de herzieningsregels in de Btw-Richtlijn. In deze paragraaf wordt getoetst of de herzieningsregels in de Wet OB 1968 op diverse punten niet goed geïmplementeerd zijn in de Btw-Richtlijn en hierdoor dus in strijd zijn met het Europese recht. Er wordt een vergelijking gemaakt tussen de herziening in één keer in jaar 1 en de partiële herziening, vervolgens wordt gekeken naar de looptijd van de herzieningstermijn en tot slot naar het moment van de herziening.

#### 5.2.1 Herziening in één keer bij investeringsgoederen

Art. 15 lid 4 Wet OB 1968 voorziet in een herziening in het boekjaar van de eerste ingebruikname van de volledig in aftrek gebrachte btw. De Btw-Richtlijn voorziet hier niet in en schrijft een partiële herziening<sup>151</sup> voor aan investeringsgoederen.<sup>152</sup> Hierdoor is het de vraag of de gehele herziening in het eerste jaar, zoals de nationale regelgeving die kent, is toegestaan op grond van de Btw-Richtlijn. In verschillende arresten heeft het HvJ EU uitspraak gedaan over hoe de herzieningsregels in de Btw-Richtlijn uitgelegd en toegepast dienen te worden. Deze arresten worden in de volgende sub paragraaf besproken.

---

<sup>151</sup> Artikel 187 Btw-Richtlijn

<sup>152</sup> M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97

### 5.2.1.1 Relevante jurisprudentie over de herziening in één keer bij investeringsgoederen

Volgens Merkx en Verbaan<sup>153</sup> had de Nederlandse wetgever de herzieningsregels in 2004, naar aanleiding van de gewezen uitspraak in het arrest gemeente Leusden en Holin groep<sup>154</sup> al onder de loep moeten nemen. In deze twee gevoegde zaken is aan het HvJ EG door de HR en de Staatssecretaris van Financiën om prejudiciële beslissingen gevraagd over onder andere de uitleg van art. 20 lid 2 van de Zesde Richtlijn (thans art. 187 2<sup>e</sup> volzin van de Btw-Richtlijn). In rechtsoverweging 91 van het bovengenoemde arrest heeft het HvJ EG het volgende opgemerkt:

*“De betalingsmodaliteiten verschillen echter. Terwijl artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde Richtlijn immers een eenmalige betaling veronderstelt, voorziet artikel 20, lid 2, van de richtlijn voor investeringsgoederen in over meerdere jaren gespreide herziening.”*

Hieruit volgt dat de Btw-Richtlijn partiële herziening van aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen voorschrijft. Ook volgens Van Hilten en Van Kesteren kan uit het arrest Ghent Coal Terminal<sup>155</sup> worden afgeleid dat volgens de Zesde Richtlijn de herziening op investeringsgoederen altijd in voorgeschreven termijnen moet plaatsvinden.<sup>156</sup> Tot op heden hebben er geen wijzigingen plaatsgevonden in de Nederlandse herzieningsregelgeving.

#### HvJ EG 30 maart 2006, nr. 184/04 Uudenkaupungin Kaupunki

In deze zaak betreft het een speciale regeling omtrent belaste verhuur in de Finse wetgeving. In beginsel is verhuur vrijgesteld in de Finse wetgeving, tenzij geopteerd wordt voor belaste verhuur. Opteren voor belaste verhuur is toegestaan mits het onroerend goed wordt gebruikt door de staat of duurzaam wordt gebruikt in het kader van belastbare handelingen.<sup>157</sup> Aftrek van de btw over beleggingen in onroerend goed die vóór het keuzerecht zijn gedaan is enkel mogelijk als binnen een termijn van zes maanden een verzoek tot belaste verhuur is ingediend. Wanneer deze termijn verstreken is bestaat er geen mogelijkheid tot herziening van de aftrek voor renovatie, nieuwbouw of verwerving van onroerend goed ten gunste van de belastingplichtige.<sup>158</sup> In de desbetreffende casus gaat het om een Finse gemeente die met twee panden bezig was waarvan één gerenoveerd pand. De belanghebbende heeft het verzoek tot belaste verhuur ingediend na het verstrijken van de termijn van zes maanden waardoor de gemeente pas recht op aftrek van btw had vanaf het moment van het indienen van het verzoek. Doordat de termijn verstreken was liep de gemeente de aftrek van voorbelasting voor de renovatie van het pand mis en daardoor dienden ze een nieuw verzoek in. Deze

<sup>153</sup> M.M.W.D. Merkx en J. Verbaan, *Herzie?!*, WFR 2014/97

<sup>154</sup> HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin groep)

<sup>155</sup> HvJ EG 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal Terminal NV)

<sup>156</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 365

<sup>157</sup> J.T. Sanders, *HvJ Uudenkaupungin Kaupunki: Herzieningsregeling verplicht*, NTFR 2006/494, commentaar

<sup>158</sup> idem

werd vervolgens door de Finse belastingdienst afgewezen. Volgens de verwijzende rechter kan niet betwist worden dat de belanghebbende heeft gehandeld als belastingplichtige en de renovatie en nieuwbouw heeft verricht met het oog op economische activiteiten van de belanghebbende.<sup>159</sup> De hoogste Finse bestuursrechter besluit de zaak de schorsen en stelt vier prejudiciële vragen aan het Hof waarvan alleen de eerste vraag van belang is voor dit onderzoek.

*1. Dient artikel 20 van de [Zesde Richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat een herziening van de aftrek in de zin van dit artikel met betrekking tot investeringsgoederen voor de lidstaten verplicht is, behoudens het bepaalde in lid 5 van dit artikel?*

Deze eerste vraag beantwoordt het Hof bevestigend, lidstaten zijn verplicht om de herziening van de aftrek toe te passen volgens art. 20 van de Zesde Richtlijn (thans: art. 187 Btw-Richtlijn) aangezien de aftrek van voorbelasting samenhangt met de inning van de belasting in een later stadium.

*“Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de BTW vallen, kan er geen sprake zijn van een heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is de aftrek van de hierover in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden.”<sup>160</sup>*

Hierbij speelt het stelsel voor herziening van de aftrek een essentiële rol binnen het ingevoerde stelsel van de Zesde Richtlijn. Doordat deze herzieningsregeling ervoor zorgt dat de juistheid van de aftrek wordt verzekerd, wordt de neutraliteit van de belastingdruk gegarandeerd. Art. 20 lid 2 van de Zesde Richtlijn is bindend van karakter en laat geen vrijheid voor invulling over aan de lidstaten.<sup>161</sup> De periode van herziening die in dit artikel is neergelegd zorgt ervoor dat de berekening van de aftrek zo correct mogelijk geschiedt en dat er geen ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtigen ontstaan.<sup>162</sup> De herzieningsregels dienen in alle lidstaten hetzelfde te worden toegepast tenzij uitdrukkelijk in de richtlijn anders is vermeld.<sup>163</sup> Geconcludeerd kan worden dat op de eerste prejudiciële vraag geantwoord moet worden dat art. 20 van de Zesde Richtlijn (thans art. 187 Btw-Richtlijn) aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten verplicht zijn herziening van de btw-aftrek toe te passen volgens de regels van lid 2 en 3 van dit artikel, behoudens de toepassing van lid 5.<sup>164</sup>

---

<sup>159</sup> HvJ EG 30 maart 2006, nr. 184/04 Uudenkaupungin Kaupunki, r.o. 22

<sup>160</sup> Idem r.o. 24

<sup>161</sup> Idem r.o. 26

<sup>162</sup> Idem r.o. 25

<sup>163</sup> HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz)

<sup>164</sup> HvJ EG 30 maart 2006, nr. 184/04 Uudenkaupungin Kaupunki, r.o. 35



### Conclusie AG van Hilten 13 oktober 2008/ HR 04 december 2009, BNB 2010/64

In deze zaak betrof het een maatschap X welke een nieuw glastuinbouwbedrijf wilde vestigen en daartoe in totaal vijf percelen grond verkreeg. De levering van drie van de vijf percelen was belast met omzetbelasting. Aan de twee vrijgestelde leveringen van grond liet belanghebbende bewerkingen verrichten met het oog op de vestiging van zijn glastuinbouwbedrijf. De aan belanghebbende gerekende omzetbelasting die verband hield met de werkzaamheden aan de grond, heeft hij in aftrek gebracht. De bouwvergunning voor het glastuinbouwbedrijf werd ingetrokken en de vestiging van het bedrijf zag geen doorgang. Hierop verkocht maatschap X in oktober 2001 alle vijf de percelen vrij van btw aan een derde partij. De aan belanghebbende in rekening gebrachte btw ter zake van de levering van de belaste percelen en de bewerkingen aan de bouwgrond heeft belanghebbende als verschuldigde btw aangegeven en voldaan. In geschil was of maatschap X de door haar afgetrokken btw inzake de verwerving en de bewerkingen alsnog was verschuldigd.<sup>165</sup> Zowel de rechtbank Arnhem als het Hof Arnhem oordeelden dat de volledige aftrek van voorbelasting terecht is herzien op grond van art. 15 vierde lid tweede volzin Wet OB 1968. Maatschap X ging in cassatie.

Alvorens de uitspraak van de HR te bespreken is het van belang de conclusie van A-G van Hilten te bestuderen. A-G van Hilten beoordeelde in deze zaak onder andere of de herzieningsregels uit art.15 lid 4 Wet OB 1968 conform art. 20, eerste lid, onderdeel a, van de Zesde Richtlijn (thans: art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn) zijn. Allereerst gaf Van Hilten op 13 oktober 2008 aan dat Nederland de tweede herzieningsmethode<sup>166</sup> uit de richtlijn als uitgangspunt hanteert welke ziet op een herziening van vijf volle jaren vanaf de ingebruikname van de goederen. Hij leidde dit af uit art. 13 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 en de memorie van toelichting bij art. 15 lid 3(thans lid 4) welke het volgende aangeeft<sup>167</sup>:

*“Blijkt op het tijdstip van aanvang van het eerste feitelijke gebruik van het goed, dat dit gebruik afwijkt van hetgeen indertijd werd verondersteld, zodat het leidt tot een geringe of grotere aftrek dan is toegepast, dan wordt de ondernemer de te veel afgetrokken belasting opnieuw verschuldigd casu quo kan hij de te weinig afgetrokken belasting terugvragen. Op dat aanvangstijdstip treedt tevens de in de Uitvoeringsbeschikking geregelde herzieningstermijn voor investeringen in; voor die periodieke herziening van de aftrek dient te worden uitgegaan van de per saldo respectievelijke in totaal afgetrokken belasting.”*

Ondanks de voorgeschreven gespreide variabele aftrek van voorbelasting over de gehele herzieningsperiode bij investeringsgoederen in de richtlijn en zoals ook in het arrest Uudenkaupungin Kaupunki<sup>168</sup> wordt besproken meent van Hilten anders. Volgens Van Hilten mogen lidstaten die hun bepaling inzake de herzieningstermijn hebben vormgegeven volgens de tweede methode (thans: art.

<sup>165</sup> Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, Nr. 07/13230, V-N 2009/7.33, samenvatting

<sup>166</sup> Art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn

<sup>167</sup> Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, Nr. 07/13230, V-N 2009/7.33, onderdeel 5.4.14

<sup>168</sup> HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin Kaupunki), r.o. 24 en verder

187 lid 1 Btw-Richtlijn), de herziening voor het geheel op het moment van de eerste ingebruikname toepassen.<sup>169</sup> De A-G gebruikte als argument dat zijn denkwijze wordt bevestigd in de toelichting op het voorstel voor een Zesde richtlijn en er anders een leemte in de aftrekgeregels zou ontstaan.<sup>170</sup> Uiteindelijk concludeerde A-G van Hilten dat de verschuldigde btw, ter zake van de levering van de eerste drie percelen en de bewerkingen aan de grond, terecht is voldaan aangezien er voorafgaand aan de vrijgestelde levering geen ingebruikname heeft plaatsgevonden. Art. 15, lid 4, Wet OB 1968 is volgens de A-G in overeenstemming met art. 20 lid 1 onderdeel a Zesde Richtlijn ( thans: art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn). Volgens hem is een herziening in één keer op het moment van de ingebruikname toegestaan. Daarnaast geeft de A-G de HR in overweging het beroep van belanghebbende ongegrond te verklaren.<sup>171</sup>

Op 4 december 2009 oordeelde de HR in de hierboven besproken zaak dat herziening in één keer volgens art. 15 lid 4 Wet OB 1968 mogelijk was. Op het moment dat de percelen werden aangeschaft was belanghebbende in de veronderstelling dat de percelen belast gebruikt gingen worden in de toekomst en had hij het recht om de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te nemen. Het moment van de vrijgestelde levering aan een derde partij zag de HR als een vorm van 'bezigen' als genoemd in art. 15 lid 4 Wet OB 1968 en resulteert in een herziening. De eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting werd op het tijdstip dat de goederen en diensten werden gebezigd voor vrijgestelde prestaties, verschuldigd. De HR achtte dit niet in strijd met de Zesde Richtlijn.<sup>172</sup>

Volgens Merkx en Verbaan<sup>173</sup> heeft de herziening van het gehele btw-bedrag in het bovengenoemde arrest een andere verklaring dan die de HR aandraagt. Voorafgaand aan de vrijgestelde leveringen van de percelen had belanghebbende zijn percelen nog niet gebruikt. Door de ingetrokken bouwvergunning heeft belanghebbende nooit het bouwterrein als zodanig in gebruik genomen. Het ligt voor de hand dat op deze percelen de herziening ineens plaatsvindt<sup>174</sup>. Mijn inziens hebben Merkx en Verbaan het juist dat er een andere verklaring voor deze uitkomst is. In dit arrest is de herzieningstermijn van ten minste vijf jaar volgens de eerste volzin van art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn al aangevangen op het moment dat de investeringsgoederen vervaardigd of verkregen zijn. De eerste ingebruikname bestaat uit de levering van een investeringsgoed.<sup>175</sup> Er is sprake van een levering tijdens de herzieningsperiode, welke is geregeld in art. 188 Btw-Richtlijn (art. 20 derde lid Zesde Richtlijn). Dit is de enige regeling in de Btw-Richtlijn die voorziet in een herziening in één keer. Dit artikel is door Nederland geïmplementeerd in art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968. Alleen werkt art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 niet in het jaar van de

---

<sup>169</sup> Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, Nr. 07/13230, V-N 2009/7.33, onderdeel 5.4.22

<sup>170</sup> Idem, onderdeel 6 conclusie

<sup>171</sup> Idem

<sup>172</sup> HR 4 december 2009, BNB 2010/64, onderdeel 3.5.2.

<sup>173</sup> M.M.W.D. Merkx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97, bladzijde 6

<sup>174</sup> Idem

<sup>175</sup> J.J.M. Lamers, Onttroond zonder abdicatie, NTFR-B 2013/41

eerste ingebruikname en vandaar dat de HR de herziening in één keer op basis van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 goedkeurt in een dergelijk specifiek geval.<sup>176</sup> Mijn inziens is alleen in dit soort situaties art. 15 lid 4 Wet OB 1968 conform de Btw-Richtlijn omdat art. 188 Btw-Richtlijn hiertoe de ruimte biedt.

#### HvJ EU 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje

In deze recente Poolse zaak wordt een prejudiciële vraag gesteld door de hoogste Poolse rechterlijke instantie over de herzieningsregels voor investeringsgoederen. In de jaren 2007 tot 2010 investeerde de Poolse gemeente Międzyzdroje in de uitbreiding van een sporthal, door een extra gebouw te bouwen in de buurt van de basisschool die ook eigendom van de gemeente is. Aan deze gemeente wordt btw in rekening gebracht voor de geleverde goederen en diensten inzake de uitbreidingswerkzaamheden. Ten tijde van de werkzaamheden hervormde Gmina Międzyzdroje het beheer van de voor sport en opvoeding gebruikte eigendommen, zoals de sporthal en veranderde het gebruik van het investeringsgoed van vrijgesteld van btw naar belast met btw. De sporthal werd verhuurd aan een vennootschap die de sporthal en de andere sportaccommodatie zou gaan beheren. In ruil voor de huur die de vennootschap aan de gemeente betaalt mag de vennootschap de sporthal gebruiken en de inkomsten die daar uit voortvloeien voor zichzelf houden. De minister van Financiën krijgt van de gemeente het verzoek om de btw in één keer in het eerste belastingjaar te herzien. De Poolse rechter oordeelde dat de herziening van de volledige aftrek niet in één keer kan plaatsvinden in het eerste jaar, maar verspreid over een periode van tien jaar.<sup>177</sup> De rechter geeft aan dat de nationale wet in overeenstemming moet zijn met art. 187 van de Btw-Richtlijn, welke een herzieningsperiode van ten minste vijf jaar hanteert met een maximum van twintig. De hoogste bestuursrechter in Polen twijfelt over de uitlegging van de artikelen 187 en 189 van de Btw-Richtlijn. Hij vraagt zich voornamelijk af of de gestelde herzieningstermijn in de onderhevige casus wel in overeenstemming is met het in die richtlijn neergelegde beginsel van neutraliteit van de btw, aangezien volgens het Hof de belastingplichtige op grond van dat beginsel een btw-overschot binnen een redelijke termijn moet kunnen terugkrijgen.<sup>178</sup> Vervolgens vraagt hij zich af of in het geval als in deze zaak, waarbij het gebruik wijzigt van vrijgesteld van btw naar belast met btw, art. 189 van de Btw-Richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling met een verlengde herzieningsperiode van tien jaar.<sup>179</sup> En of het verzoek van Gmina Międzyzdroje tot herziening in één keer in het eerste jaar leidt tot een ongerechtvaardigd voordeel en

---

<sup>176</sup> J.J.M. Lamers, Onttroond zonder abdicatie, NTFR-B 2013-41, onderdeel 6

<sup>177</sup> HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13 (Gmina Międzyzdroje), V-N 2014/45.19, r.o. 13

<sup>178</sup> Idem r.o. 14

<sup>179</sup> Idem r.o. 15

daarmee in strijd is met het achterliggende doel van de herzieningsregels in de richtlijn. De volgende prejudiciële vraag<sup>180</sup> wordt gesteld aan het HvJ EU:<sup>181</sup>

*“Verzetten de artikelen 167, 187 en 189 van richtlijn 2006/112[...] en het neutraliteitsbeginsel zich tegen bepalingen van nationaal recht als [in het hoofdgeding], volgens welke bij een wijziging van de bestemming van een investeringsgoed ten gevolge waarvan het niet langer wordt gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, maar voor handelingen waarvoor dat recht wél bestaat, de herziening van de aftrek niet in één keer kan worden verricht, maar moet worden gespreid over vijf opeenvolgende jaren, en voor onroerende goederen over tien jaar, te rekenen vanaf het jaar waarin het investeringsgoed voor gebruik is vrijgegeven?”*

Het HvJ EU geeft aan dat zij in deze zaak uitspraak zal doen bij een met redenen omklede beschikking en verwijst in haar beschikking naar de eerder gewezen uitspraak van het HvJ EG in de zaak Uudenkaupungin Kaupunki.<sup>182</sup> Door de vastgestelde periode voor herziening van de aftrek uit art. 187 Btw-Richtlijn worden onjuistheden en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige vermeden. Met name wanneer zich na het moment van bestemming van de goederen wijzigingen voordoen in het gebruik die bepalend zijn voor de aftrek van de voorbelasting. Hierdoor wordt getracht de neutraliteit van de belastingdruk te verzekeren.<sup>183</sup> Het HvJ EU verwijst naar r.o. 25 uit het arrest Uudenkaupungin Kaupunki. De vraag of de herzieningstermijn van art. 187 Btw-Richtlijn inzake investeringsgoederen ruimte voor vrijheid van de lidstaten over laat, wordt door het HvJ EU negatief beantwoord.<sup>184</sup> Door het HvJ EU wordt duidelijk gemaakt dat art. 187 zich verzet tegen een herziening in één keer zoals dit wordt verzocht door belanghebbende, zij overweegt het volgende:

*“ Artikel 187, dat duidelijk dwingend is, zoals in herinnering is gebracht in punt 24 van deze beschikking, verzet zich daarentegen tegen een regeling op grond waarvan de aftrek over een periode van minder dan vijf jaar kan worden herzien en dus ook tegen een regeling met een herziening in één keer, zoals de Gmina Międzyzdroje inroept, op grond waarvan een herziening in één belastingjaar mogelijk zou zijn.”<sup>185</sup>*

Gelet op bovenstaande verklaart het Hof (Negende kamer) voor recht dat art. 167, 187 en 189 van de Btw-Richtlijn zich niet verzetten tegen nationale bepalingen, zoals in het hoofdeding. Waarbij onroerende investeringsgoederen eerst worden bestemd voor gebruik waarvoor geen recht op aftrek

---

<sup>180</sup> Wanneer een prejudiciële vraag gelijk is aan een vraag waarin het HvJ EU al eerder uitspraak heeft gedaan is sprake van een acte éclairé en wanneer over het antwoord op de prejudiciële vraag geen twijfel kan bestaan is sprake van een acte clair. In deze zaak was dat het geval en besliste het HvJ EU om uitspraak te doen bij met redenen omklede beschikking.

<sup>181</sup> HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13 (Gmina Międzyzdroje), V-N 2014/45.19, r.o. 16

<sup>182</sup> Idem r.o. 17

<sup>183</sup> Idem r.o. 20 en 29

<sup>184</sup> HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13 (Gmina Międzyzdroje), V-N 2014/45.19, r.o. 24

<sup>185</sup> Idem, r.o. 27

van de btw bestaat en daarna voor gebruik waarvoor dat recht wel bestaat, een herzieningsperiode van tien jaar is vastgesteld, te rekenen vanaf de ingebruikneming van dat goed. Deze regeling verzet zich wel tegen herziening in één keer, in één belastingjaar.<sup>186</sup>

### 5.2.1.2 Mogelijke achterliggende gedachtegangen herziening in één keer

Allereerst zou de herziening in één keer gebaseerd kunnen zijn op de algemene herzieningsregels uit art. 184 en art. 185 van de Btw-Richtlijn waarbij art. 186 Btw-Richtlijn de lidstaten de ruimte biedt om nadere regels vast te stellen en art. 187 zou als een *lex specialis* moeten worden gezien van art. 184 en 185 Btw-Richtlijn.<sup>187</sup> Uit het arrest *Uudenkaupungin Kaupunki*<sup>188</sup> kon al worden afgeleid dat de herzieningsregels uit art. 20 Zesde Richtlijn (huidige art. 187 Btw-Richtlijn) dwingend van aard zijn. Dit wordt in de beschikking van het HvJ EU in de zaak *Gmina Międzyzdroje*<sup>189</sup> nogmaals duidelijk bevestigd. De Btw-Richtlijn schrijft voor investeringsgoederen een dwingende herzieningsregeling voor. Ook wordt in deze beschikking nog specifiek door het Hof geoordeeld dat herziening in één keer is uitgesloten en de herziening dient plaats te vinden over een periode van ten minste vijf jaar.<sup>190</sup> Mijns inziens kan het niet mogelijk zijn dat de herzieningsregels uit art. 15 lid 4 Wet OB 1968 gebaseerd zijn op de artikelen 184 en 185 Btw-Richtlijn en dat art. 187 Btw-Richtlijn als een *lex specialis* geldt nu door het HvJ EU zo specifiek is geantwoord dat dit laatstgenoemde artikel dwingend van aard is. Daarnaast is in de zaak *Uudenkaupungin Kaupunki*<sup>191</sup> door het HvJ EU geoordeeld dat alle lidstaten de aftrek van voorbelasting op dezelfde wijze dienen te behandelen, behalve als het desbetreffende artikel uit de richtlijn ruimte voor eigen interpretatie van de lidstaten toelaat en in r.o. 24 van arrest *Gmina Międzyzdroje* wordt bevestigd dat art. 187 Btw-Richtlijn hier geen ruimte toe biedt. Als laatste mogelijke gedachtegang van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 geven Merckx en Verbaan<sup>192</sup> art. 18 lid 1 onderdeel a van de Btw-Richtlijn aan. In de Nederlandse wet was dit artikel tot 1 januari 2014 geïmplementeerd in art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968, de zogenoemde integratieheffing. In de zaak *gemeente Leusden en Holin groep*<sup>193</sup> merkte het HvJ EG op dat met beide regelingen wordt getracht de belastingplichtige te dwingen het teveel ontvangen aftrekrecht terug te betalen. Maar beide regels hebben een ander mechanisme, waar het bij herziening om een correctie van de aftrek van de voorbelasting gaat, gaat het in art. 18 lid 1 onderdeel a Btw-Richtlijn om een fictieve levering om gelijkheid te creëren. Mijns inziens is dit niet de achterliggende gedachte van art. 15 lid 4 Wet OB 1968,

---

<sup>186</sup> HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13 (*Gmina Międzyzdroje*), V-N 2014/45.19, r.o. 30

<sup>187</sup> M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, *Herzie?!*, WFR 2014/97, bladzijde 6

<sup>188</sup> HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (*Uudenkaupungin Kaupunki*), r.o. 26

<sup>189</sup> HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13 (*Gmina Międzyzdroje*), V-N 2014/45.19, r.o. 27

<sup>190</sup> *Idem*

<sup>191</sup> HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (*Uudenkaupungin Kaupunki*), r.o. 27

<sup>192</sup> M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, *Herzie?!*, WFR 2014/97, bladzijde 7

<sup>193</sup> HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden en Holin groep*), r.o. 90

doordat uit de zaak gemeente Leusden en Holin groep<sup>194</sup> blijkt dat op basis van de integratieheffing ook niet de volledige herziening in het eerste jaar kan plaatsvinden voor investeringsgoederen, wanneer initieel geen btw in aftrek is gebracht en het desbetreffende goed later voor belaste prestaties wordt gebruikt<sup>195</sup>.

### 5.2.1.3 Gevolgen strijdigheid en fiscale neutraliteitsbeginsel

Aan de hand van de bovenstaande jurisprudentie kan geconcludeerd worden dat art. 15 lid 4 Wet OB 1968 in strijd is met de Btw-Richtlijn voor zover deze bepaling een herziening in één keer in het jaar van de ingebruikname van het investeringsgoed voorschrijft.<sup>196</sup> De HR oordeelt alleen in BNB 2010/64 dat de herziening in één keer is toegestaan in het jaar van de ingebruikname en dit oordeel is mijns inziens gebaseerd op art. 188 Btw-Richtlijn. Herziening in één keer is toegestaan volgens art. 15 lid 4 Wet OB 1968 wanneer de eerste ingebruikname bestaat uit de levering van een investeringsgoed en waartoe art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 in het jaar van de eerste ingebruikname geen ruimte biedt.

De HR geeft in de zaak Holin groep aan geen mogelijkheid te zien om art. 15 lid 4 Wet OB 1968 richtlijnconform uit te leggen.<sup>197</sup> Aangezien art. 187 van de Btw-Richtlijn voldoende nauwkeurig en duidelijk beschreven is en de rechten worden toebedeeld aan de particulieren, kan belastingplichtige een beroep doen op de rechtstreekse werking van dit artikel. Dit is alleen mogelijk wanneer de richtlijn niet of niet juist is geïmplementeerd in de nationale wetgeving wat mijns inziens aan de orde is bij art. 188 Btw-Richtlijn.

Het HvJ EU bevestigt in het arrest Gmina Międzyzdroje nogmaals dat de herzieningsperiode van ten minste vijf jaar uit art. 187 Btw-Richtlijn een essentieel bestandsdeel vormt voor de herzieningsregels en het zich verzet tegen een regeling met een herzieningstermijn van minder dan vijf jaar. Door het opnemen van deze periode worden onjuistheden in de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting verkleind. Ook wordt op deze manier de kans op ongerechtvaardigde voor- of nadelen verkleind. Naar mijn mening verzekert de herziening in één keer van het volledige btw-bedrag in het jaar van ingebruikname geen neutraliteit van de belastingdruk. Het belaste gebruik voor de resterende herzieningsperiode, waarvoor recht op aftrek wordt geclaimd, kan niet gegarandeerd worden op het moment van de eerste ingebruikname.

---

<sup>194</sup> HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin Kaupunki), r.o. 30

<sup>195</sup> M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97, bladzijde 7

<sup>196</sup> O.a. J.J.M. Lamers, Onttroond zonder abdicatie, NTFR-B 2013-41, onderdeel 6

<sup>197</sup> Idem onderdeel 7

### Asymmetrisch beroep

Wanneer er een onjuiste of onvolledige implementatie van de regelgeving uit de Btw-Richtlijn in de Nederlandse wetgeving plaatsvindt, zullen belastingplichtigen proberen om de meest voordelige situatie te bereiken door selectief een beroep te doen op bepaalde regels uit de Richtlijn en uit de Nederlandse Wet OB 1968. Dit probleem kan voortvloeien uit de onjuiste implementatie van de richtlijn. Dit wordt ook wel asymmetrisch of selectief beroep genoemd. Zowel in de Europese als nationale jurisprudentie zijn zaken geweest over asymmetrisch beroep.<sup>198</sup> Merkx<sup>199</sup> geeft aan dat dit asymmetrisch beroep ook kan voortvloeien uit de dispariteit tussen de herzieningsregels in de Btw-Richtlijn en de Wet OB 1968. Om dit uit te leggen hanteert Merkx een voorbeeld van een ondernemer welke een onroerend goed aanschaft op 1 januari 2014 en de bestemming voor dit onroerend goed is belaste verhuur. Belanghebbende brengt alle btw in aftrek op grond van zowel de Btw-Richtlijn als de Wet OB 1968. Op het moment van de eerste ingebruikname op 1 januari 2015 blijkt dat belanghebbende het onroerend goed geheel vrijgesteld gaat verhuren voor het gehele jaar en de negen opvolgende jaren. Op grond van art. 15 lid 4 van de Wet OB 1968 dient belanghebbende het gehele bedrag wat in aftrek is gebracht, terug te betalen in het jaar van de ingebruikname. Volgens art. 187 Btw-Richtlijn hoeft belanghebbende jaarlijks maar 1/10<sup>e</sup> deel van het btw-bedrag terug te betalen in het jaar van de eerste ingebruikname en de daaropvolgende negen jaar. Belanghebbende kan proberen de meest voordelige situatie te bereiken door zich in het jaar van de ingebruikname te beroepen op de regeling uit de Btw-Richtlijn en de volgende negen jaar een beroep te doen op de regeling uit de Wet OB 1968. Hierdoor betaalt belanghebbende in het eerste jaar 1/10<sup>e</sup> deel van het btw bedrag op grond van art. 187 Btw-Richtlijn en in de daaropvolgende negen jaar betaald hij niets terug omdat art. 15 lid 4 Wet OB 1968 het goed niet meer volgt na het eerste jaar van de ingebruikname. Is het mogelijk dat belanghebbende in het ene tijdvlak een beroep doet op de Btw-Richtlijn en in het andere tijdvlak op de Wet OB 1968? Een asymmetrisch beroep is niet toegestaan wanneer er sprake is van een nauwe samenhang tussen de twee regelingen.<sup>200</sup> Volgens Merkx is in dit geval een asymmetrisch beroep mogelijk gezien de uitspraak in de zaak Charles en Charles-Tijmens waarbij geen nauwe samenhang werd geconstateerd.<sup>201</sup> Mijns inziens is er tussen de btw-aftrek en de belaste handeling wel degelijk een nauw verband aanwezig, maar niet tussen de twee verschillende herzieningsregels. Dit wordt ook door het HvJ EU geoordeeld in de zaak MDDP. Alleen is de aftrek van de voorbelasting in zowel de Wet OB 1968 als in de Btw-Richtlijn hetzelfde geregeld. En kan er naar mijn mening, ondanks de aanwezigheid van het nauwe verband, toch in het eerste jaar gekozen worden voor de partiële herziening uit de Btw-Richtlijn en in de daaropvolgende negen jaar voor de nationale regelgeving.

---

<sup>198</sup> O.a. HvJ EU 28 november 2013, nr. C-319/12 (MDDP) & HvJ EU 3 september 2014, nr. C-589/12 (GMAC)

<sup>199</sup> M.M.W.D. Merkx, Tussen de nationale wet en de Btw-Richtlijn ligt het btw- paradijs, WFR 2015/145

<sup>200</sup> HvJ EU 3 september 2014, nr. C-319/12 (MDDP)

<sup>201</sup> HvJ EG 14 september 2005, nr. C-434/03 (Charles en Charles-Tijmens)

## 5.2.2 Looptijd herzieningstermijn investeringsgoederen

Zoals aangegeven in paragraaf 4.4.3 start de Nederlandse herzieningstermijn op het moment van de eerste ingebruikname van de investeringsgoederen. Deze regeling is gebaseerd op de tweede volzin van art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn en is in de Nederlandse wetgeving neergelegd in art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968. Echter sluit de Nederlandse wetgeving niet volledig aan bij de tweede volzin van art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn, hierin wordt namelijk een herzieningstermijn gehanteerd van (ten minste) vijf volle jaren vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname. In art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 telt het jaar van de ingebruikname als eerste herzieningsjaar en volgen daarop nog 4 of respectievelijk 9 boekjaren. Hierdoor bedraagt de herzieningstermijn een kortere periode dan 5 volle jaren omdat in de meeste gevallen het jaar van de ingebruikname korter is dan een volledig jaar. Om te kunnen oordelen of de bepaling in de Nederlandse wet in strijd is met de Btw-Richtlijn dient eerst uiteengezet te worden wat wordt bedoeld met de term 'jaar' in art. 187 Btw-Richtlijn. Aangezien in art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 de term 'boekjaar' wordt gehanteerd is het ook van belang te weten wat hiermee bedoeld wordt door de wetgever. Tot slot wordt in deze paragraaf behandeld hoe de regeling gunstiger of minder gunstig kan uitpakken door de verschillende looptijden en of de verschillende looptijden de belastingneutraliteit zullen aantasten.

### 5.2.2.1 Relevante jurisprudentie over de looptijd van de herzieningstermijn

Over de termen 'jaar' en 'boekjaar' zoals die worden gehanteerd respectievelijk in de Btw-Richtlijn en in de Wet OB 1968, is relevante jurisprudentie verschenen.

#### Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008/ HR 5 februari 2010, nr. 08/00829

In deze zaak laat belanghebbende een kantoorpand bouwen en dit wordt 1 november 2001 opgeleverd. Per direct wordt het pand door belanghebbende vrijgesteld van omzetbelasting verhuurd, er vindt een levering plaats. Tot november 2001 werd aangesloten bij het kalenderjaar als boekjaar maar belanghebbende verlengd het huidige boekjaar op 24 december tot 1 november 2002, waardoor het een eenmalig langer boekjaar betreft van 22 maanden.<sup>202</sup> Op 24 april 2002 levert belanghebbende het kantoorpand met omzetbelasting aan een derde. De ingebruikname van het onroerend goed en de levering ervan vallen in hetzelfde weliswaar verlengde boekjaar, maar in twee verschillende kalenderjaren. Belanghebbende, X vof, hanteert voor de herzieningsregels het boekjaar en is van mening dat de herziening in het verlengde boekjaar en de negen daarop volgende jaren dient plaats te vinden. Zoals dat ook omschreven staat in art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 geeft dit volgens

---

<sup>202</sup> D.G. van Vliet, A.R. Leemreis, E.N. Punt, P.M.F. van Loon en M.A. Fierstra, *Herzieningsperiode. Een boekjaar kan langer en korter zijn dan twaalf maanden*, FED 2010/55



belanghebbende een recht op teruggaaf van 95% van de geheven belasting. De inspecteur daarentegen neemt als uitgangspunt het kalenderjaar en meent dat belanghebbende recht heeft op een teruggaaf van 87% van de geheven belasting.

Hof Arnhem stelt de inspecteur in het gelijk en geeft daarbij aan dat volgens vaste rechtspraak de nationale rechter de nationale regelgeving zoveel mogelijk moet uitleggen in het licht van de bewoording van de betrokken richtlijn. Er moet onderzoek gedaan worden door het Hof Arnhem of art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo art. 13 en 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 in overeenstemming zijn met het bepaalde in de Zesde Richtlijn.<sup>203</sup> Hof Arnhem meent dat gelet op het in punt 57 van het arrest Centralan<sup>204</sup> beschreven doel van de herzieningsregels in samenhang is met het aan het btw-stelsel ten grondslag liggende beginsel van fiscale neutraliteit en het niet voor redelijke twijfel vatbaar is dat onder het begrip jaar als bedoeld in art. 20, tweede lid, van de Zesde Richtlijn (thans art. 187 lid 1 Btw-Richtlijn) een periode van twaalf maanden dient te worden verstaan. Door de herzieningstermijn te verdelen in gelijke periodes van twaalf maanden wordt de precisie van de aftrek vergroot en daarmee de fiscale neutraliteit gewaarborgd. Dit kan alleen bereikt worden als verschillende belastingplichtigen op deze wijze in de btw-heffing worden betrokken.<sup>205</sup> Het Hof Arnhem concludeert dat onder het boekjaar van art. 12, derde lid en art. 13, tweede lid, van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 een periode van twaalf maanden dient te worden verstaan. Een periode langer of korter dan twaalf maanden acht het Hof Arnhem in strijd met het doel van de herzieningsregels uit de Btw-Richtlijn doordat de herziening wordt gespreid over ongelijke periodes en belastingplichtigen verschillend worden behandeld. Ook ontbreekt een nauw en rechtstreeks verband tussen de aftrek van voorbelasting en het gebruik van het investeringsgoed voor belaste prestaties.<sup>206</sup> Naar aanleiding van deze uitspraak gaat belanghebbende in cassatie en voert als eerste middel aan dat het Hof het recht heeft geschonden door de artikelen 15 lid 6 Wet OB 1968, 12,13 en 13a van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 richtlijnconform uit te leggen. Volgens belanghebbende is zowel de bewoording als de systematiek in de nationale regelgeving afwijkend van de bepalingen in de Zesde Richtlijn.<sup>207</sup> Het tweede middel wat belanghebbende aandraagt ziet op de boetebeschikking en is niet van belang voor dit onderzoek.

Alvorens in te gaan op de uitspraak van de HR is het van belang om de mening van A-G van Hilten te bestuderen. Van Hilten vergelijkt de herzieningsregeling van de Wet OB 1968 met die van de Zesde Richtlijn. Volgens hem valt uit de tekst van art. 20 lid 2 van de Zesde Richtlijn (thans art. 187 Btw-Richtlijn) af te leiden dat de lidstaten op twee manieren de herzieningsregels op investeringsgoederen

---

<sup>203</sup> Hof Arnhem 21 januari 2008, Nr. 08/00829, onderdeel 4.2

<sup>204</sup> HvJ EG 15 december 2005, C-63/04 (Centralan), punt 57

<sup>205</sup> Hof Arnhem 21 januari 2008, 08/00829 onderdeel 4.6

<sup>206</sup> Idem onderdeel 4.7

<sup>207</sup> Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, nr. 08/00829 onderdeel 4.2

kunnen toepassen.<sup>208</sup> Bij de eerste methode gaan de herzieningsregels in op het moment van aanschaf of vervaardiging van het goed. Gedurende vijf jaar, waaronder het jaar van de eerste ingebruikname, geschiedt de voor herziening vatbare voorbelasting in jaarmoten van 20%. De tweede methode is dat de lidstaten de ingebruikname van de investeringsgoederen als beginpunt van de herziening nemen en vanaf dat moment vijf volle jaren herzien. Bij deze methode duurt elk jaar even lang. De A-G constateert dat Nederland een eigen regeling hanteert, doordat van beide methode een deel wordt overgenomen. De regeling vangt aan op het tijdstip van de eerste ingebruikname, maar het (boek)jaar van ingebruikneming wordt slecht voor een gedeelte meegenomen en bestaat niet uit een vol kalenderjaar, zoals de daaropvolgende jaren. A-G Van Hilten geeft aan dat in de regeling onder de Zesde Richtlijn de vrijheid aan de lidstaten werd gegeven om de wijze van herziening vast te stellen, omdat de woorden “op de door de lidstaten vastgestelde wijze” erin voorkwamen. Nu dit in de Btw-Richtlijn niet meer het geval is, is de vrijheid van de lidstaten een stuk beperkter. En hieruit maakt Van Hilten op dat dit onder de Zesde Richtlijn ook het geval het moeten zijn, aangezien er geen materiele veranderingen zijn beoogd met de wijziging van de Zesde Richtlijn in de Btw-Richtlijn.<sup>209</sup> De lidstaten hebben de vrijheid om:

- Het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking wordt genomen te definiëren;
- Elke passende maatregel te nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;
- Administratieve vereenvoudiging toe te staan.

De Nederlandse regeling op grond waarvan het eerste jaar van de herzieningstermijn maar een gedeelte van het jaar beslaat lijkt de A-G niet te kunnen aanmerken als een maatregel om geen ongerechtvaardigde voordelen te kunnen verzekeren. Ook vormt deze regeling in de Nederlandse btw wetgeving geen administratieve vereenvoudiging.<sup>210</sup> Er is dan ook geen richtlijnconforme interpretatie mogelijk en belanghebbende kan een beroep doen op de bepalingen uit de richtlijn. De Nederlandse regelgeving wijkt zowel op de duur van de herzieningsperiode als op het hanteren van de term ‘boekjaar’ c.q. ‘jaar’ (niet anders te lezen dan 12 maanden volgens de A-G) af.<sup>211</sup> Maar volgens Van Hilten is alleen de duur van de Nederlandse regelgeving in strijd en is het hanteren van het ‘boekjaar’ niet in strijd met de Btw-Richtlijn. In de ontstaansgeschiedenis van de richtlijn kan niet worden afgeleid wat er bedoeld wordt met de term ‘jaar’ en in de twee verschillende methodes van art. 20 Wet OB 1968 (thans art. 187 Btw-Richtlijn) wordt deze term gebruikt voor twee verschillende grootheden. Aangezien in het jaar van ingebruikname het ‘jaar’ vaak korter is dan twaalf maanden kan

---

<sup>208</sup> Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, nr. 08/00829 onderdeel 5.2.3

<sup>209</sup> Idem, onderdeel 5.2.10

<sup>210</sup> Idem, onderdeel 5.2.12 en 13

<sup>211</sup> Idem, onderdeel 5.2.15

worden aangesloten bij kalenderjaar of boekjaar. In de tweede methode wordt met de term een periode van twaalf maanden bedoeld.<sup>212</sup>

Op 5 februari 2010 sluit de HR zich aan bij de uitspraak van A-G Van Hilten. Het beroep in cassatie wordt gegrond verklaard en belanghebbende wordt in gelijk gesteld. Er wordt zowel in de uitvoeringsbeschikking als in de geschiedenis van de totstandkoming van art. 15 van de Wet geen uitleg gegeven van het begrip 'boekjaar'.<sup>213</sup> De HR oordeelt in r.o. 3.3.2. het volgende:

*"(...) Aangezien het begrip boekjaar een niet voor tweërlei uitleg vatbaar begrip is, te weten de periode waarover een onderneming financiële verslaglegging uitbrengt, moet worden uitgegaan van die betekenis. Voor de toepassing van voormelde bepalingen moet derhalve tot uitgangspunt worden genomen het boekjaar zoals dit door de ondernemer wordt bepaald, ook indien dit niet samenvalt met een kalenderjaar of in een bepaald geval incidenteel op een kortere dan wel langere periode dan twaalf maanden is gesteld. Gelet op de duidelijke bewoordingen van art. 12, lid 3, van de Uitv. Besch. doet- zoals het middel terecht betoogt- het ter dezer zake in de Zesde Richtlijn bepaalde aan het voorgaande niet af, wat er overigens zij van de betekenis van dit bepaalde voor de onderhavige zaak, in het bijzonder art. 20, lid 2 Zesde Richtlijn"*

Geconcludeerd kan worden dat het eerste middel slaagt en belanghebbende in haar gelijk kan worden gesteld. De uitspraak van Hof Arnhem kan niet in stand gehouden worden en het hanteren van de term 'boekjaar' wordt niet strijdig geacht met de Zesde Richtlijn (Btw-Richtlijn). Wel worden de herzieningsregels op het punt van de duur van de herzieningstermijn strijdig geacht met de Zesde Richtlijn aangezien niet wordt voldaan aan de termijn van ten minste vijf c.q. tien jaar zoals de richtlijn die voorschrijft. Belanghebbende kan zich beroepen op de bepalingen van de Zesde Richtlijn.

### 5.2.2.3 Gevolgen strijdigheid en fiscale neutraliteitsbeginsel

Door het hanteren van de verschillende termen, 'boekjaar' en 'jaar', worden de herzieningsregels mijns inziens niet in alle lidstaten gelijk behandeld. Zoals al eerder besproken dient dit wel te gebeuren wanneer het desbetreffende artikel geen specifieke interpretatie aan de lidstaten overlaat, dit is niet het geval.

De HR geeft aan dat een boekjaar de periode betreft dat een onderneming zijn financiële verslaggeving uitbrengt en dit kan een langere of kortere periode zijn dan twaalf maanden. Naar mijn mening heeft de HR hier gelijk en bedraagt een boekjaar niet per definitie een periode van twaalf maanden. Het Hof Arnhem meent dat met 'volle jaren' in de Btw-Richtlijn een periode van twaalf maanden bedoeld wordt. Van Hilten meent dat de Btw-Richtlijn de term 'jaar' in de twee herzieningsmethodes van art. 20 Wet OB 1968 (thans art. 187 Btw-Richtlijn) voor twee verschillende grootheden gebruikt, namelijk een deel

---

<sup>212</sup> Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, nr. 08/00829 onderdeel 5.2.16

<sup>213</sup> HR 5 februari 2010, Nr. 08/00829, r.o. 3.3.2.

van het jaar en een vol kalender jaar. Naar mijn mening heeft de wetgever van de Btw-Richtlijn geen duidelijk en nauwkeurige bewoording gekozen in de desbetreffende regeling, maar wordt met 'volle jaren' in de tweede volzin van art. 187 Btw-Richtlijn een periode van twaalf maanden bedoelt. Nergens valt uit art. 187 van de Btw-Richtlijn op te maken dat een 'jaar' een periode langer dan twaalf maanden mag bedragen. Doordat de Nederlandse wetgeving kiest voor de term 'boekjaar' en hierbij de financiële verslaggeving wordt gevolgd kan de periode langer duren dan twaalf maanden. Dit is hierdoor, naar mijn mening, strijdig met de Btw-Richtlijn. Ondanks de tweedeling van de term 'jaar' in art. 187 van de Btw-Richtlijn ben ik van mening dat Nederland de term 'boekjaar' uit art. 12 en 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 moet vervangen door de term 'jaar' (twaalf maanden) zodat de regelgeving weer in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn.

Ook dient Nederland ervoor te zorgen dat art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 een herzieningstermijn voor investeringsgoederen en onroerende zaken hanteert van ten minste vijf volle jaren (van twaalf maanden per jaar), zodat de nationale wetgeving volledig in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn. Hierdoor zullen financieringsvoordelen plaats kunnen vinden. Merkx en Verbaan geven een tweetal voorbeelden van financiële en financieringsvoordelen die kunnen ontstaan wanneer de looptijd van de herziening in de Wet OB 1968 niet in overeenstemming is met de richtlijn.<sup>214</sup>

Door aan te sluiten bij een periode van ten minste vijf volle jaren (twaalf maanden) wordt de aftrek van voorbelasting zo nauwkeurig mogelijk bepaald en de fiscale neutraliteit gewaarborgd. Dit kan alleen bereikt worden als alle belastingplichtigen op dezelfde wijze behandeld worden en er geen verschillende looptijden voor de herziening worden gehanteerd. Wanneer Nederland haar wetgeving niet aanpast en de term boekjaar (langer of korter dan twaalf maanden) blijft hanteren zullen de belastingplichtigen verschillend behandeld worden aangezien de herziening niet in gelijke termijnen zal plaatsvinden. Dit tast de neutraliteit tussen de belastingplichtigen aan.

### 5.2.3 Moment van aanvang herziening

#### 5.2.3.1 Herziening voor diensten en niet-investeringsgoederen

Zoals behandeld in paragraaf 4.4.1 kent de Nederlands Wet OB 1968 voor niet-investeringsgoederen en diensten twee momenten waarop de btw moet worden herzien. Allereerst het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen en diensten waarbij een vergelijking wordt gemaakt met het geschatte gebruik op het moment van bestemmen. Als tweede herzieningsmoment wordt het einde van het boekjaar van de eerste ingebruikname aangehouden, hier wordt gekeken of het totale gebruik van het

---

<sup>214</sup> M.M.W.D. Merkx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97, onderdeel 6 bladzijde 8

eerste boekjaar in overeenstemming is met het eerste daadwerkelijke gebruik.<sup>215</sup> Ondanks dat het niet-investeringsgoed of de dienst direct worden verbruikt, wordt volgens de Nederlandse regeling toch gekeken naar het totale gebruik in het boekjaar van de ingebruikneming en vindt er eventueel een correctie van de aftrek van voorbelasting plaats.

In de richtlijn wordt daarentegen in art. 184 en 185 Btw-Richtlijn geen tijdstip genoemd waarop de herziening van niet-investeringsgoederen en diensten dient plaats te vinden. Lid 1 van art. 185 Btw-Richtlijn geeft aan dat wanneer er wijzigingen hebben plaatsgevonden in elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking worden genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten, er een herziening van de btw dient plaats te vinden. Hieruit kan mijns inziens worden opgemerkt dat niet-investeringsgoederen en diensten na het moment van aanschaf op grond van de richtlijn niet meer gevolgd worden. De richtlijn gaat er mijns inziens vanuit dat op het moment van aanschaf van de niet-investeringsgoederen of diensten, zij direct worden verbruikt en dat dit gebruik niet meer herzien hoeft te worden. Naar mijn mening is dit af te leiden uit de eerste volzin van art. 185 Btw-Richtlijn waar als voorbeeld voor een wijziging, geannuleerde aankopen of ontvangen rabatten worden genoemd.

Art. 175 lid 3 Btw-Richtlijn vormt een uitzondering aangezien hierin voor gemengd gebruik wel wordt aangegeven op welk moment de herziening dient plaats te vinden. Lid 3 bepaalt namelijk het volgende:

*“De aftrek die op grond van de voorlopige aftrek heeft plaatsgevonden, wordt herzien nadat voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld.”*

Er vindt volgens de Btw-Richtlijn bij gemengd gebruikte diensten en niet-investeringsgoederen alleen een herziening plaats aan het einde van het boekjaar wanneer de aftrek definitief kan worden vastgesteld. Waar art. 12 lid 2 Uitv. Besch. Wet OB 1968 ook een herzieningsmoment voorschrijft op het moment van de eerste ingebruikname van de goederen of diensten, acht de richtlijn mijns inziens dat dit overbodig is, omdat het eerste gebruik samenvalt met de aankoop of vervaardiging van de niet-investeringsgoederen en diensten.

#### 5.2.3.2 Art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 vs. art. 188 Btw-Richtlijn

In art. 188 Btw-Richtlijn zijn voor investeringsgoederen de regels met betrekking tot de levering tijdens de herzieningsperiode neergelegd. Investeringsgoederen die tijdens de herzieningsperiode worden geleverd aan een derde partij worden tot aan het einde van de herzieningsperiode beschouwd als investeringsgoederen die voor een economische activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt.

---

<sup>215</sup> Art. 15 lid 4 Wet OB 1968 jo Art. 12 Uitv. Besch. Wet OB 1968

Wanneer de levering van het investeringsgoed belast (c.q. vrijgesteld) is, wordt voor de resterende herzieningsperiode geacht dat de economische activiteiten volledig belast (c.q. vrijgesteld) zijn.<sup>216</sup>

In art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 heeft de Nederlandse wetgever art. 188 Btw-Richtlijn geïmplementeerd. In lid 1 van het desbetreffende artikel wordt aangegeven dat het moet gaan om investeringsgoederen volgens art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 en dat er een levering binnen de herzieningstermijn dient plaats te vinden. De investeringsgoederen worden vervolgens geacht te worden gebruikt tot aan het einde van de herzieningstermijn voor, afhankelijk van de belaste of vrijgestelde levering van de goederen, uitsluitend belaste c.q. vrijgestelde prestaties. In lid 2 wordt aangegeven dat de herziening bij levering tijdens de herzieningsperiode in één keer zal geschieden voor het totale btw-bedrag.

Ook bij de investeringsgoederen verschilt de aanvang van de herzieningstermijn. Art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 vereist voor de aanvang van de herzieningsperiode dat het investeringsgoed in gebruik genomen is. Volgens art 187 van de Btw-Richtlijn kan de herzieningsperiode ingaan op het moment van aanschaf of vervaardiging van het goed. Doordat het moment van aanvang van de herzieningsperiode in de Btw-Richtlijn ruimer geformuleerd is dan in de Nederlandse btw- regeling, heeft naar mijn mening art. 188 Btw-Richtlijn een groter toepassingsgebied dan art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968. Deze gedachtegang wordt ondersteund in het hieronder besproken arrest.

#### HR 03 april 2009, nr. 07/10582

In deze zaak heeft belanghebbende in het jaar 2002 een bouwterrein aangeschaft met de gedachte om daar een kuuroord op te realiseren en exploiteren. Hiervoor ontving belanghebbende een vergunning en in december 2002 werd de grond belast met omzetbelasting geleverd aan belanghebbende. Begin 2003 werd de vergunning voor de bouw van het kuuroord toch ingetrokken omdat de provincie niet akkoord ging. Een jaar later verkocht belanghebbende het stuk grond, wat niet meer kon worden aangemerkt als een bouwterrein, vrijgesteld van omzetbelasting aan een derde partij. De omzetbelasting die belanghebbende ten tijde van de aankoop van de grond in aftrek had gebracht, werd door de inspecteur krachtens art. 15 lid 4 Wet OB 1968 nageheven. Rechtbank Arnhem heeft geoordeeld dat belanghebbende de grond tijdens de vrijgestelde levering aan een derde voor het eerst heeft gebezigd volgens art. 15 lid 4 Wet OB 1968.<sup>217</sup> Belanghebbende diende de teveel in aftrek gebrachte voorbelasting terug te betalen. Hof Arnhem bevestigde in hoger beroep de uitspraak van de rechtbank. Enkel de omstandigheid dat belanghebbende de grond niet in gebruik had genomen voor de voorgenomen exploitatie van een kuuroord kon er niet toe leiden dat de door de inspecteur opgelegde

---

<sup>216</sup> Art. 188 lid 1 Btw-Richtlijn

<sup>217</sup> Rechtbank Arnhem 31 maart 2006, nr. 07/10582, V-N 2009/16.18 onderdeel 5.1

naheffing in strijd wass met het recht op aftrek van voorbelasting zoals dat uit de conclusie van HvJ EG uit het arrest Ghent Coal Terminal bleek:<sup>218</sup>

*“Dat een belastingplichtige die als zodanig handelt, de btw mag aftrekken die hij verschuldigd is voor goederen of diensten die hem zijn geleverd, respectievelijk verstrekt voor investeringswerken welke hem bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen. Het recht op aftrek blijft verworven, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen. In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding zijn voor een herziening van de aftrek onder de voorwaarden van art. 20 lid 3 van de richtlijn.”<sup>219</sup>*

Ook wanneer het achterwege blijven van het gebruik van het kuuroord niet door toedoen van belanghebbende maar door toedoen van de provincie was, was er geen sprake van strijdigheid.<sup>220</sup> Het Hof oordeelde dat de vrijgestelde levering de aanleiding vormde voor herrekening van de eerder in aftrek gebrachte belasting vanaf het moment van de vrijgestelde levering. Hof Arnhem ging in hoger beroep en op 3 april 2009 oordeelde de HR dat belanghebbende recht op aftrek van voorbelasting had voor het tijdvlak waarin de grond was geleverd. De intentie van belanghebbende was namelijk om deze grond te gebruiken voor belaste prestaties en het recht op aftrek tot aan het tijdstip van de vrijgestelde levering bleef hierdoor in stand. Maar onder de voorwaarden van art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 kon er geen sprake zijn van een vrijgestelde levering tijdens de herzieningsperiode omdat de herzieningsperiode nog niet was aangevangen. Dit kon wel op basis van art. 20 lid 3 Zesde Richtlijn (thans art. 188 Btw-Richtlijn) omdat hierbij de herzieningstermijn kon ingaan op het moment van de aanschaf van het goed. Wanneer deze levering vrijgesteld was, werd ingevolge dit artikel de herziening in één keer verricht voor de resterende herzieningsperiode.<sup>221</sup> Omdat de HR niet via art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 de herziening in één keer kon laten plaatsvinden koos zij ervoor om dit toe te staan op grond van art. 15 lid 4 Wet OB 1968. Aangezien er op deze manier ook richtlijnconform gehandeld werd acht ik dit gebruik van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 niet in strijd met de werking van de Btw-Richtlijn. Maar dit betekent niet dat art. 15 lid 4 Wet OB 1968 op zichzelf richtlijn conform is. Alleen in deze uitzonderlijke gevallen acht ik de werking van dit artikel wenselijk en niet strijdig met de richtlijn, maar in alle overige situaties is dit artikel, zoals eerder geconcludeerd in de sub paragraaf 5.2.1, in strijd met de richtlijn.

Naar mijn mening is deze zaak een goed voorbeeld van de gevolgen van de dispariteit in de herzieningstermijn, op art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 en art. 188 Btw-Richtlijn. Doordat de

---

<sup>218</sup> Rechtbank Arnhem 31 maart 2006, nr. 07/10582, V-N 2009/16.18 onderdeel 3.2

<sup>219</sup> Conclusie HvJ EG 10 februari 1995 (Ghent Coal Terminal), nr. C-37/95

<sup>220</sup> Hof Arnhem 20 juni 2007, nr. 07/10582, V-N 2009/16.18 onderdeel 5.4

<sup>221</sup> HR 3 september 2009, nr. 07/10582, V-N 2009/16.18 onderdeel 3.2

aangekochte grond door belanghebbende nog niet in gebruik was genomen, was op basis van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 de herzieningstermijn nog niet ingegaan. Dit heeft tot gevolg dat art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968, de levering tijdens de herzieningsperiode, niet van toepassing kan zijn.

Op grond van art. 187 Btw-Richtlijn kon de herzieningsperiode voor de aangekochte grond al wel zijn ingegaan, namelijk vanaf het moment van het verkrijgen van de grond. Hierdoor is art. 188 Btw-Richtlijn, de herziening in één keer vanwege de levering aan een derde tijdens de herzieningsperiode, wel van toepassing. Het is naar mijn mening ook niet vreemd dat de inspecteur op grond van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 de herziening in één keer laat plaatsvinden voor de resterende herzieningsperiode, omdat hij dit op basis van art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 niet kan doen.

Uit bovenstaande kan geconcludeerd worden dat de regelgeving van art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 op dit punt niet strijdig is met de Btw-Richtlijn. Wanneer de aanvang van de herzieningstermijn in overeenstemming wordt gebracht is de dispariteit tussen deze Nederlandse en Europese regelgeving op dit punt opgelost.

### 5.2.3.3 Gevolgen strijdigheid en fiscale neutraliteitsbeginsel

Naar mijn mening is de herzieningsbepaling van art. 12 lid 2 Uitv. Besch. Wet OB 1968, ten tijde van de eerste ingebruikname voor gemengd gebruikte diensten en niet-investeringsgoederen, in strijd met de Btw-Richtlijn. Art. 175 lid 3 van de Btw-Richtlijn geeft namelijk duidelijk en nauwkeurig aan wanneer de herziening dient plaats te vinden. Zodoende kan er mijns inziens een rechtstreeks beroep op de richtlijn plaats vinden. Wat betreft de overige voor niet gemengd gebruikte diensten en niet-investeringsgoederen is naar mijn mening de bepaling niet strijdig met de richtlijn. Er wordt geen duidelijk herzieningsmoment bepaald in art. 184 noch art. 185 van de Btw-Richtlijn. Ook is het mijns inziens onduidelijk of er een herziening dient plaats te vinden bij alle wijzigingen die bepalend zijn voor het aftrekrecht of alleen bij wijzigingen<sup>222</sup> zoals genoemd in de richtlijn. De Nederlandse bepaling inzake de herziening op het moment van ingebruikname<sup>223</sup> is sowieso niet strijdig wanneer de wetgever met wijzigingen doelt op alle wijzigingen die van invloed zijn op het aftrekrecht. Dit zou namelijk betekenen dat de verschillende bewoordingen uit art. 12 lid 2 Uitv. Besch. Wet OB 1968 en Art. 185 Btw-Richtlijn voor hetzelfde resultaat zorgen. In lid 2 van art. 188 Btw-Richtlijn wordt aangegeven dat de herziening in één keer verricht wordt voor de gehele nog resterende herzieningsperiode. Zoals al eerder besproken is dit de enige mogelijkheid binnen de werking van de richtlijn om herziening in één keer voor het totale btw bedrag te laten plaatsvinden en dit is in voorkomende gevallen niet

---

<sup>222</sup> Art. 185 lid 1 Btw-Richtlijn, geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

<sup>223</sup> Er vindt alleen een herziening bij de eerste ingebruikname plaats wanneer het recht op aftrek voor meer dan 10% is gewijzigd ten opzichte van het moment van bestemmen.



strijdig.

Ook hier geldt weer dat de fiscale neutraliteit alleen gewaarborgd kan worden als alle belastingplichtigen in gelijke situaties gelijk behandeld zullen worden. Wanneer de aanvang van de herzieningstijd uit de Wet OB 1968 niet gelijk loopt met het aanvangstijdstip in de Btw-Richtlijn kunnen belastingplichtigen verschillend behandeld worden.

## 5.3 Herziening op investeringsdiensten

### 5.3.1 Art. 190 Btw-Richtlijn en de Nederlandse implementatie

Op 16 maart 2005 publiceerde de Europese Commissie een voorstel<sup>224</sup> dat strekt tot aanpassingen van de Zesde Richtlijn door deze onder andere uit te breiden met de zogenoemde snel wettelijke 'kan' bepalingen, ter bestrijding van belastingfraude en ontwijking op bepaalde specifieke en welomschreven gebieden.<sup>225</sup> Ook tracht de Europese Commissie door middel van dit zogenoemde Rationaliseringsvoorstel de transparantie<sup>226</sup> binnen de btw te verhogen. De beoogde wijzigingen die zijn opgenomen in dit voorstel vormen grotendeels niet meer dan een codificatie van de maatregelen die op grond van art. 27 Zesde Richtlijn zouden mogen worden toegepast en doet dus geen afbreuk aan de bepaling uit dit artikel.<sup>227</sup> De lidstaten kunnen er zelf voor kiezen om gebruik te maken van de regels uit het rationaliseringsvoorstel. Uit de artikelsgewijze toelichting op het Rationaliseringsvoorstel blijkt dat:

*"Hoewel het logisch lijkt dat diensten boven een bepaalde waarde, waarvan gedurende langere tijd door een onderneming gebruik wordt gemaakt, op vergelijkbare wijze worden behandeld als goederen, is dit niet uitdrukkelijk bepaald in de huidige richtlijn. Als gevolg hiervan hebben sommige lidstaten artikel 20, lid 2 en 3, niet toegepast op diensten, ofschoon de Commissie zich ervan bewust is dat die aanpak de mogelijkheid tot ontwijking heeft geopend.(...)"<sup>228</sup>*

In lid 2 en 3 van art. 20 uit de Zesde Richtlijn (thans art. 187 lid 1 en 2 Btw-Richtlijn) zijn de specifieke herzieningsregels voor de aftrek van voorbelasting op investeringsgoederen neergelegd. Er is uiteindelijk geen vorm gegeven aan de kwalificatie van een investeringsdienst in art.1 Zesde Richtlijn, maar er werd door de Europese Commissie voorgesteld een 'kan' bepaling voor diensten op te nemen in art. 20 lid 4 van de Zesde Richtlijn. Op 28 november 2006 is de Btw-Richtlijn aangenomen en hierin is de 'kan' bepaling uit het rationaliseringsvoorstel vormgegeven in art. 190 Btw-Richtlijn, welke als volgt luidt:

---

<sup>224</sup> COM(2005)89 definitief, Brussel 16 maart 2005

<sup>225</sup> Toelichting voorstel Europese Commissie EU 16 maart 2005, COM(2005)89, pagina 3

<sup>226</sup> Idem, pagina 4

<sup>227</sup> Idem, pagina 3

<sup>228</sup> Idem, toelichting art. 1, lid 6: Investeringsgoederen, pagina 8

*“Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191 kunnen de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen.”*

De lidstaten worden door deze ‘kan’ bepaling vrijgelaten in de keuze om een herziening op diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen op te nemen in hun nationale regelgeving. Door art. 190 in de Btw-Richtlijn is het naar mijn mening duidelijk dat de Europese Commissie investeringsdiensten en de herziening daarop, hetzelfde wil behandelen als bij investeringsgoederen.

Het begrip ‘investeringsgoed’ is door de Nederlandse wetgever vormgegeven in art. 13 lid 1, onder a en b van de Uitv. Besch. Wet OB 1968:

*“Onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.”*

Tot op heden heeft de Nederlandse wetgever geen gebruik gemaakt van de ‘kan’ bepaling uit art. 190 Btw-Richtlijn om het begrip investeringsgoed uit te breiden voor investeringsdiensten. Investeringsdiensten worden niet gevolgd gedurende een bepaalde herzieningstermijn en de aftrek van voorbelasting ten tijde van de eerste ingebruikname is hierdoor in beginsel definitief in het desbetreffende tijdvak. Er is veel jurisprudentie beschikbaar over een mogelijke herziening van de aftrek van voorbelasting op diensten, de HR heeft in meerdere arresten geoordeeld dat er geen herziening dient plaats te vinden op diensten en in 2012 heeft het HvJ EU in de zaak X<sup>229</sup> ook geoordeeld over de toepassing van herzieningsregels op diensten. Deze arresten worden in de sub paragraaf hieronder besproken.

### 5.3.2 Relevante jurisprudentie over de herziening op investeringsdiensten

De uitspraken van zowel het Hof, de HR en het HvJ EU inzake de mogelijkheid tot de herziening van de aftrek van voorbelasting op investeringsdiensten worden hieronder chronologisch besproken.<sup>230</sup>

#### Hof Amsterdam 28 maart 1989, nr. 1028/87<sup>231</sup>

In deze zaak werd door de gemeente een nieuw openluchtwembad aangelegd en het oude instructiebad werd gerestaureerd. Uit de feiten en omstandigheden diende volgens het Hof geoordeeld te worden, dat de gemeente in ieder geval vanaf 1 januari 1985 geen winstoogmerk had met de

<sup>229</sup> HvJ EU 19 juli 2012, Nr. C-334/10 (X)

<sup>230</sup> Alle arresten met betrekking tot de herzieningsregels worden genoemd in: Fiscale Encyclopedie De vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 7.6.1 (lid 6) Jurisprudentie: geen herziening op diensten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 15

<sup>231</sup> Fiscale Encyclopedie De vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 7.6.1 (lid 6) Jurisprudentie: geen herziening op diensten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 15

exploitatie van de zwembaden. De zwembaden werden vrijgesteld van btw geëxploiteerd en hierdoor hoeft de gemeente geen btw te betalen maar de btw op de aanschaf van het openluchtzwembad en de verbouwing van het instructiebad hebben zij wel in aftrek gebracht. Art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 inzake de herzieningsregels stond in deze zaak centraal. Uit de bewoording van art. 13 en art. 11 Uitv. Besch. Wet OB 1968 kan worden afgeleid dat de herzieningsregels zien op de levering van de desbetreffende goederen.<sup>232</sup> Wat betreft de werkzaamheden aan het instructiebad kan worden verondersteld dat deze een dienst vormen in de zin van art. 4, eerste lid, Wet OB 1968. Volgens de inspecteur kon inzake de in rekening gebrachte omzetbelasting die ziet op de verbouwingkosten een beroep gedaan worden op art. 13 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 ondanks dat er na de verbouwing geen nieuw onroerend goed werd geleverd.<sup>233</sup> Het Hof sloot aan bij de mening van de inspecteur en oordeelde dat, gelet op de tekst en de strekking van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968, de herzieningsregels ook van toepassing kunnen zijn op de gevallen zoals de inspecteur in deze zaak bedoelde. Hieraan stelde het Hof wel de vereisten dat de verbouwing van het onroerend goed moest leiden tot een in absolute en relatieve zin kostbare investering in het onroerend goed, dat de investering diende te worden geactiveerd op de balans en er diende gedurende een bepaald aantal jaar diende te worden afgeschreven op die investering.<sup>234</sup>

Ondanks dat het Hof in deze zaak heeft beslist dat de inspecteur bovengenoemde vereisten niet aannemelijk kon maken in deze zaak, valt mijn inziens uit het oordeel van het Hof af te leiden dat onder bepaalde voorwaarden een herziening op investeringsdiensten mogelijk is.

#### HR 23 juni 1993, nr. 28 962<sup>235</sup>

Maatschappij X oefende een landbouwbedrijf uit waarop tot 1 maart 1984 de landbouwregeling van toepassing was. Belanghebbende verzocht om in de heffing van de omzetbelasting betrokken te worden volgens art. 27 lid 4 Wet OB 1968. Twee jaar daarvoor, in 1982, was een van de stallen die tot het bedrijf behoorde verbouwd en de in aftrek gebrachte voorbelasting van de verbouwingkosten was het punt van discussie in deze zaak. De verbouwing van de stal zorgde niet voor de vervaardiging van een nieuw onroerend goed.<sup>236</sup> Belanghebbende activeerde de verbouwingkosten van de stal op de balans van zijn bedrijf en schreef jaarlijks 10% van de boekwaarde hierop af. Ook had belanghebbende in de aangiftes van de jaren 1984 tot en met 1987 steeds 1/10<sup>e</sup> deel van de betaalde omzetbelasting, als voorbelasting afgetrokken.<sup>237</sup> Op het moment dat belanghebbende de verbouwing aan de stal liet

---

<sup>232</sup> Fiscale Encyclopedie De vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 7.6.1 (lid 6) Jurisprudentie: geen herziening op diensten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 15, pagina 4

<sup>233</sup> Idem

<sup>234</sup> Idem

<sup>235</sup> HR 23 juni 1993, nr. 28 962, V-N 1993/2394,33

<sup>236</sup> Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 1992, nr. 5438/1989B, V-N 1993/2394,33

<sup>237</sup> Idem r.o. 3.4

uitvoeren had hij geen recht op aftrek van voorbelasting omdat hij onder de landbouwregeling viel. Het geschil was onder andere of belanghebbende recht had op de aftrek van voorbelasting op de verbouwingkosten aan de stal in 1982 en of deze voorbelasting, die op de verbouwingkosten in rekening is gebracht, in aanmerking kwam voor de herzieningsregeling van art. 13 jo. art. 14a van de Uitv. Besch. Wet OB 1968.<sup>238</sup> Volgens de Inspecteur is er geen herziening mogelijk omdat er bij de verbouwing geen sprake was van een levering maar van een dienst. Volgens maatschappij X zijn de herzieningsregels ook van toepassing op een dienst.<sup>239</sup> Hof 's-Hertogenbosch oordeelde vervolgens dat de systematiek van art. 11 en art. 13 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 met zich meebrengt dat ook al was er sprake van een dienst met betrekking tot een onroerend goed, de aftrek van voorbelasting in een geval als het onderhavige voor herziening in aanmerking komt. Er moet dan volgens het Hof wel sprake zijn van, zowel een relatief als absoluut kostbare verbouwing waarbij de verbouwingkosten op de balans worden geactiveerd en waar vervolgens op wordt afgeschreven.<sup>240</sup> Hiermee heeft het Hof de gedachtegang van Hof Amsterdam van 28 maart 1989<sup>241</sup> voortgezet.

Op 23 juni 1993 oordeelde de HR in deze zaak en zij verwierp het oordeel van het Hof. De HR overwoog het volgende:

*"(...) Uit genoemde artikelen (art. 11 en 13 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968), in hun onderlinge samenhang gelezen, vloeit voort dat de in genoemd artikel 13 bedoelde herziening, slechts dient plaats te vinden indien het gaat om aftrek van voorbelasting drukkende op de levering van de in dat artikel genoemde goederen.(...)"<sup>242</sup>*

De Inspecteur werd in het gelijk gesteld en de aftrek van voorbelasting werd geweigerd. Na de uitspraak van de HR in dit arrest is duidelijk geworden dat de herzieningsregels van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 alleen zien op de levering van goederen en niet op diensten. Het is opmerkelijk dat deze uitspraak het tegenovergestelde vormde van de uitspraak van Hof Amsterdam op 28 maart 1989<sup>243</sup> waarin naar mijn mening uit het oordeel van het Hof viel af te leiden dat onder bepaalde omstandigheden de herzieningsregels op diensten wel van toepassing zijn.

---

<sup>238</sup> Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 1992, nr. 5438/1989B, V-N 1993/2394,33, r.o. 4.2

<sup>239</sup> Idem r.o. 7.4

<sup>240</sup> Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 1992, nr. 5438/1989B, V-N 1993/2394,33, onder 7.5

<sup>241</sup> Fiscale Encyclopedie De vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 7.6.1 (lid 6) Jurisprudentie: geen herziening op diensten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 15, pagina 4

<sup>242</sup> HR 23 juni 1993, nr. 28 962, V-N 1993/2394,33, r.o. 3.2

<sup>243</sup> Fiscale Encyclopedie De vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 7.6.1 (lid 6) Jurisprudentie: geen herziening op diensten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 15, pagina 4

Op 11 augustus 2006<sup>244</sup> deed de HR weer uitspraak in een vergelijkbare zaak. Het betrof in deze zaak een melkveehouder die ook zijn stal verbouwde en uitbreidde. Deze verbouwingskosten activeerde belanghebbende als dienst op de balans en hier schreef hij over af. Vanaf juli 2000 was belanghebbende belastingplichtig voor de omzetbelasting op zijn verzoek en maakte hij geen gebruik meer van de landbouwregeling die tot juli 2000 van toepassing was. Belanghebbende was van mening dat de herzieningsregels van art. 13 van de Uity. Besch. Wet OB 1968 ook op de dienst van toepassing waren en verwees naar de zaak Fischer/Brandenstein<sup>245</sup>. Het Hof verwees naar de bovengenoemde zaak uit 1993 en gaf aan dat de aftrek van voorbelasting alleen werd toegestaan voor leveringen van goederen, zoals genoemd in art. 13 Uity. Besch. Wet OB 1968. Verder was het Hof van mening dat de Zesde Richtlijn de ruimte aan de lidstaten biedt om te kiezen wat onder investeringsgoederen mag worden verstaan. De HR verwierp hiermee het beroep van belanghebbende.

#### HR 26 september 2003, nr. 38 573

In deze zaak ging het om beheerstichting X die eind 1993 een kantoorpand kocht wat in eigendom was van stichting C. Aangezien stichting C uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichtte werd er door X en C geopteerd voor een belaste levering van het kantoorpand. Na de verkoop is belanghebbende het pand direct gaan verhuren aan stichting C voor een periode van 10 jaar. Hierbij hebben de beide partijen geopteerd voor een belaste verhuur van het kantoorpand.<sup>246</sup> Het kantoorpand werd van augustus 2000 tot en met mei 2001 ingrijpend verbouwd en opnieuw ingericht. De kosten van deze verbouwing liepen op tot ongeveer twee miljoen gulden exclusief omzetbelasting en werden door belanghebbende betaald. Er is geen nieuw onroerend goed ontstaan zoals bedoeld in art. 3, lid 1, onder c, Wet OB 1968 en door middel van een huurverhoging worden de kosten doorberekend aan de huurder. De inspecteur was van mening dat er anders geen beroep gedaan kon worden op de aftrek van de voorbelasting ter zake van in rekening gebrachte omzetbelasting met betrekking tot de verbouwingwerkzaamheden omdat er sprake is van kosten die voor rekening van de huurder behoren te komen.<sup>247</sup> In geschil was of belanghebbende recht had op de aftrek van de voorbelasting en Hof Leeuwarden overwoog dat alleen over het deel dat wordt gebruikt voor belaste prestaties het recht op aftrek van de voorbelasting bestond, mede gelet op art. 17 van de Zesde Richtlijn. Hierdoor kan er op grond van de overgangsregeling<sup>248</sup> en gelet op de redelijke en systematische toepassing van de wet nog gedurende drie (2001 tot en met 2003) van de oorspronkelijke tien jaar (1993 tot en met 2003) een herziening

---

<sup>244</sup> HR 11 augustus 2006, nr. 42 068, Herzieningsregeling omzetbelasting niet van toepassing op diensten, BNB 2007/71

<sup>245</sup> HvJ EG 17 mei 2001, nr. C-322/99 & C-323/99, V-N 2001/32.21

<sup>246</sup> Hof Leeuwarden 5 augustus 2002, Nr. 451/01, FED 2003/663 onder 2.1

<sup>247</sup> Idem onder 2.5

<sup>248</sup> Idem onder 2.3 : overgangsregeling, in het bijzonder faciliteit in artikel V, negende lid, van de Wet van 18 december 1995, zodat de optie voor belaste verhuur tussen verhuurder en huurder in stand blijft tot het einde van de herzieningsperiode.

plaatsvinden op de aftrek van de voorbelasting. De aftrek van de voorbelasting zal zodoende beperkt worden tot 3/10<sup>e</sup> deel van de totaal in rekening gebracht omzetbelasting op de verbouwkosten.<sup>249</sup> Op beroep in cassatie door de Staatssecretaris overwoog de HR het volgende:

*“(...)Afgezien van de voor dit geval niet van belang zijnde in art. 12, lid 3, Uitv. Besch. Wet OB 1968 bedoelde herrekening, wordt de in aftrek gebrachte belasting herzien in op het eerste boekjaar volgende boekjaren, indien en voor zover in die jaren gebruik plaatsvindt in de zin van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 jo art. 13 Uit. Besch. Wet OB 1968. Uit de artikelen 11 en 13 van deze beschikking, in hun onderlinge samenhang gelezen, vloeit voort dat deze herziening slechts plaatsvindt, indien het gaat om aftrek van omzetbelasting die in rekening is gebracht ter zake van de levering van een in lid 1 van dat artikel genoemd goed. De in aftrek gebrachte belasting wordt derhalve niet herzien, indien het gaat om de aan de ondernemer verleende diensten. (...)”.*

In deze overweging verwees de HR naar de uitspraak van de HR op 23 juni 1993<sup>250</sup>. Ook in deze zaak konden de herzieningsregels geen toepassing vinden op de aan de ondernemer geleverde diensten. De HR deelde de mening van het Hof niet en de uitspraak van Hof Leeuwarden kon niet in stand blijven. Aangezien de verbouwing gekwalificeerd wordt als een dienst en belanghebbende ten tijde van deze verbouwing alleen belaste prestaties verrichte had hij recht op volledige aftrek van de in rekening gebrachte voorbelasting welke vervolgens niet hoeft te worden gevolgd volgens de herzieningsregels.

Tot dusver kan uit de bovengenoemde gewezen arresten worden geconcludeerd dat de verbouwkosten als dienst worden gekwalificeerd. De gedachtegang van de verschillende Hoven wil nog weleens afwijken maar in de visie van de HR is een duidelijke lijn te vinden. De herziening van de in aftrek gebrachte voorbelasting zoals die geschiedt volgens art. 11 jo. art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 ziet alleen op de leveringen van de in art. 13 genoemde goederen en niet op diensten. Op 12 juli 2013<sup>251</sup> volgt de HR het oordeel van het HvJ EU op en oordeelt dat duurzaam uitgevoerde aanpassingen aan een gebouw kunnen worden aangemerkt als investeringsgoederen. Hiermee doorbreekt de HR haar visie zoals die hierboven besproken is en heeft dit mogelijk grote gevolgen voor de herzieningsregels.

HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-334/10 (Vof X)/ HR 12 juli 2013, nr. 07/12617bis (Vof X)

In deze zaak ging het om een vennootschap onder firma met twee vennoten (een echtpaar), welke een groothandel in autolakken dreef. De vennoten kochten in 1999, privé, een bedrijfsloods welke zij direct na de aanschaf gingen gebruiken in het kader van de groothandel.<sup>252</sup> In afwachting van een bedrijfswoning naast de loods hebben de vennoten een deel van de zolder van de loods verbouwd voor

<sup>249</sup> Hof Leeuwarden 5 augustus 2002, Nr. 451/01, FED 2003/663 onder 3.2

<sup>250</sup> HR 23 juni 1993, nr. 28 962, V-N 1993/2394,33, r.o. 3.2

<sup>251</sup> HR 12 juni 2013, nr. 07/12617bis, BNB 2013/208

<sup>252</sup> Uitspraak Hof Leeuwarden 7 september 2007, nr. BK 04/0104, BNB 2010/265 r.o. 3.1.1

de tijdelijke bewoning van de vennoten en hun kinderen. Er werden twee dakkappen aangebracht, een portaal, een badkamer en een toilet. Deze werkzaamheden waren belast met btw en zijn door belanghebbende in aftrek gebracht. De zolderetage is ten tijde van en na de verbouwing door de vennoten 23 maanden gebruikt voor privé doeleinden en direct daarna is de zolder in het kader van de groothandel gebruikt als kantoor en instructieruimte. Dit was ten tijde van de verbouwing al de intentie van de vennoten.<sup>253</sup> De inspecteur heeft de btw op de twee dakkappen en het portaal nageheven bij vof X.

Het Hof heeft geoordeeld dat de verbouwingswerkzaamheden van de dakkappen en het portaal uitsluitend hebben plaatsgevonden met het oog op de bewoning door de vennoten. En dat niet aannemelijk is gemaakt dat deze werkzaamheden in het kader van het bedrijf werden gebezigd en dus is er op grond van art. 15 Wet OB 1968 geen recht op aftrek van de voorbelasting.<sup>254</sup> Ook is het Hof van mening dat er geen sprake is geweest van een fictieve dienst in de zin van art. 4 lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 omdat de verbouwingswerkzaamheden volgens het hof gekwalificeerd moeten worden als een dienst en er geen sprake is van 'het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden'.<sup>255</sup> Ook is er geen sprake geweest van een dienst van art. 4 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968, omdat deze regeling alleen ziet op zelf verrichte diensten.<sup>256</sup> Hof Leeuwarden sloot zich aan bij het oordeel van de inspecteur en bevestigde dat de btw op het portaal en de dakkappen niet aftrekbaar was. In cassatie werden de toilet en badkamer buiten beschouwing gelaten en oordeelde de HR alleen over de werkzaamheden van de dakkappen en het portaal.

De HR achtte het relevant of ten tijde van de aankoop van de loods aan belanghebbende btw in rekening was gebracht. Wanneer dit het geval was had de belanghebbende volgens de HR recht op algehele en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting omdat belanghebbende het investeringsgoed voor bedrijfsdoeleinden zou gaan gebruiken. Het latere privégebruik door de vennoten zou volgens art. 4 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (art. 6, lid 2, eerste alinea, letter a, van de Zesde Richtlijn) moeten worden gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel.<sup>257</sup> De HR verwijst naar de eerder gewezen arresten Lennartz en Charles en Charles-Tijmen.<sup>258</sup> Wanneer de levering van het investeringsgoed niet met btw belast zou zijn geweest zou er, indien de verbouwing ten behoeve van de bewoning door de vennoten buiten beschouwing werd gelaten, geen sprake zijn geweest van een dienst onder bezwarende titel aangezien voor de loods geen recht op volledige of gedeeltelijk aftrek van btw was ontstaan.<sup>259</sup> De HR was van mening dat er zowel argumenten bestonden vóór als tegen de aftrek van de btw. Als tegen

---

<sup>253</sup> Uitspraak Hof Leeuwarden 7 september 2007, nr. BK 04/0104, BNB 2010/265 r.o. 3.1.3

<sup>254</sup> Idem r.o. 3.2.1

<sup>255</sup> Uitspraak Hof Leeuwarden 7 september 2007, nr. BK 04/0104, BNB 2010/265, r.o. 3.2.2

<sup>256</sup> L. Ketner, M.M.W.D. Merckx, Dienst verbouwd tot investeringsgoed, WFR 2013/1539 onderdeel 2.1 pagina 1

<sup>257</sup> HR 11 juni 2010, nr. 07/12617 (Vof X), r.o. 3.4.3

<sup>258</sup> Zie onder andere HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), punt 26 en HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-434/03, BNB 2005/284, punt 24.

<sup>259</sup> HR 11 juni 2010, nr. 07/12617 (Vof X), r.o. 3.4.3

argument haalde de HR aan dat het HvJ EG heeft geoordeeld dat voor het bepalen van het aftrekrecht het niet van belang is wat de bestemming van het investeringsgoed zelf was aangezien dit alleen de toepassing van het btw-stelsel op dat goed zelf bepaald. De bestemming van het investeringsgoed bepaald niet de toepassing van het btw-stelsel op de goederen en diensten voor het gebruik en onderhoud van dat goed. Dit zou betekenen dat voor de aftrek van de btw die in rekening is gebracht ter zake van de verbouwingswerkzaamheden alleen moet worden gekeken naar de bestemming en het gebruik van de diensten die tot de aanpassing van de zolderetage hebben geleid. Aangezien deze aanpassingen uitsluitend zijn gedaan met het oog op het (tijdelijk) bewonen van de zolderetage door de vennoten is er geen recht op aftrek van btw. De HR merkte ook op dat er geen sprake was van uitgaven inzake kosten van gebruik of onderhoud maar dat het in deze zaak ging om duurzame aanpassingen van de loods welke blijvend zijn ook nadat het privégebruik van de zolderetage werd beëindigd.<sup>260</sup> De volgende vraag was of deze duurzame aanpassingen zorgden voor een recht op aftrek van btw ondanks dat er uitsluitend een privé motief aan ten grondslag lag. Gelet op bovengenoemde beargumentering voor beide standpunten stelde de HR aan het HvJ EU de volgende prejudiciële vragen:

- 1. Heeft een belastingplichtige, die een deel van een tot zijn bedrijf behorend investeringsgoed tijdelijk gebruikt voor privédoeleinden, recht op aftrek van de btw op uitgaven voor duurzame aanpassingen die uitsluitend zijn gedaan met het oog op dat gebruik voor privédoeleinden?*
- 2. Maakt het voor de beantwoording van de voorgaande vraag verschil of bij de aanschaf van het investeringsgoed btw in rekening is gebracht en afgetrokken?*

Op 19 juli 2012 heeft het HvJ EU antwoord gegeven op de bovengenoemde prejudiciële vragen welke in hun samenhang onderzocht zijn. Allereerst merkte het HvJ EU in r.o. 15 op dat het om duurzame aanpassingen gaat en dat de aanleg van de dakkappen en een portaal gezien kunnen worden als en afzonderlijk investeringsgoed. Vervolgens stelt het HvJ EU in r.o. 17:

*“ In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak de toepassing van het btw-stelsel en derhalve van het aftrekmechanisme afhankelijk is van de vraag of goed is gekocht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van het goed is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens art. 17 mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes<sup>261</sup>. (...)”<sup>262</sup>*

Volgens het HvJ EU diende er te worden onderzocht of op het moment van de aanpassingen er sprake was van een door objectieve gegevens ondersteund voornemen van belastingplichtige om een goed of dienst voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken. Hierdoor kan geconcludeerd worden dat hij als een

<sup>260</sup> HR 11 juni 2010, nr. 07/12617 (Vof X), r.o. 3.4.6

<sup>261</sup> HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), r.o. 15

<sup>262</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-334/10 (Vof X), r.o. 17



zodanig handelende belastingplichtige heeft gehandeld en recht op aftrek van de verschuldigde btw over deze goederen of diensten heeft.<sup>263</sup> Volgens de belastingdienst zijn de dakkappen en het portaal uitsluitend voor privédoeleinden aangeschaft maar zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie aangaf kan worden verondersteld dat ten tijde van de verbouwingswerkzaamheden al vast stond dat het privé gebruik van tijdelijke duur zou zijn. Bovendien bleek volgens de HR uit de eerste beslissing dat vooraf al vaststond dat het verbouwde gedeelte van de loods na de periode van het privé gebruik uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden zou worden gebezigd. De zolder van de loods zou worden heringericht tot kantoor en instructieruimte voor vof X.<sup>264</sup> Vervolgens merkte het HvJ EU in r.o. 23 het volgende op:

*“Tot de objectieve gegevens waarmee rekening kan worden gehouden om te bepalen of een belastingplichtige in een concreet geval goederen heeft aangeschaft ten behoeve van zijn economische activiteiten, behoren onder meer de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen de aankoop van deze goederen en hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige (zie in die zin arrest Lennartz, punt 21).”<sup>265</sup>*

Het HvJ EU concludeerde in rechtsoverwegingen 25 tot en met 27 dat allereerst niet valt de betwisten dat de aard van de dakkappen en het portaal, welke worden beschouwd als het investeringsgoed, voor zowel privédoeleinden als voor bedrijfsdoeleinden kunnen worden gebruikt. Ten tweede heeft belanghebbende in de periode tussen het privé- gebruik en het gebruik van de loods voor bedrijfsdoeleinden niets gewijzigd aan het investeringsgoed, wat volgens het HvJ EU betekende dat dit goed deel uitmaakte van een geheel tot het bedrijf behorend onroerend goed. En tot slot kon op basis van de tijdelijke bewoning van de loods van 23 maanden. gelet op de duurzaamheid en de verwachte gebruiksduur van het investeringsgoed, niet worden geconcludeerd dat belastingplichtige niet het voornemen had om het goed later voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken. Het HvJ EU concludeerde dat in dit geval een recht op aftrek van btw moet bestaan. Het was aan de nationale rechter om eventueel te bewijzen dat de belastingplichtige op het tijdstip waarop de kosten voor de verbouwing zijn gemaakt niet het voornemen had om de loods voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken en hierdoor geen recht op aftrek van btw heeft. Het HvJ EU merkte ook op dat het aangeschafte investeringsgoed niet onmiddellijk voor economisch activiteiten hoefde te worden gebruikt om recht op aftrek van voorbelasting te hebben.<sup>266</sup> Het zou volgens het HvJ EU in strijd zijn met het fiscale neutraliteitsbeginsel als de belastingplichtige geen recht heeft op aftrek van de btw welke drukt op het investeringsgoed (de

---

<sup>263</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-334/10 (Vof X), r.o. 19

<sup>264</sup> Idem, r.o. 21

<sup>265</sup> Idem, r.o. 23

<sup>266</sup> Idem, r.o. 31

verbouwingswerkzaamheden) omdat hij het investeringsgoed eerst voor privédoeleinden bezigt en later pas voor het bedrijf.<sup>267</sup> Het HvJ besliste in deze zaak als volgt:

*“Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, eerste alinea, sub a en b, 11, A, lid 1, sub c, en 17, lid 2, van de Zesde Richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een gedeelte van een tot zijn bedrijf behorend investeringsgoed tijdelijk voor eigen privédoeleinden gebruikt, op grond van deze bepalingen recht heeft op aftrek van de voorbelasting over de kosten die zijn gemaakt om aan dat goed duurzame aanpassingen uit te voeren, ook al werden deze aanpassingen met het oog op dat tijdelijk gebruik voor privédoeleinden uitgevoerd, en dat dit recht op aftrek bovendien bestaat los van de vraag of ter zake van de aanschaf van het investeringsgoed waaraan deze aanpassingen zijn uitgevoerd, aan de belastingplichtige btw in rekening is gebracht en of hij deze belasting in aftrek heeft gebracht.”<sup>268</sup>*

Het antwoord van het HvJ EU op de gestelde prejudiciële vragen zorgde ervoor dat de uitspraak van Hof Leeuwarden niet langer in stand kon blijven en de HR heeft deze uitspraak dan ook vernietigd. De HR volgde de uitspraak van het HvJ EU en oordeelde dat belanghebbende recht had op aftrek van de omzetbelasting die ter zake van de aanpassingen in rekening is gebracht.

### 5.3.3 Gevolgen jurisprudentie

Hof Leeuwarden heeft op 7 september 2007 geoordeeld dat de verbouwingswerkzaamheden moeten worden aangemerkt als een dienst en dat er geen sprake is van ‘het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden’.<sup>269</sup> De Nederlandse herzieningsregels van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 zien alleen op (rechten op) onroerende zaken en roerende zaken waarop wordt afgeschreven. Er is geen gebruik gemaakt van art. 190 Btw-Richtlijn om ook de herzieningsregels toe te passen op diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen. Volgens het oordeel van Hof Leeuwarden bestaat er in de zaak Vof X geen recht op aftrek van voorbelasting omdat bij diensten het eerste gebruik van de dienst bepalend is voor de aftrek van de voorbelasting en de diensten vervolgens niet meer gevolgd worden. In deze zaak is het eerste gebruik van de verbouwingswerkzaamheden 100% voor privédoeleinden wat resulteert in totaal geen aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer de goederen voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt in een later stadium. Het HvJ EU geeft in haar antwoord op de prejudiciële vragen in dit arrest niet aan of de verbouwingswerkzaamheden kwalificeren als een dienst, zij kijkt alleen naar het investeringsgoed als eindproduct waarop aftrek van voorbelasting van toepassing is. Volgens Ketner en Merckx rijst de vraag hoe het oordeel van het HvJ EU zich verhoudt tot art. 190 Btw-Richtlijn, het lijkt erop dat het HvJ EU dit artikel tot een dode letter maakt. De dakkapellen en het portaal zijn op grond van hun duurzame

<sup>267</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-334/10 (Vof X), r.o. 32

<sup>268</sup> Idem, r.o. 43

<sup>269</sup> Uitspraak Hof Leeuwarden 7 september 2007, nr. BK 04/0104, BNB 2010/265, r.o. 3.2.2

karakter en de afschrijving op de aanschaffingskosten aangemerkt als investeringsgoed en dit lijken de belangrijke kenmerken van art. 190 Btw-Richtlijn om diensten als investeringsgoed te beschouwen.<sup>270</sup> Ook is het de vraag of de verbouwingswerkzaamheden, welke als afzonderlijk investeringsgoed worden aangemerkt, gekwalificeerd moeten worden als onroerend of roerend goed voor de herzieningsregels en de kosten over tien c.q. vijf jaar dienen te worden verdeeld of in één keer moeten worden meegenomen. Volgens Ketner en Merckx<sup>271</sup> brengt het enkele feit dat er door het HvJ EU wordt gesproken over een investeringsgoed niet met zich mee dat dit automatisch zal leiden tot het volgen van het regime van goederen volgens art. 5a Uitv. Besch. Wet OB 1968. Uit art. 190 Btw-Richtlijn blijkt namelijk dat diensten ook als investeringsgoed kunnen worden aangemerkt. Van der Paardt merkt op dat de procedure in arrest Vof X vragen oproept omdat er een grijs gebied bestaat tussen de investeringsgoederen en diensten als het gaat om verbouwingswerkzaamheden zoals in deze zaak.<sup>272</sup> Er kan bij verbouwingswerkzaamheden een onderscheid gemaakt worden tussen werkzaamheden waarbij het dienstenelement overheerst en verbouwingswerkzaamheden waarbij een goed wordt aangebracht op een ander goed zoals opgenomen in art. 3 lid 1 onderdeel f Wet OB 1968. Door Van der Paardt wordt als voorbeeld van een overheersend dienstenelement het schilderen van gebouwen genoemd waarbij de pandeigenaar eigenaar van de verf wordt maar het schildersbedrijf de diensten verricht die overheersend zijn. En als voorbeeld voor de levering van een goed wat wordt aangebracht op een ander goed geeft hij het leveren en plaatsen van een kant-en-klare dakkapel, schuifpui of nieuwe verwarmingsketel als voorbeeld waarbij de diensten ondergeschikt zijn aan de levering van het investeringsgoed.<sup>273</sup> Als derde categorie zijn er verbouwingswerkzaamheden waarbij het niet duidelijk is of de dienst of de levering overheersend is. Hierbij geeft Van der Paardt ook een voorbeeld namelijk een onzelfstandige aanbouw aan een bestaande bouw. Hierbij kan sprake zijn van een levering wanneer het bijvoorbeeld een prefab serre zou zijn maar er kan ook sprake zijn van een dienst omdat de aanbouw door de aannemer ter plekke wordt gemaakt van losse materialen. Als oplossing zou gekeken kunnen worden naar de prijs die door de opdrachtgever betaald wordt voor de dienst (manuren) en hier kan vervolgens uit afgeleid worden of de dienst onderdanig is aan de levering of andersom.

Zoals al eerder benoemd heeft de Nederlandse wetgever geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid om art. 190 Btw-Richtlijn te implementeren zodat de herzieningsregels ook van toepassing zijn op diensten met een investeringskarakter. Naar mijn mening blijkt uit de jurisprudentie dat het Hof van mening is dat herziening op een investeringsdienst onder bepaalde voorwaarden moet worden toegestaan. Zo

---

<sup>270</sup> L. Ketner, M.M.W.D. Merckx, Dienst verbouwd tot investeringsgoed, WFR 2013/1539 onderdeel 4.1 pagina 5

<sup>271</sup> Idem, onderdeel 2.1 pagina 1

<sup>272</sup> HR 12 juli 2013, nr. 12617bis, FED 2014/5, noot R.N.G. van der Paardt, pagina 3

<sup>273</sup> Idem, pagina 4

stelde het Hof Amsterdam op 28 maart 1989<sup>274</sup> de vereiste dat de verbouwing van het onroerend goed moest leiden tot een in absolute en relatieve zin kostbare investering in het onroerend goed. De investering diende te worden geactiveerd op de balans en er diende gedurende een bepaald aantal jaar te worden afgeschreven op die investering. Ook in het arrest van 8 mei 1992<sup>275</sup> sloot het Hof bij bovenstaande aan alleen was het de HR die in dit arrest het oordeel van het Hof verwierp en aangaf dat herziening alleen mogelijk was op goederen zoals genoemd in art. 13 Uitv. Besch Wet OB 1968.

Uit de hierboven opgesomde jurisprudentie blijkt dat verbouwingswerkzaamheden vaak worden gekenmerkt als een dienst, tenzij de verbouwing zo ingrijpend is dat er een nieuw onroerend goed ontstaat wat van te voren niet bestond. In het arrest van 19 juli 2012 heeft het HvJ EU haar visie op het investeringsgoed gegeven en merkt op dat het bij verbouwingswerkzaamheden niet persé hoeft te gaan om een geheel nieuw vervaardigd goed wat van te voren niet bestond. Van der Paardt merkt naar aanleiding van de uitspraak van het HvJ EU 19 juli 2012<sup>276</sup> het volgende op:

*“Gezien de visie van het Europese Hof dient het bij een investeringsgoed kennelijk niet alleen te gaan om een geheel nieuw goed maar ook om een goed dat een zeker mate van zelfstandigheid en herkenbaarheid heeft en blijft houden ook na het aanbrengen aan een ander goed. (...)”<sup>277</sup>*

Ik sluit me aan bij deze gedachtegang over de visie van het HvJ EU in de zaak Vof X. Zowel Ketner en Merk als Van der Paardt zijn van mening dat voor de toepassing van een herziening op diensten, zoals in art. 190 Btw-Richtlijn benoemd, er een onderscheid gemaakt moet worden tussen verbeteringskosten en onderhoudskosten zoals deze ook in de Nederlandse winstbelasting gelden. Echter wordt art. 190 Btw-Richtlijn volgens Ketner en Merckx nu door het HvJ EU gekenmerkt door duurzaamheid en dienovereenkomstige afschrijving.<sup>278</sup> Verbeteringskosten zijn over het algemeen duurzaam en er wordt op afgeschreven wat zou betekenen dat er sprake is van een investeringsgoed maar dit hoeft niet altijd het geval te zijn. Er zijn ook verbeteringskosten waarbij de verbetering niet als zodanig een zelfstandig en herkenbaar karakter kent.<sup>279</sup> Een mogelijke oplossing voor de herziening op diensten (en verbouwingskosten) wordt behandeld in hoofdstuk 6. Maar geconcludeerd kan worden dat het HvJ EU in de zaak Vof X naar mijn mening te weinig inzoomt op het diensten aspect door alleen te kijken naar het eindresultaat van de verbouwingswerkzaamheden aan het bestaande onroerende goed en te stellen dat er sprake is van een investeringsgoed.

---

<sup>274</sup> Hof Amsterdam 28 maart 1989, nr. 1028/87

<sup>275</sup> Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 1992, nr. 5438/1989B, V-N 1993/2394,33

<sup>276</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-334/10 (Vof X)

<sup>277</sup> HR 12 juli 2013, nr. 12617bis, FED 2014/5, noot R.N.G. van der Paardt, pagina 4

<sup>278</sup> L. Ketner, M.M.W.D. Merckx, Dienst verbouwd tot investeringsgoed, WFR 2013/1539 onderdeel 2.1 pagina 5

<sup>279</sup> HR 12 juli 2013, nr. 12617bis, FED 2014/5, noot R.N.G. van der Paardt, pagina 5

#### 5.3.4 Mogelijke strijdigheid en gevolgen voor de fiscale neutraliteit

Zoals eerder aangegeven biedt artikel 189 Btw-Richtlijn lidstaten de vrijheid om het begrip 'investeringsgoed' zelf te definiëren. Nederland heeft hieraan vormgegeven in art. 13 lid 1, onder a en b van de Uitv. Besch. Wet OB 1968:

*“Onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.”*

Doordat de richtlijn deze vrijheid biedt aan de lidstaten kan er geen sprake zijn van een strijdigheid met de Btw-Richtlijn op het moment dat Nederland er niet voor kiest bepaalde verbouwingswerkzaamheden als investeringsgoed te kwalificeren. Ook heeft de Btw-Richtlijn in art. 190 bepaald dat de lidstaten worden vrijgelaten om diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen als investeringsgoederen te beschouwen voor de herzieningsregels. Ook hieruit kan worden opgemaakt dat het niet implementeren van de herzieningsregels op diensten door Nederland niet in strijd is met de herzieningsregels uit de Btw-Richtlijn. Het doel van de omzetbelasting is om het verbruik van goederen en diensten te belasten. Wanneer er geen herziening op duurzame diensten zal plaatsvinden, zal er voor de aftrek van de voorbelasting niet correct worden aangesloten bij het werkelijke verbruik waardoor de fiscale neutraliteit niet gewaarborgd kan worden. De aftrek van de voorbelasting op diensten wordt op het moment van de eerste ingebruikname bepaald en verder niet meer gevolgd in de tijd, hierdoor kan het voorkomen dat belastingplichtigen meer of minder aftrek van voorbelasting krijgen dan waar ze recht op hebben. Wanneer er door belanghebbenden een beroep gedaan kan worden op de herzieningsregels voor diensten uit art. 190 Btw-Richtlijn worden gelijke belastingplichtigen ongelijk behandeld waardoor ook de fiscale neutraliteit wordt aangetast. Geconcludeerd kan worden dat ondanks dat het niet in strijd is met de Btw-Richtlijn om de herziening op duurzame diensten niet op te nemen in de Wet OB 1968 het wel zorgt voor een vermindering van de fiscale neutraliteit.

#### 5.4 Toetsingsmoment niet-economische versus economische activiteiten

Tot dusver is alleen het recht op aftrek van voorbelasting en de herziening hierop besproken wanneer investeringsgoederen door ondernemers alleen gebruikt worden voor economische activiteiten. Op het moment dat ondernemers de goederen of diensten gebruiken voor zowel economische als niet-economische activiteiten wordt het een stuk complexer om de aftrek van voorbelasting te bepalen. Deze complexiteit wordt mede bepaald doordat zowel de Btw-Richtlijn als de Wet OB 1968 geen specifieke regels kennen op basis waarvan een splitsing tussen het gebruik van investeringsgoederen voor

economische en niet-economische activiteiten kan worden gemaakt om vervolgens het recht op aftrek van de voorbelasting te bepalen. Op basis van art. 168 van de Btw-Richtlijn hebben investeringsgoederen alleen recht op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen voor belaste handelingen worden gebruikt, hier vallen vrijgestelde handelingen of niet-economische activiteiten niet onder. Deze problematiek van de splitsing tussen economische en niet-economische activiteiten zal zich voornamelijk voordoen bij publiekrechtelijke instellingen, maar in het *Securenta* arrest is te zien dat deze problematiek ook elders speelt. Allereerst wordt in dit hoofdstuk kort uitgelegd wat onder niet-economische activiteiten wordt verstaan, ten tweede zal de relevante jurisprudentie besproken worden om vervolgens stil te staan bij het besluit aftrek van omzetbelasting<sup>280</sup> waarin de staatssecretaris zijn mening geeft naar aanleiding van de uitspraak van het HvJ EU in het *Securenta* arrest<sup>281</sup>. Tot slot zal worden besproken of dit besluit strijdig is met de Btw-Richtlijn en wat het voor mogelijke gevolgen heeft voor de fiscale neutraliteit.

#### 5.4.1 Definitie niet-economische activiteiten

Uit rechtspraak van het HvJ EU valt duidelijk af te leiden dat de btw op niet alle kosten die ondernemers maken aftrekbaar is. Hiervoor moet er een rechtstreekse en onmiddellijke relatie bestaan tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en de verrichte handelingen in een later stadium.<sup>282</sup> Een ondernemer heeft alleen recht op aftrek voor zover hij goederen en diensten bezigt voor belaste handelingen.<sup>283</sup> Bij de algemene kosten moet een splitsing gemaakt worden tussen welk deel van de betaalde belasting toegerekend kan worden aan de economische versus niet-economische activiteiten. Wanneer de belastingplichtige op basis van objectieve elementen kan aantonen dat de algemene kosten alleen betrekking hebben op belaste handelingen in een later stadium dan bestaat er volledig aftrekrecht. Hieronder wordt de visie van het HvJ EU over niet-economische activiteiten uiteengezet. Hierbij gaat het om niet-economische activiteiten die niet nauw verbonden zijn met de economische activiteiten en daarom als zelfstandig worden beschouwd.

Economische activiteiten zijn handelingen die onder de werkingssfeer van de btw-heffing vallen en opgesplitst kunnen worden in belaste en vrijgestelde handelingen<sup>284</sup>. Niet-economische activiteiten vallen niet onder de werkingssfeer van de btw-heffing. Door het HvJ EU zijn in de loop der jaren onder andere de volgende handelingen aangemerkt als niet-economische activiteiten:<sup>285</sup>

---

<sup>280</sup> Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M

<sup>281</sup> HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (*Securenta*)

<sup>282</sup> Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 6.5.1 (lid 1) HvJ niet-economische activiteiten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 15 (aftrek van voorbelasting)

<sup>283</sup> Art. 15 lid 1 Wet OB 1968 en art. 168 van de Btw-Richtlijn

<sup>284</sup> Art. 11 Wet OB 1968

<sup>285</sup> Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 6.5.1 (lid 1) HvJ niet-economische activiteiten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 15 (aftrek van voorbelasting)

- Handelingen welke niet als economische activiteit kunnen worden aangemerkt omdat er op Europees niveau een volstrekt handelsverbod geldt om deze handelingen in het economische verkeer uit te voeren. Voorbeeld hiervan is de verkoop van drugs zoals cannabis en amfetamine.<sup>286</sup>
- Handelingen die gratis of tegen een symbolische vergoeding worden uitgevoerd en verder niet nauw samenhangen met het verrichten van economische activiteiten. Het kan zijn dat deze worden gefinancierd door belangeloze subsidiebijdragen. Zoals bij de zeehondencrèche.<sup>287</sup>
- Handelingen die niet in de hoedanigheid van de ondernemer worden verricht, bijvoorbeeld handelingen die publiekrechtelijke lichamen als de overheid verrichten. Waartoe alleen de overheid bevoegd is, zoals de uitgifte van paspoorten/rijbewijzen.
- De aankoop, het beheer en de verkoop van financiële deelnemingen zonder dat er direct of indirect wordt gemoed in het beheer van de onderneming.<sup>288</sup>

Wanneer goederen en diensten uitsluitend gebruikt worden voor het verrichten van niet-economische activiteiten, is er totaal geen recht op aftrek van de btw.

#### 5.4.2 Relevante jurisprudentie

In de loop der jaren zijn er door de HR en het HvJ EU verschillende arresten geweest waarin de problematiek rondom de voorbelasting op de gemengde kosten (kosten die zowel betrekking hebben op de economische als niet-economische activiteiten) centraal staan.

##### HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta)

Securenta was in 1994 actief in de aankoop, het beheer en de exploitatie van onroerende goederen, effecten alsmede allerhande deelnemingen en beleggingen. Het kapitaal wat hiervoor nodig was wierf belanghebbende door aandelen en atypische stille deelnemingen uit te geven. Zij nam een groot aantal stille vennoten op welke kapitaal inbrachten waarmee Securenta vervolgens kon herinvesteren.<sup>289</sup> De omzet van Securenta was slechts voor een deel belast met btw aangezien zij naast economische activiteiten ook niet-economische activiteiten verrichtte (de aankoop, het beheer en de verkoop van deelnemingen). Securenta verklaarde dat zij voor het volledige bedrag aan betaalde voorbelasting over de kosten die verband hielden met de verwerving van nieuw kapitaal recht op aftrek had aangezien de

<sup>286</sup> O.a cannabisproducten: HvJ EG, 29 juni 1998, nr. C-158/98 (Coffeeshop Siberië) r & de Nederlandse softdrugs: HvJ EG, 5 juni 1988, nr. C- 289/86 (happy family)

<sup>287</sup> HR 15 december 1999, nr. 34 958, LJN AA3853

<sup>288</sup> O.a. HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA), r.o. 18 & HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta)

<sup>289</sup> Uitspraak HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 11

uitgifte van aandelen ervoor zorgde dat deze handeling haar economische activiteit in het geheel bevorderde.<sup>290</sup> De Duitse fiscus was echter van mening dat de omzetbelasting die op de gemaakte kosten drukte niet aftrekbaar was voor zover deze betrekking had op de niet-economische activiteiten.

Volgens de Duitse nationale rechter, het Niedersächsische Finanzgericht, had het Finanzamt terecht geoordeeld dat de aftrek van voorbelasting die zag op de uitgifte van de stille deelnemingen geweigerd moest worden omdat er geen sprake was van een belaste handeling. Belanghebbende tekende vervolgens cassatie aan en het Bundesfinanzhof oordeelde op 18 november 2004<sup>291</sup> dat de uitgifte van stille deelnemingen geen dienst is die binnen het bereik van de btw valt en de uitspraak van het Niedersächsische Finanzgericht werd vernietigd.<sup>292</sup> Volgens het Bundesfinanzhof had belanghebbende recht op de aftrek van voorbelasting voor zover de kapitaalaantrekking, door middel van de uitgifte van de stille deelnemingen, ziet op belaste prestaties voor Securenta. De zaak werd vervolgens terugverwezen naar het Niedersächsische Finanzgericht<sup>293</sup> om te beoordelen in welke mate er sprake was van niet-economische en economische activiteiten en voor welk deel Securenta recht op aftrek van voorbelasting had. Het Niedersächsische Finanzgericht was van mening dat de gemaakte kosten die zagen op de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen om kapitaal aan te trekken zowel betrekking hadden op economische als niet economische activiteiten. Het Finanzgericht twijfelde echter over hoe de aftrekbaarheid en de verdeling van de voorbelasting moesten worden vastgesteld zodat deze in overeenstemming waren met het gemeenschapsrecht, hierdoor werden de volgende twee prejudiciële vragen aan het HvJ EU gesteld<sup>294</sup>:

1. *“In het geval dat een belastingplichtige tegelijkertijd ondernemingsactiviteiten en niet-ondernemingsactiviteiten verricht, wordt het recht op aftrek van de voorbelasting dan bepaald naar de verhouding van de belastbare en belaste handelingen enerzijds en de belastbare en vrijgestelde handelingen anderzijds [...], of is aftrek van de voorbelasting enkel toegestaan voor zover de aan de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen verboden kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit [...] in de zin van artikel 2, lid 1, van de [Zesde] richtlijn [...]?”*
2. *Voor het geval dat de aftrek van de voorbelasting enkel is toegestaan voor zover de aan de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen verboden kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit: dient de verdeling van de voorbelasting in een ondernemingsdeel en een niet ondernemingsdeel volgens een zogenoemde ‘verdeelsleutel op basis van de investeringen’ te worden*

---

<sup>290</sup> Uitspraak HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 13

<sup>291</sup> Uitspraak Bundesfinanzhof 18 november 2004, nr. 5K 436/96

<sup>292</sup> Uitspraak HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 16

<sup>293</sup> Uitspraak Finanzgericht Niedersachsen 5 oktober 2006, nr. 5K 109/05

<sup>294</sup> HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 17



*verricht of is [...] met overeenkomstige toepassing van artikel 17, lid 5, van de [Zesde] richtlijn [...] ook een 'verdeelsleutel op basis van de omzet' juist?"*

Voordat het HvJ EU een antwoord op de eerste prejudiciële vraag vormde, herinnerde zij eraan dat het aftrekrecht een onlosmakelijk deel uitmaakt van de btw-heffing en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit aftrekrecht geldt voor alle belastingen die op de in een eerder stadium verrichte belastbare handelingen heeft gedrukt.<sup>295</sup> Ook merkt het HvJ EU in r.o. 25 het volgende op:

*"De bij de Zesde richtlijn ingevoerde aftrekregeling heeft immers tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de neutraliteit van de belastingdruk, ongeacht het oogmerk of het resultaat van deze activiteiten."<sup>296</sup>*

Uit de toelichting van de nationale rechter kan opgemaakt worden dat Securenta drie soorten activiteiten verrichtte, namelijk niet economische activiteiten welke niet binnen de werkingssfeer van de Btw-Richtlijn vallen en economische activiteiten welke binnen de werkingssfeer van de Btw-Richtlijn vallen. Deze economische activiteiten zijn nog uit te splitsen in btw vrijgestelde en btw belaste prestaties. Volgens het HvJ EU ontstaat slechts recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen en atypische deelnemingen voor zover het kapitaal bestemd werd voor economische activiteiten. Zoals hierboven uiteengezet heeft het Hof geoordeeld dat de ingevoerde aftrekregeling ziet op elke economische activiteit.<sup>297</sup> Dit was ook af te leiden uit art. 9 van de Btw-Richtlijn:

*"eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit beschouwd wordt als belastingplichtige."*

De gemaakte kosten waren niet alleen toe te rekenen aan de economische activiteiten die Securenta in een later stadium verrichtte maar de aan de orde zijnde financiële handelingen waren ten dele bestemd voor het verrichten van niet-economische activiteiten. Wanneer deze kosten wel alleen bestemd waren voor economische activiteiten dan zou er een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben bestaan tussen de betrokken prestaties en de economische activiteiten van de belastingplichtige.<sup>298</sup> Er zou dan geen onderscheid gemaakt hoeven te worden in economische en niet-economische activiteiten en de pro rata berekening volgens artikel 17 lid 5 van de Zesde Richtlijn zou van toepassing zijn. Het HvJ EU bevestigde in r.o. 30 nogmaals dat er geen aftrekrecht gold voor de door een belastingplichtige gemaakte kosten wanneer deze zijn toe te rekenen aan activiteiten die buiten de werkingssfeer van de

<sup>295</sup> HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 24

<sup>296</sup> In r.o. 25 wordt verwezen naar het Rompelman arrest en het Ghent Coal Terminal arrest.

<sup>297</sup> HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 29

<sup>298</sup> idem

Btw-Richtlijn vallen, de zogenoemde niet-economische activiteiten. Op de eerste prejudiciële vraag antwoordde het HvJ EU als volgt:

*“(…) wanneer een belastingplichtige zowel economische- belaste of vrijgestelde- activiteiten verricht als niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, de btw over de kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen slechts aftrekbaar is voor zover deze kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van deze richtlijn.”*

Door middel van de gestelde tweede prejudiciële vraag probeerde de nationale rechter te achterhalen welke verdeelsleutel gebruikt diende te worden voor de verdeling van de btw over de gemaakte kosten. De Zesde Richtlijn bevat geen regeling die bepaalt welke criteria of methoden de lidstaten moeten hanteren bij het vaststellen van bepalingen voor de verdeling van de voorbelasting naargelang de overeenkomstige kosten zien op economische dan wel niet-economische activiteiten.<sup>299</sup> En zoals de commissie heeft opgemerkt moeten handelingen die buiten de werkingssfeer van de Zesde Richtlijn vallen worden uitgesloten van de pro-rata berekening zoals die is neergelegd in art 17 en 19 van de Zesde Richtlijn<sup>300</sup>. Aangezien de Zesde-Richtlijn zelf niet de nodige aanwijzingen bevat om een splitsingsberekening te maken dienen de lidstaten deze bevoegdheid uit te oefenen met inachtneming van het doel en de systematiek van deze richtlijn.<sup>301</sup> Het HvJ EU merkt daarbij in r.o. 36 op:

*“Zoals de advocaat-generaal in punt 47 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moeten de lidstaten bij het nemen van dergelijke maatregelen met name het beginsel van fiscale neutraliteit, waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel is gebaseerd, eerbiedigen.”*

De beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten is niet onbeperkt, zij dienen er volgens het HvJ EU voor te zorgen dat het aftrekrecht slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De pro rata berekening moet objectief weergeven welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische en niet-economische activiteiten. De lidstaten hebben de vrijheid om zelf te kiezen welke verdeelsleutel zij hiervoor toepassen en hoeven zich niet te beperken tot het soort investering of de omzet.<sup>302</sup> Het antwoord van het HvJ EU op de tweede prejudiciële vraag werd als volgt geformuleerd:

*“(…)de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten in de zin van de Zesde Richtlijn behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten*

---

<sup>299</sup> HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securita), V-N 2008/14.20, r.o. 33

<sup>300</sup> Idem

<sup>301</sup> Idem, r.o. 35, in deze rechtsoverweging wordt ook verwezen naar het arrest van 14 september 2006, nr. C-72/05 (Wollny) punt 28

<sup>302</sup> Idem, r.o. 37 en 38

*houden met het doel en de systematiek van deze richtlijn en daarbij een berekeningsmethode moeten bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.”*

#### HR 10 oktober 2008, nr. 41 570 (Duo- bakken arrest)

In dit arrest betreft het een gemeente die werkzaamheden en handelingen verricht als overheid in de zin van art. 4 lid 5 Zesde Richtlijn en tevens werkzaamheden en handelingen als ondernemer in de zin van art. 7 wet OB 1968 verricht. Belanghebbende heeft met het oogmerk die te gaan gebruiken voor het inzamelen van het huishoudelijke vuil (overheidstaak) verschillende roerende zaken gekocht. Aan belanghebbende is ter zake van die levering omzetbelasting in rekening gebracht welke hij met betrekking tot de vóór 1 april 1994 aan haar in rekening gebrachte leveringen niet als aftrek in aanmerking heeft genomen. De aangekochte containers zijn vóór 12 april 1994 getest en bij de huishoudens in de gemeente neergezet.<sup>303</sup> Op 12 april 1994 is de gemeente een huurkoopovereenkomst aangegaan voor de hierboven geleverde zaken waarbij de gemeente de zaken aan de BV in huurkoop afgaf tegen een huurkoopsom inclusief btw. Vervolgens heeft de gemeente een contract gesloten met de BV waarbij de BV voor tien jaar de zaken aan de gemeente verhuurt tegen betaling van een jaarlijkse huursom.<sup>304</sup> Op 18 april 1994 begon de gemeente met het inzamelen van het huishoudelijke afval en werden de containers en overige gehuurde zaken in gebruik genomen.<sup>305</sup> In geschil was of de gemeente nog recht op aftrek van btw had na het sluiten van de huurovereenkomst voor de zaken die reeds in gebruik waren genomen door de gemeente. De inspecteur was van mening dat belanghebbende geen recht op aftrek van de voorbelasting had voor zover de zaken reeds in gebruik genomen waren waarin zij handelde als overheid.<sup>306</sup>

Hof Arnhem<sup>307</sup> is van mening dat belanghebbende voorafgaande aan het tijdstip van het sluiten van de huurkoopovereenkomst de zaken reeds in gebruik had genomen voor handelingen die zij als overheid verrichtte. Het Hof vindt dat deze ingebruikname valt op te maken uit het feit dat de duo-containers al uitgezet waren in de gemeente voor 12 april 1994 en dat de duo-containers ook getest waren om deze klaar te maken voor het beoogde gebruik.<sup>308</sup> De HR is van mening dat het testen van een aantal zaken om deze klaar te maken voor het beoogde gebruik niet als ingebruikname van de goederen kan worden aangemerkt. Een belanghebbende neemt de door hem aangeschafte zaken pas in gebruik wanneer hij deze bezigt en niet wanneer hij deze klaarmaakt voor het daadwerkelijke gebruik. De HR is wel van mening dat het uitzetten van de duo-containers bij de huishoudens in de gemeente een vorm van

---

<sup>303</sup> Uitspraak HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, r.o. 3.2

<sup>304</sup> Idem, r.o. 3.4 & 3.5

<sup>305</sup> Idem, r.o. 3.7

<sup>306</sup> Idem, r.o. 3.9

<sup>307</sup> Uitspraak Hof Arnhem 27 september 2004, nr. 02/00225

<sup>308</sup> Uitspraak HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, r.o. 4.2.1

feitelijke beziging is welke vóór 12 april plaatsvond.<sup>309</sup> Volgens het Hof heeft belanghebbende ook ten tijde van het afsluiten van de huurkoop gehandeld als overheidsinstelling omdat de zaken zijn aangeschaft om deze voor overheidshandelen te gebruiken.<sup>310</sup> Volgens de HR staat vast dat de gemeente handelingen verrichtte als ondernemer en dat zonder twijfel kan worden gesteld dat wanneer een publiekrechtelijk lichaam dat niet alleen als overheid maar ook als ondernemer handelt, leveringen tegen vergoeding verricht, deze leveringen moeten worden aangemerkt als economische activiteiten. Uitzondering op bovenstaande zijn de overheidshandelingen in de zin van art. 4 lid 5 Zesde Richtlijn, dan is er sprake van een niet- economische activiteit.<sup>311</sup> Dit is het geval bij de leveringen die door belanghebbende vóór 12 april 1994 in gebruik genomen zijn. De zaken die na het afsluiten van de huurovereenkomst op 12 april 1994 in gebruik zijn genomen, zijn door de gemeente geleverd in de hoedanigheid van ondernemer. De uitspraak van het Hof kan niet in stand gehouden worden en het volgende wordt door de HR geconcludeerd:

*“Ten aanzien van een belanghebbende met betrekking tot de leveringen van zaken die belanghebbende niet heeft gebezigd vóór 12 april 1994, in april 1994 gefactureerde bedragen komt haar recht op aftrek toe over het tijdvak april 1994. Daaraan doet niet af dat belanghebbende deze zaken wellicht heeft gekocht op een tijdstip waarop nog geen sprake was van het mogelijk leveren ingevolge een huurkoopovereenkomst en belanghebbende niet anders van plan was dan de zaken onmiddellijk te bezigen voor overheidshandelen.”<sup>312</sup>*

De gemeente heeft de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting vóór 1 april 1994 niet in aftrek gebracht omdat zij in de veronderstelling was dat zij deze zaken zou gaan gebruiken voor overheidshandelen. Art. 15 lid 4 Wet OB 1968 bepaalt dat de aftrek dient plaats te vinden overeenkomstig de bestemming van de goederen of diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht. De HR bepaalt vervolgens over de in rekening gebrachte omzetbelasting vóór 1 april 1994 het volgende:

*“(…) Voor zover dit zaken betreft die belanghebbende inderdaad niet vóór 12 april 1994 voor zulk handelen is gaan bezigen, heeft, zoals volgt uit hetgeen hiervoor is overwogen, belanghebbende die zaken geleverd als belastingplichtige en mitsdien gebruikt voor belaste handelingen. Ingevolge het bepaalde in artikel 15, lid 4, tweede en vierde volzin, van de Wet heeft belanghebbende op grond hiervan recht op teruggaaf van de voordien niet in aftrek gebrachte belasting. Deze teruggaaf is feitelijk geëffectueerd doordat belanghebbende deze belasting in haar aangifte voor de omzetbelasting betreffende het tijdvak april 1994 onder de in aftrek gebrachte omzetbelasting heeft opgenomen.”<sup>313</sup>*

---

<sup>309</sup> Uitspraak HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, r.o. 4.2.2

<sup>310</sup> Idem, r.o. 4.3.1

<sup>311</sup> Idem, r.o. 4.3.2

<sup>312</sup> Idem, r.o. 4.6

<sup>313</sup> Uitspraak HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, r.o. 4.6

Mijns inziens is uit de conclusie van de HR op te maken dat het moment van de ingebruikname van de goederen of diensten bepalend is voor de gerechtigheid tot aftrek van voorbelasting, ondanks het feit dat de zaken zijn aangekocht met het oogmerk deze te gebruiken voor overheidsactiviteiten.

HvJ EU 16 juli 2015, Nr. C-108/14 & C-109/14 (Larentia en Minerva & Marena)

Deze zaak betreft twee gevoegde zaken, allereerst Larentia en Minerva (C-108/14) en ten tweede Marena (C-109/14). Voor de schriftelijke en mondeling behandeling van de arresten zijn de twee zaken gevoegd.

Larentia & Minerva had als commanditaire vennoot 98% van de aandelen van twee dochterondernemingen (een commanditaire personenvennootschap waarvan de beherende vennoot een beperkte aansprakelijkheid heeft) in haar bezit. Ook verricht belanghebbende, onder bezwarende titel, administratieve en commerciële diensten voor haar dochterondernemingen.<sup>314</sup> De twee dochterondernemingen exploiteerden elk een schip. Om de deelnemingen in haar dochterondernemingen en de door haar verrichtte diensten te kunnen financieren trok belanghebbende kapitaal aan bij een derde. De hierop berustte btw heeft belanghebbende voldaan en deze btw heeft belanghebbende vervolgens volledig in aftrek gebracht.<sup>315</sup> Volgens de Duitse fiscus, het Finanzamt Nordenham, had Larentia & Minerva slechts recht op een aftrek van 22%, aangezien het grootste gedeelte van de in aftrek gebrachte voorbelasting moest worden toegerekend aan het bezit van aandelen in de dochterondernemingen, dit is een niet-economische activiteit waarvoor geen recht op aftrek geldt. Belanghebbende ging tegen het oordeel van de fiscus in beroep maar de nationale rechterlijke instantie, Niedersächsische Finanzgericht, verwierp het beroep. Vervolgens stelde belanghebbende beroep in bij de federale financiële rechter, het Bundesfinanzhof.<sup>316</sup> De verwijzende rechter vraagt zich allereerst af hoe de splitsing moet worden gemaakt in gevallen waarin slechts een gedeelte van de voorbelasting mag worden afgetrokken en ten tweede vraagt de rechter zich af in hoeverre Larentia & Minerva zich kan beroepen op het door hun ingeroepen art. 4 lid 4 van de Zesde richtlijn, welke ziet op de 'btw-groep'. Aangezien personenvennootschappen niet onder deze bepaling kunnen vallen en het vereist dat er een verband van ondergeschiktheid tussen de dochterondernemingen en het overkoepelende orgaan bestaat, vraagt de rechter zich af of dit verenigbaar is met het nationale recht.<sup>317</sup> Het Bundesfinanzhof schorste de zaak en stelde het HvJ EU drie prejudiciële vragen waarvan alleen de eerste vraag relevant is voor dit onderzoek:

---

<sup>314</sup>HvJ EU 16 juli 2015, Nr. C-108/14 & C-109/14 (Larentia en Minerva & Marena), r.o. 7

<sup>315</sup>Idem, r.o. 8

<sup>316</sup> Idem, r.o. 9

<sup>317</sup> Idem, r.o. 10

1. *Welke methode dient te worden gehanteerd voor de berekening van de (pro-rata-)aftrek van de voorbelasting die een holdingvennootschap heeft voldaan over voor haar verrichte diensten in verband met het bijeenbrengen van kapitaal voor de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, wanneer die holdingvennootschap vervolgens (zoals van meet af aan gepland was) ten behoeve van die dochterondernemingen verschillende aan de btw onderworpen diensten verricht?*

De tweede zaak betreft Marena, welke in 2006 haar kapitaal verhoogde en de over de kosten in verband met de verhoging btw afdroeg. In 2006 had belanghebbende ook als holding een deelneming in vier commanditaire scheepvaartvennootschappen verworven. Voor het commerciële beheer ontving zij een vergoeding waarover zij btw verschuldigd was. Belanghebbende bracht vervolgens het gehele btw bedrag (van de kapitaalverhogingskosten) als voorbelasting in aftrek op de verschuldigde btw over haar inkomsten uit deze beheersactiviteiten.<sup>318</sup> De Duitse fiscus, het Finanzamt Hamburg-Mitte, weigerde vervolgens deze aftrek van voorbelasting. Belanghebbende ging tegen deze uitspraak in beroep en dit beroep werd toegewezen. Het Bundesfinanzhof heeft de zaak vervolgens geschorst en het HvJ EU verzocht om een prejudiciële beslissing op dezelfde vragen als in r.o. 11 van arrest C-108/14.

Door middel van de eerste vraag probeert de verwijzende rechter erachter te komen op basis van welke methode de voorbelasting die door een holding is voldaan bij de verwerving van extra kapitaal met het oog op deelnemingen en de diensten moet worden verdeeld tussen de economische en niet-economische activiteiten van deze holding. Wanneer de holdingvennootschap alleen deelnemingen in andere ondernemingen houdt en zij zich niet direct of indirect mengt in het beheer van die ondernemingen heeft zij niet de hoedanigheid van btw-plichtige in de zin van art. 4 van de Zesde Richtlijn en dus ook geen recht op aftrek van de voorbelasting.<sup>319</sup> De aankoop en het bezit van aandelen vormt op zichzelf geen economische activiteit en valt dus buiten de werking van de Zesde Richtlijn. Het HvJ EU merkt in r.o. 19 het volgende op:

*“(…) De loutere verwerving van financiële deelnemingen in andere ondernemingen is immers niet aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam inkomsten uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend- de opbrengst van de deelneming- voortspruit uit de eigendom zelf van de zaak.”*

Wanneer belanghebbende zich ook bezig houdt met het beheer van de vennootschappen waarin zij deelneming heeft is er wel sprake van een economische activiteit in de zin van art. 4 lid 2 van de Zesde Richtlijn, voor zover het handeling betreft die op grond van art. 2 van de richtlijn aan de btw zijn onderworpen, zoals financiële en commerciële diensten.<sup>320</sup> Het HvJ EU geeft in r.o. 26 het volgende aan:

---

<sup>318</sup> HvJ EU 16 juli 2015, Nr. C-108/14 & C-109/14 (Larentia en Minerva & Marena), r.o. 13

<sup>319</sup> Idem, r.o. 18 waarin o.a. ook verwezen wordt naar het arrest Cibo Participations, C-16/00 r.o. 18

<sup>320</sup> Idem, r.o. 21

*“De aftrekregeling van art. 17 lid 5 van de Zesde Richtlijn is enkel bedoeld voor gevallen waarin een belastingplichtige de goederen en diensten zowel gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, met andere woorden goederen en diensten voor gemengd gebruik. De lidstaten mogen enkel deze goederen en diensten een van de aftrekmethode van artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn gebruiken.”*

Aangezien er in r.o. 21 door het HvJ EU is gesproken van een economische activiteit wanneer de holding zich ook inmengt in het beheer van de ondernemingen, heeft belanghebbende recht op art. 17 lid 5 van de richtlijn. Hoe vervolgens een onderscheid moet worden gemaakt tussen de economische en niet-economische activiteiten wordt toegelicht in r.o. 27 en hierin wordt aangesloten bij de visie van het HvJ EU in het *Securenta* arrest<sup>321</sup>:

*“(…) De vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de opzet van deze richtlijn en daarbij een berekeningsmethode moeten bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van de twee activiteiten.”*

En zoals ook uit het *Securenta* arrest bleek worden de lidstaten vrijgelaten in het kiezen van de verdeelsleutel. Het is het Hof niet toegestaan om in plaats van de wetgever van de Unie of van de nationale autoriteiten een algemene methode voor de berekening van het pro rata voor economische en niet-economische activiteiten vast te stellen.<sup>322</sup> Het antwoord op de eerste prejudiciële vraag is als volgt geformuleerd:

*“(…) de kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die dochterondernemingen deelneemt en aldus een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten en de over die kosten voldane btw in beginsel volledig moet worden afgetrokken, tenzij bepaalde in een later stadium verrichte economische handelingen op grond van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld van btw, in welk geval het recht op aftrek enkel kan worden uitgeoefend volgens de regels van artikel 17, lid 5, van deze richtlijn;*

*Ingeval een holding kosten heeft gemaakt voor de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen en zij slechts aan het beheer van bepaalde van deze dochterondernemingen deelneemt en met betrekking tot de andere dochterondernemingen geen economische activiteiten verricht, deze kosten slechts voor een deel kunnen worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten, zodat enkel de btw die is voldaan over de kosten die inherent zijn aan de economische activiteit kan worden afgetrokken. Welk gedeelte van de totale kosten inherent is aan de economische activiteit, wordt bepaald aan de hand van verdeelcriteria die*

---

<sup>321</sup> HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (*Securenta*), V-N 2008/14.20, r.o. 33 en 39

<sup>322</sup> HvJ EU 16 juli 2015, Nr. C-108/14 & C-109/14 (*Larentia en Minerva & Marenava*), r.o. 32

*worden vastgelegd door de lidstaten, die bij de uitoefening van die bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de opzet van de Zesde richtlijn- waarbij het aan de nationale rechter staat om dit te verifiëren- en derhalve in een berekeningsmethode moeten voorzien die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteit en welke deel aan de niet-economische activiteit.”*

#### 5.4.3 Besluit aftrek van omzetbelasting, 25 november 2011

Als antwoord op de uitspraak van het HvJ EU in het *Securenta* arrest vormde de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) op 25 november 2011 het besluit aftrek van omzetbelasting.<sup>323</sup> In dit besluit geeft de Staatssecretaris zijn visie over onder andere de beschrijving van de wijze waarop de aftrek van btw gesplitst dient te worden wanneer de kosten niet direct zijn toe te rekenen aan economische dan wel niet-economische activiteiten. Hieronder worden de onderdelen die zien op deze bovengenoemde splitsing op investeringsgoederen toegelicht. Allereerst moeten de kosten die zien op beide activiteiten verdeeld worden, de zogenaamde splitsing van de niet direct toerekenbare kosten zoals deze behandeld wordt in onderdeel 3.4 van het besluit. Vanwege de niet-economische activiteiten zal dit niet lukken op basis van de omzetverhouding, zoals dit wel mogelijk is bij de splitsing tussen vrijgestelde en belaste prestaties.

##### *Onderdeel 3.4.1: Bij economische en niet-economische handelingen*

*Als de kosten van een ondernemer zowel betrekking hebben op zijn economische handelingen als op zijn niet-economische handelingen moeten deze kosten voor het recht op aftrek van voorbelasting worden gesplitst in een deel waarvoor hij recht heeft op aftrek van voorbelasting en een deel waarvoor hij dat recht niet heeft. Bij de splitsing van dit soort algemene kosten moeten voor al deze kosten verdeelsleutels worden toegepast die een objectief en reëel beeld geven van het gebruik voor economische en niet-economische handelingen (HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, *Securenta*).*

*De vaststelling van de verdeelsleutel is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Bij de verdeelsleutel dient aansluiting te worden gezocht bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, m2, m3, opbrengsten of kosten, onder voorwaarde dat deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de goederen en diensten wordt gemaakt.(...)*

Hiermee sluit de Staatssecretaris aan bij de gedachtegang van het HvJ EU in r.o. 37 en 38 van het *Securenta* arrest, hier geeft het HvJ EU namelijk aan dat er een berekeningsmethode voor de splitsing moet worden gekozen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elke van deze twee activiteiten. Vervolgens moet het recht op aftrek van de voorbelasting beoordeeld worden, dit dient te gebeuren conform de bestemming van de goederen of diensten. De Staatssecretaris herinnert in zijn besluit eraan dat op basis van art. 15, vierde lid, Wet OB

---

<sup>323</sup> Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M



1968 de ondernemer die recht op aftrek van voorbelasting wil hebben aannemelijk moet maken dat hij de door hem aangeschafte goederen en diensten bestemt voor belaste handelingen op het later tijdstip dat hiervoor aan hem btw in rekening wordt gebracht of waarop hij btw verschuldigd wordt.<sup>324</sup> Vervolgens is in het tweede deel van onderdeel 3.5.1 van het besluit het volgende neergelegd over het bestemmen van het gebruik en in 3.5.2 over het bestemmen ten tijde van de eerste ingebruikname:

Onderdeel 3.5.1: Aftrek conform bestemming

*Bij de bestemming gaat het om het door de ondernemer verwachte gebruik van de aangeschafte goederen en diensten. Het verwachte gebruik wordt zo nauwkeurig en objectief mogelijk bepaald. Als het verwachte gebruik niet bekend is op het moment van aanschaf, moet de ondernemer uitgaan van een zo nauwkeurig mogelijke schatting aan de hand van objectief vast te stellen feiten en omstandigheden, waaronder bijvoorbeeld ervaringsgegevens. Als de goederen en diensten niet direct worden gebruikt, vindt aftrek plaats volgens de bestemming. Dat is bijvoorbeeld het geval bij onroerende zaken die op het tijdstip van de aanschaf nog niet worden gebruikt.*

Onderdeel 3.5.2: Aftrek bij eerste gebruik/eerste ingebruikneming

*De omvang van de aftrek van voorbelasting moet opnieuw worden bepaald op het tijdstip waarop de ondernemer de goederen en diensten daadwerkelijk gaat gebruiken. Als het daadwerkelijke gebruik van de goederen en diensten door de ondernemer afwijkt van de bestemming, wordt de aftrek van voorbelasting herzien (art. 15 lid 4 Wet OB 1968).*

*Deze herziening geldt voor de aftrekverdeling tussen belaste en vrijgestelde handelingen en voor de verdeling tussen belaste/vrijgestelde handelingen en het privégebruik van onroerende zaken (zie art. 15 lid 6 Wet OB 1968). Voor het bepalen van de aftrek bij goederen en diensten die de ondernemer zowel voor economische als niet-economische handelingen gebruikt geldt dit correctiemechanisme niet.*

Mijns inziens kan uit deze twee onderdelen opgemaakt worden dat, in de ogen van de Staatssecretaris, op het moment van de aanschaf van de goederen en diensten bepaalt moet worden of deze bestemd zijn voor het verrichten van economische activiteiten, niet-economische activiteiten of beide. Wanneer investeringsgoederen op het moment van aankoop nog niet worden gebruikt dient er een zo nauwkeurig mogelijke schatting gemaakt te worden aan de hand van objectief vast te stellen feiten en omstandigheden. Uit onderdeel 3.5.2 is af te leiden dat op een eenmaal gemaakte splitsing tussen economische en niet-economische activiteiten niet kan worden teruggekomen op het moment van de ingebruikname van de goederen en diensten. In hoofdstuk 4 wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting bij andere goederen dan investeringsgoederen en diensten besproken. Hierin wordt in het tweede deel van 4.3 het volgende geconcludeerd:

---

<sup>324</sup> Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, onderdeel 3.5.1

#### Onderdeel 4.3: Herziening van aftrek voorbelasting na eerste gebruik

*De herziening wordt toegepast bij een wijziging in de verhouding van het gebruik voor handelingen waarvoor de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting (belaste handelingen) en handelingen waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft (vrijgestelde handelingen en privégebruik van een onroerende zaak). Deze herziening geldt niet bij een wijziging in de verhouding tussen het gebruik voor economische en niet-economische handelingen. Deze verdeling wordt vastgesteld op het tijdstip dat omzetbelasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht en kan niet meer worden aangepast.*

In hoofdstuk 5 wordt vervolgens de omvang van de aftrek bij investeringsgoederen besproken en onderdeel 5.2.1 geeft aan dat de omvang voor aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen dezelfde uitgangspunten kent als die voor niet-investeringsgoederen en diensten zoals besproken in hoofdstuk 4. Wanneer er sprake is van zowel het gebruik voor economische activiteiten als het gebruik voor 'andere dan bedrijfsdoelen' kan de ondernemer het goed tot zijn gehele bedrijfsvermogen rekenen en eventuele veranderingen in de verhoudingen tussen deze twee doeleinden kunnen dan wel herzien worden, omdat ze binnen de werkingssfeer van de Btw-Richtlijn vallen. Zoals in 5.2.3 is aangegeven wordt met 'andere dan bedrijfsdoeleinden' niet bedoeld op het gebruik voor handelingen die buiten de werkingssfeer van de Btw-Richtlijn vallen (HvJ 12 februari 2009, zaak C-515/07 (VNLTO)). Hieruit kan naar mijn mening worden opgemaakt dat ook voor investeringsgoederen er geen herziening geldt bij een wijziging in de verhouding tussen het gebruik voor economische en niet-economische handelingen.

Geconcludeerd kan worden dat de herziening van de aftrek van voorbelasting bij zowel investeringsgoederen, als niet-investeringsgoederen en diensten alleen van toepassing is op een wijziging tussen btw-belaste en btw-vrijgestelde handelingen. Op een eenmaal vastgestelde verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten ten tijde van het bestemmen van de goederen of diensten kan niet worden teruggekomen, ook niet ten tijde van de eerste ingebruikname. Wanneer er zich in de loop der jaren veranderingen voordoen in deze verhouding, sluit de toegepaste aftrek van voorbelasting op het moment van bestemmen mogelijk niet meer aan bij het werkelijke recht op aftrek van voorbelasting.

#### 5.4.4 Mogelijke strijdigheid richtlijn en gevolgen voor de fiscale neutraliteit

Naar aanleiding van de uitspraak van het HvJ EU in het *Securenta* arrest behoorde het vaststellen van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten. Het HvJ EU zet deze gedachtegang ook voort in het *Larentia & Minerva* arrest. In Nederland heeft de Staatssecretaris daar op 25 november 2011 gehoor aan gegeven door zijn visie van de juiste methode in dit besluit vast te laten leggen. Ook wordt er in het *Securenta* arrest door het HvJ EU aangegeven dat er bij het stellen van de methoden en criteria rekening gehouden moet worden met het doel en de systematiek van de

richtlijn en dat de lidstaten een objectieve berekeningsmethode moeten kiezen waarbij de gemaakte kosten ook werkelijk toegerekend kunnen worden aan deze activiteiten. In het bijzonder merkt het HvJ EU in r.o. 36 het volgende op:

*“Zoals de advocaat-generaal in punt 47 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moeten de lidstaten bij het nemen van dergelijke maatregelen met name het beginsel van fiscale neutraliteit, waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel is gebaseerd, eerbiedigen.”*

In het besluit geeft de Staatssecretaris aan dat de gekozen verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten op het moment van bestemmen definitief is en hier niet meer op teruggekomen kan worden, zelfs niet op het moment van de eerste ingebruikname. De herzieningscorrectie kan in zijn ogen alleen worden toegepast op de verhouding tussen belast en vrijgesteld gebruik en niet op de verhouding economisch/niet-economische activiteiten. Deze splitsing is in mijn ogen niet correct omdat de splitsing op het moment van bestemmen wordt geschat voor een periode van 5 of 10 jaar bij investeringsgoederen. Er kunnen zich in die jaren (onvoorziene) omstandigheden voordoen waardoor de verhouding tussen economisch en niet-economische activiteiten verandert. Wanneer dat gebeurt kan er geen wijziging meer worden aangebracht en sluit de initieel in aftrek gebrachte voorbelasting niet aan bij de aftrek waar daadwerkelijk recht op is. De belastingplichtige krijgt in dit geval meer of minder aftrek van voorbelasting dan waar hij daadwerkelijk recht op heeft. Dit heeft tot gevolg dat de fiscale neutraliteit niet wordt gewaarborgd. Naar mijn mening kan hieruit geconcludeerd worden dat de Staatssecretaris geen juiste invulling heeft gegeven aan haar beoordelingsbevoegdheid. Ondanks het feit dat de Btw-Richtlijn geen specifieke regels bevat op basis waarvan de splitsing tussen economische en niet-economische activiteiten gemaakt moet worden handelt het Nederlandse besluit toch in strijd met de Btw-Richtlijn. Doordat de Nederlandse Staatssecretaris heeft gekozen voor een definitieve vaststelling op het moment van bestemmen wordt de fiscale neutraliteit niet gewaarborgd en dit is in strijd met het doel en de systematiek van de Btw-Richtlijn.

Daarnaast is het mijns inziens vrij opmerkelijk dat de Staatssecretaris in onderdeel 3.5.2 van het besluit aangeeft dat er op het moment van de eerste ingebruikname geen correctiemogelijkheid kan plaatsvinden in de verhouding tussen de niet-economische en economische activiteiten. Eerder is door de HR in het duo-bakken arrest van 10 oktober 2008 geoordeeld dat ondanks het feit dat de goederen en diensten op het moment van aankoop bestemd zijn voor niet-economische activiteiten het moment van de ingebruikname van de goederen of diensten bepalend is voor de gerechtigheid tot aftrek van voorbelasting. Er kan volgens de visie van de HR in dit arrest dus wel een herziening plaatsvinden op het moment van de eerste ingebruikname, dit in tegenstelling tot het oordeel van de Staatssecretaris in

het besluit. Naar mijn mening had de Staatssecretaris er beter aangedaan hier het oordeel van de HR te volgen en daardoor de fiscale neutraliteit in hogere mate te waarborgen dan dat nu het geval is.

## 5.5 Tussenconclusie

In hoofdstuk 5 zijn de knelpunten van de huidige herzieningsregels besproken waarbij eerst de nadruk gelegd is op de implementatie van de Btw-Richtlijn in de Nederlandse Wet OB 1968. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de Nederlandse herzieningsregels niet voor honderd procent aansluiten bij de herzieningsregels uit de Btw-Richtlijn en dus in strijd zijn met de Btw-Richtlijn. Vervolgens is de herziening op duurzame diensten besproken waarbij art. 190 van de Btw-Richtlijn de mogelijkheid biedt aan de lidstaten om de herziening op duurzame diensten toe te passen. Nederland heeft gekozen hier geen gebruik van te maken, door de 'kan' bepaling is dit niet strijdig met de Btw-Richtlijn maar het verlaagd de fiscale neutraliteit wel. Tot slot is er ingezoomd op de problematiek rondom de splitsing tussen economische en niet-economische activiteiten. Het HvJ EU heeft aangegeven dat de lidstaten vrij zijn in het kiezen van de methoden en het stellen van de criteria waarmee zij deze splitsing maken, mits zij het doel en de systematiek van de richtlijn in het achterhoofd houden en dus de fiscale neutraliteit waarborgen. Als reactie op dit arrest komt de Staatssecretaris in 2011 met een besluit waarin hij zijn visie over de juiste methode neerlegt. Mijns inziens is deze methode van splitsing strijdig met de Btw-Richtlijn omdat deze methode de fiscale neutraliteit niet waarborgt. In hoofdstuk 6 wordt een aanpassing van de herzieningsregels voorgesteld voor zowel de Btw-Richtlijn als de Wet OB 1968 om ervoor te zorgen dat er wordt aangesloten bij het werkelijke gebruik van de goederen/diensten en de fiscale neutraliteit dus gewaarborgd wordt.

## 6. Voorstel tot aanpassingen herzieningsregels

### 6.1 Inleiding

Aan de hand van de besproken knelpunten in hoofdstuk 5 kan geconcludeerd worden dat de herzieningsregels zowel in de Wet OB 1968 als in de Btw-Richtlijn niet optimaal functioneren gezien het achterliggende doel en de systematiek van de btw-heffing. Bij de formulering van de regelgeving is het van belang om de fiscale neutraliteit te waarborgen, aangezien dit één van de belangrijkste beginselen is van het gemeenschappelijke btw-stelsel. In dit hoofdstuk wordt besproken welke eventuele aanpassingen zowel aan de Btw-Richtlijn als aan de Wet OB 1968 naar mijn mening wenselijk zijn. Hierbij wordt per knelpunt bekeken hoe de aanpassing het beste kan worden vormgegeven in het licht van de systematiek en het doel van het gemeenschappelijk btw-stelsel.

### 6.2 Mogelijke aanpassingen herzieningsregels Btw-Richtlijn

In deze paragraaf wordt gekeken welke regels in de Btw-Richtlijn een aanpassing nodig hebben om de knelpunten, zoals besproken in hoofdstuk 5, weg te nemen, zodat de fiscale neutraliteit beter wordt gewaarborgd. Allereerst wordt de regelgeving met betrekking tot de herziening op investeringsdiensten besproken en vervolgens wordt de splitsing tussen economische en niet-economische activiteiten behandeld.

#### 6.2.1 Aanvang herzieningstermijn art. 187 Btw-Richtlijn

De Btw-Richtlijn benoemt in art. 187 het tijdstip waarop de herzieningstermijn op investeringsgoederen dient in te gaan. Voor zowel roerende als onroerende zaken kent art. 187 Btw-Richtlijn twee mogelijke aanvangstijdstippen welke volgen uit lid 1:

*“Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.”*

Volgens Merx en Verbaan<sup>325</sup> wordt er in de Btw-Richtlijn uitgegaan van een directe ingebruikname op het moment van verkrijging. Ik deel de gedachtegang van Merx en Verbaan aangezien er geen bepaling is opgenomen waaruit valt af te leiden dat het aftrekrecht op het moment van bestemmen dient te worden vastgesteld. Ook wordt in art. 185 Btw-Richtlijn aangegeven dat de herziening gaat lopen in het jaar van verkrijging of vervaardiging van de goederen, wanneer niet wordt uitgegaan van een directe ingebruikname zou dit kunnen betekenen dat de herzieningstermijn al is verstreken voordat het goed

---

<sup>325</sup> M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97, onderdeel 3.2

daadwerkelijk in gebruik genomen wordt.<sup>326</sup> Dit kan mijn inziens niet de bedoeling zijn aangezien hiermee de in aftrek gebrachte btw niet in overeenstemming is met het werkelijke gebruik, wat tot gevolg heeft dat de fiscale neutraliteit niet gewaarborgd wordt. Het uitgangspunt van de Btw-Richtlijn dat het jaar van aanschaf en het jaar van de eerste ingebruikname altijd samenvallen bij investeringsgoederen is naar mijn mening niet correct. Om de fiscale neutraliteit te waarborgen en te zorgen dat het aftrekrecht aansluit bij het werkelijke gebruik van de goederen dient eerst (net zoals in art. 15 lid 4 Wet OB 1968) in art. 173 Btw-Richtlijn het volgende als extra lid te worden opgenomen:

*“ De aftrek van voorbelasting dient overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten te worden bepaald op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt of in rekening wordt gebracht. Wanneer de bestemming nog niet met zekerheid vast te stellen is dient een reële schatting van het te verwachten gebruik gemaakt te worden.”*

Vervolgens moeten de herzieningsregels van art. 187 Btw-Richtlijn mijns inziens als volgt worden aangepast:

*Lid 1: “Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van ten minste vijf volle jaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.”*

*Lid 2: “Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de BTW op de investeringsgoederen. De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van bestemmen, zoals in art. 168 is neergelegd, hebben voorgedaan.*

Naar mijn mening wordt door de wijziging van de bovengenoemde artikelen de verwarring weggehaald en de neutraliteit gewaarborgd. Op het moment dat de belasting in rekening wordt gebracht of verschuldigd is dienen de goederen of diensten bestemd te worden voor belaste of vrijgestelde prestaties en op basis hiervan wordt het aftrekrecht bepaald. Meestal vormt deze bestemming een schatting, omdat het gebruik nog niet met zekerheid vaststaat. De aftrek van voorbelasting zorgt ervoor dat de heffing van de btw op goederen en diensten strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zodat de neutraliteit wordt gewaarborgd. Dit kan alleen wanneer het recht op aftrek van voorbelasting volledig en onmiddellijk wordt verleend anders kan het voorkomen dat de belastingplichtige de btw moet voorfinancieren en dit zorgt vervolgens niet voor een waarborging van de fiscale neutraliteit.<sup>327</sup> Aan het einde van het jaar van de eerste ingebruikname vindt de herziening

---

<sup>326</sup> M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, Herzie?!, WFR 2014/97, onderdeel 3.2

<sup>327</sup> A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de Btw, 16.3 Herziening van het recht op aftrek van voorbelasting, FM. Nr. 133, 2009/16.3

plaats voor een vijfde deel of het overeenkomstige deel bij een verlening van de herzieningsperiode. Doordat er gebruik gemaakt wordt van een partiële herziening ook in het jaar van de eerste ingebruikname wordt de fiscale neutraliteit het meest gewaarborgd. Zoals reeds geconcludeerd kan het belaste gebruik voor de resterende herzieningsperiode, waarvoor recht op aftrek wordt geclaimd, niet gegarandeerd worden op het moment van de eerste ingebruikname.

## 6.2.2 Herziening op investeringsdiensten

Zoals reeds behandeld in sub paragraaf 5.3.1 heeft de EC op 16 maart 2005 het Rationaliseringsvoorstel gepubliceerd en dit voorstel werd op 13 augustus 2006 aangenomen als richtlijn. Dit voorstel strekt ertoe de Zesde Richtlijn te wijzigen en hierdoor de mogelijkheid te bieden aan de lidstaten om snel wettelijk sluitende maatregelen te treffen om ontduiking en ontwijking van de btw te bestrijden. In de considerans wordt het volgende opgemerkt over een herziening op investeringsdiensten:

*"(...) Hoewel het logisch lijkt dat diensten boven een bepaalde waarde, waarvan gedurende langere tijd door een onderneming gebruikt wordt gemaakt, op vergelijkbare wijze worden behandeld als goederen, is dit niet uitdrukkelijk bepaald in de huidige richtlijn.(...)"<sup>328</sup>*

Een aantal lidstaten hebben als gevolg hiervan art. 20 lid 2 en 3 van de Zesde Richtlijn (thans art. 187 en 188 Btw-Richtlijn), niet toegepast op investeringsdiensten. De EC was zich ervan bewust dat door de zogenaamde 'kan bepaling' de mogelijkheid tot belastingontwijking geopend was.<sup>329</sup> In de considerans verduidelijkt de EC nogmaals dat de voorgestelde wijziging ertoe strekt diensten voor de herziening van de aftrek van de voorbelasting als investeringsgoederen te behandelen, mits zij vergelijkbare karakteristieken vertonen als investeringsgoederen.<sup>330</sup> De Commissie geeft in de toelichting op haar voorstel het volgende aan:

*"(...)Gelet op de talrijke veranderingen die ontwijkingregelingen ondergaan in reactie op tegenmaatregelen, laat het voorstel de lidstaten bovendien enige speelruimte om de maatregelen aan te passen aan hun specifieke nationale situatie. Zo kunnen zij, nadat ze ervoor gekozen hebben de regel toe te passen, die toepassing beperken tot hun specifieke probleem met btw-ontduiking of -ontwijking.(...)De Commissie meent dat deze aanpak, waarbij de reikwijdte van de derogatie wordt afgebakend en zij binnen de gestelde grenzen flexibel kan worden toegepast, het meest passende antwoord is op de geconstateerde algemene problemen die oplossingen op maat vereisen.(...)"<sup>331</sup>*

---

<sup>328</sup> Toelichting voorstel Europese Commissie EU 16 maart 2005, COM(2005)89, blz. 8

<sup>329</sup> idem

<sup>330</sup> idem

<sup>331</sup> Idem, blz. 4

Hieruit kan mijn inziens worden afgeleid dat de EC bewust heeft gekozen voor deze 'kan bepaling' om een zo effectief en efficiënt mogelijk resultaat van bestrijding te bereiken. Uiteindelijk is deze 'kan bepaling' opgenomen in art. 190 Btw-Richtlijn:

*"Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191, kunnen de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen."*<sup>332</sup>

Er bestaat naar mijn mening geen enkele twijfel over de gedachtegang en het doel van de EC ten aanzien van de investeringsdiensten en de herziening van de aftrek van voorbelasting op deze diensten. Toch dient art. 190 Btw-Richtlijn naar mijn mening gewijzigd te worden in een dwingende bepaling, zodat de mogelijkheid tot belastingontwijking wordt verkleind aangezien niet alle situaties kunnen worden opgelost door middel van het leerstuk misbruik van recht. Net als Van Kesteren<sup>333</sup> ben ik van mening dat slechts met uiterste voorzichtigheid met dit leerstuk moet worden omgegaan. Het toepassen van de wet op een andere manier dan deze zelf voorschrijft dient volgens Van Kesteren met uiterste terughoudendheid te worden gedaan in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige.<sup>334</sup>

Het niet toepassen van art. 190 Btw-Richtlijn zorgt naast de mogelijkheid tot belastingontwijking ook voor een verstoring van de fiscale neutraliteit van het btw-stelsel. Dit komt omdat de investeringsdiensten met een bepaalde waarde en voor een langere periode worden gebruikt, niet voor meerdere jaren worden gevolgd voor de aftrek van de voorbelasting. Wanneer de Btw-Richtlijn de lidstaten verplicht de herzieningsregels ook toe te passen op investeringsdiensten zal de initieel in aftrek gebrachte voorbelasting op het moment van bestemmen beter aansluiten bij het werkelijke recht op aftrek en zal er hierdoor minder cumulatie van belasting plaatsvinden. Ook wordt er sinds de invoering van de Zesde Richtlijn gestreefd naar een volledig geharmoniseerd Europees btw-stelsel, wat tot op heden niet is gelukt. De wijziging van de 'kan bepaling' in een dwingende bepaling zorgt er naar mijn mening voor dat we een stap dichterbij het geharmoniseerde btw-stelsel komen. Art. 190 Btw-Richtlijn dient als volgt aangepast te worden:

*"Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191, dienen de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen te beschouwen."*<sup>335</sup>

---

<sup>332</sup> Art. 190 Btw-Richtlijn

<sup>333</sup> H.W.M. van Kesteren, Halifax en het balanceren op de rand van de rechtsregel, WFR 2006/367, samenvatting

<sup>334</sup> idem

<sup>335</sup> Art. 190 Btw-Richtlijn



### 6.2.3 Splitsing economische en niet-economische activiteiten

In het *Securenta* arrest is door het HvJ EU geconcludeerd dat de het kiezen van de methode en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort. Zij moeten objectief weergeven welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van beide activiteiten, daarbij de systematiek van de wet in ogenschouw nemen. Er wordt in dit arrest niet geoordeeld dat de huidige tekst van de herzieningsregels in de Btw-Richtlijn niet correct is. In mijn ogen is duidelijk dat belastingplichtige op basis van de hieronder geformuleerde artikelen alleen recht heeft op aftrek van voorbelasting op aangekochte goederen of diensten voor zover deze goederen of diensten in een later stadium worden gebruikt voor belaste prestaties. En dat dit aftrekrecht jaarlijks getoetst moet worden is ook af te leiden uit de onderstaande regelgeving. Alleen de methode van splitsing tussen gemaakte kosten die worden gebruikt voor niet-economische en economische activiteiten is in het geding in dit arrest. In art. 173 Btw-Richtlijn is de evenredige aftrek bepaald en het eerste lid luidt als volgt:

*“Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).”*

In art. 175 Btw-Richtlijn wordt vervolgens de vaststelling van het aftrekbare gedeelte besproken en in lid 3 is het volgede neergelegd:

*“De aftrek die op grond van de voorlopige aftrek heeft plaatsgevonden, wordt herzien nadat voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld.”*

Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 van de Btw-Richtlijn de herzieningsregelgeving besproken. Art. 184 Btw-Richtlijn vormt de basis van de herzieningsregels en deze luidt als volgt:

*“De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”*

Op basis van de tekst uit de richtlijn acht ik het mogelijk dat de herzieningsregels een correctiemechanisme vormen voor het gebruik van de goederen of diensten voor economische en niet-economische activiteiten. Nergens is uit de bovengenoemde artikelen af te leiden dat deze artikelen alleen zien op economische activiteiten. In art. 173 Btw-Richtlijn wordt gesproken over handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Tot die laatste categorie behoren zowel de vrijgestelde economische activiteiten, als de niet-economische activiteiten.

Naar mijn mening kan geconcludeerd worden dat de tekst uit de Btw-Richtlijn, voor situaties waarbij op het moment van de eerste ingebruikname het gebruik van de goederen bestemd is voor zowel economische als niet-economische activiteiten, duidelijk en helder geformuleerd is waardoor het niet wenselijk is om de hierboven genoemde artikelen aan te passen. Doordat in mijn ogen de aftrek van voorbelasting jaarlijks getoetst wordt en de herzieningsregels ook zien op de verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten vindt er geen cumulatie van belasting plaats, hierdoor wordt de fiscale neutraliteit gewaarborgd. In het *Securenta* arrest wordt door het HvJ EU de mogelijkheid aan de lidstaten geboden om de methode en criteria voor een verdeling van de betaalde voorbelasting die ziet op het gebruik van economische en niet-economische activiteiten zelf vast te stellen, mits er rekening wordt gehouden met het doel en de systematiek van de richtlijn. Deze uitspraak van het HvJ EU kan in mijn ogen als aanvulling op de hierboven besproken wettekst worden gezien.

In situaties waarbij op het moment van bestemmen en ten tijde van de eerste ingebruikname de investeringsgoederen alleen gebruikt worden voor niet-economische activiteiten, vindt er op grond van art. 173 Btw-Richtlijn geen evenredige aftrek van voorbelasting plaats. Vervolgens zullen op deze investeringsgoederen de herzieningsregels van art. 184 Btw-Richtlijn en verder niet van toepassing zijn omdat er geen initieel aftrekrecht heeft bestaan. Naar mijn mening is het wenselijk om deze investeringsgoederen ook te volgen gedurende de genoemde herzieningstijd in art. 187 Btw-Richtlijn. Aangezien dit op basis van de huidige regelgeving niet kan acht ik de toevoeging van een tweede lid aan art. 184 Btw-Richtlijn noodzakelijk. Deze luidt als volgt:

*Lid 2: "De herzieningsregels dienen ook toegepast te worden op investeringsgoederen waarop de belastingplichtige oorspronkelijk geen recht op aftrek van voorbelasting had omdat de investeringsgoederen door die belastingplichtige alleen gebruikt werden voor niet-economische activiteiten waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat."*

### 6.3 Mogelijke aanpassingen herzieningsregels Wet OB 1968

Nederland heeft de gestelde richtlijnen van de EEG sinds 1969 geïmplementeerd door de Wet op de Omzetbelasting 1968 te introduceren. De herzieningsregels in de Wet OB 1968 dienen gelijk te zijn aan de regels in de Btw-Richtlijn, maar zoals besproken in paragraaf 5.2 is dit op bepaalde vlakken niet het geval. Achtereenvolgens wordt in dit hoofdstuk gekeken naar de mogelijke wijzigingen van de Nederlandse wetgeving om deze allereerst richtlijn conform te maken, ten tweede om ervoor te zorgen dat de herziening op diensten mogelijk is, waardoor de fiscale neutraliteit wordt gewaarborgd. Tot slot wordt gekeken of de aanpassing tot splitsing van economische en niet-economische activiteiten kan zorgen voor het waarborgen van de fiscale neutraliteit.

### 6.3.1 Toegepaste implementatie van de Btw-Richtlijn

Zoals in sub paragraaf 5.2.1 is besproken zijn de herzieningsregels in de Wet OB 1968 op een aantal punten in strijd met de Btw-Richtlijn. In deze sub paragraaf wordt gekeken hoe de Nederlandse wetgeving moet worden aangepast om de herzieningsregels weer richtlijnconform te krijgen.

#### 6.3.1.1 Herziening in één keer bij investeringsgoederen

De herziening in één keer in het jaar van de ingebruikname van het investeringsgoed, zoals die in art. 15 lid 4 Wet OB 1968 wordt voorgeschreven is, zoals geconcludeerd in sub paragraaf 5.1.3, in strijd met de Btw-Richtlijn. Naar aanleiding van de verschillende uitspraken van het HvJ EG/EU en de achterliggende gedachten van de Btw-Richtlijn, zoals het fiscale neutraliteitsbeginsel, kan worden afgeleid dat deze herziening geen neutraliteit van de belastingdruk verzekert. Het belaste gebruik voor de resterende herzieningsperiode, waarvoor recht op aftrek wordt geclaimd, kan niet gegarandeerd worden op het moment van de eerste ingebruikname.

Mijn inziens moet art. 15 lid 4 Wet OB 1968 aangepast worden, zodat de regelgeving wel richtlijnconform is. In art. 187 Btw-Richtlijn waarin de herzieningsregels voor de investeringsgoederen zijn neergelegd wordt, zoals besproken is in sub paragraaf 6.2.1, naar mijn mening geacht dat de investeringsgoederen in het jaar van aanschaf of vervaardiging meteen in gebruik worden genomen. Aangezien dit zeker niet altijd het geval is, moet er in die sub paragraaf een voorstel tot aanpassing worden neergelegd. Op basis van dit voorstel wordt het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip van de verschuldigdheid van de belasting bepaald, overeenkomstig met de (geschatte) bestemming van de goederen en diensten. Vervolgens vindt de herziening in het jaar van de eerste ingebruikname partieel plaats.

In art. 15 lid 4 Wet OB 1968 is bepaald dat de aftrek van de voorbelasting overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten moet plaatsvinden op het moment dat de belasting wordt verschuldigd of in rekening wordt gebracht. Vervolgens luidt dit artikel als volgt:

*“(…)Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken blijkt dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de teveel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd. De te weinig afgetrokken belasting wordt aan hem op verzoek teruggegeven.”*

Het is naar mijn mening bevorderlijk voor de fiscale neutraliteit dat op het moment van de eerste ingebruikname van de goederen en diensten er een correctie van het recht op aftrek wordt gemaakt. Dit recht op aftrek mag op basis van de Btw-Richtlijn niet voor het volledige bedrag plaatsvinden maar dient partieel te zijn. Vandaar dat mijn voorstel tot aanpassing van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 als volgt luidt:

*“(…)Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken blijkt dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt het recht op aftrek van voorbelasting aan het einde van dat eerste jaar herzien. Deze herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek van voorbelasting die zich in het jaar van de ingebruikname hebben voorgedaan ten opzichte van het moment van bestemmen. Bij investeringsgoederen dient er een partiële herziening plaats te vinden overeenkomstig de regels van art. 13 Uitv. Besch. OB 1968. Bij niet-investeringsgoederen en diensten kan worden aangesloten bij de herziening van art. 12 Uitv. besch. OB 1968.”*

Vervolgens dient art. 13 van de Uitv. Besch. OB 1968 als volgt gewijzigd te worden zodat de partiële herzieningsregels uit dit artikel ook in het jaar van de eerste ingebruikname van toepassing zijn:

*Lid 2: “Met betrekking tot onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van tien boekjaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.”*

*Lid 3: “Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde roerende zaken wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van vijf boekjaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.”*

Doordat de partiële herziening ingaat in het jaar van de eerste ingebruikname heeft dit artikel betrekking op art. 15 lid 4 Wet OB 1968. Op bovengenoemde manier wordt de fiscale belastingdruk het meest gewaarborgd, doordat het beste wordt aangesloten bij het jaarlijks werkelijke gebruik van de goederen en diensten. Ook is art. 15 lid 4 Wet OB 1968 nu niet meer strijdig met de Btw-Richtlijn, omdat de herziening in één keer plaats heeft gemaakt voor de partiële herziening.

### 6.3.1.2 Moment van aanvang herzieningsperiode

Allereerst wordt gekeken naar de aftrek van voorbelasting bij gemengd gebruik van diensten en niet-investeringsgoederen welke in de richtlijn is vastgelegd in art. 175 lid 3 Btw-Richtlijn. De richtlijn gaat er vanuit dat het eerste gebruik samenvalt met het moment van aankoop of vervaardiging van de niet-investeringsgoederen en diensten. Volgens de regelgeving van de Btw-Richtlijn is het daarom overbodig dat er bij niet-investeringsgoederen en diensten een herziening plaatsvindt op het moment van de eerste ingebruikname. Naar mijn mening is deze visie juist en is het overbodig om een herziening op het moment van de eerste ingebruikname te laten plaatsvinden bij het gemengde gebruik van niet-investeringsgoederen en diensten.

In de voorgaande sub paragraaf is het voorstel tot aanpassing van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 neergelegd, waarin een herziening alleen nog plaatsvindt aan het einde van het jaar van de eerste ingebruikname en niet meer op het moment van de eerste ingebruikname. Lid 2 van art. 12 Uitv. Besch. Wet OB 1968 kan daarom mijns inziens verwijderd worden. Naar mijn mening dienen de huidige leden 2 en 3 gewijzigd te worden in:

*Lid 2 : “De voorlopige aftrek van voorbelasting voor een bepaald jaar is gelijk aan de aftrek die op grond van de handelingen van het voorgaande jaar is berekend. Wanneer het recht op aftrek afwijkt van het aftrekrecht op het moment van bestemmen van de diensten en niet-investeringsgoederen, dient er een herziening plaats te vinden bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het voorgaande jaar op basis van de gegevens van het gehele jaar.”*

*Lid 3: “De aftrek die op grond van de voorlopige aftrek heeft plaatsgevonden, wordt herzien nadat voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld.”*

Door deze aanpassingen is art. 12 Uitv. Besch. Wet OB 1968 in lijn met art. 175 Btw-Richtlijn en is de strijdigheid opgeheven.

In sub paragraaf 5.2.3.2 is aangegeven dat door een dispariteit in het moment van aanvang van de herzieningsperiode bij investeringsgoederen, art. 188 Btw-Richtlijn en art. 13a Uitv. Besch. Wet OB 1968 in dezelfde situaties tot andere resultaten leiden. Dit levert geen strijdigheid met de Btw-Richtlijn op maar zorgt wel voor een verschillende behandeling van dezelfde belastingplichtigen in dezelfde situaties waardoor de fiscale neutraliteit niet wordt gewaarborgd. Door het voorstel tot aanpassingen die ik in sub paragraaf 6.2.1 heb voorgesteld is dit probleem getackeld en wordt de neutraliteit weer gewaarborgd. De aanvang van de herzieningstermijn vindt hierdoor zowel in de Btw-Richtlijn, als in de Wet OB 1968 plaats op het moment van de ingebruikname van de goederen.

### 6.3.1.3 Looptijd herzieningstermijn investeringsgoederen

Zoals besproken in paragraaf 5.2.2 sluit de Nederlandse herzieningsregelgeving van art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 niet volledig aan bij art. 187 van de Btw-Richtlijn. De herzieningstermijn in de Nederlandse wetgeving is veelal korter dan die in de Btw-Richtlijn wordt gehanteerd. Dit komt doordat in Nederland het jaar van de eerste ingebruikname telt als eerste herzieningsjaar en daarop nog vier of respectievelijk negen boekjaren het investeringsgoed wordt gevolgd. Uit de jurisprudentie is op te maken dat met ‘volle jaren’, zoals neergelegd in art. 187 van de richtlijn een periode van twaalf maanden wordt bedoeld. Zoals eerder geconcludeerd heeft de wetgever van de Btw-Richtlijn geen duidelijk en nauwkeurige bewoording gekozen in de desbetreffende regeling, maar wordt met ‘volle jaren’ een periode van twaalf maanden bedoeld. Doordat de Nederlandse wetgever heeft gekozen voor de term ‘boekjaar’ en dit een periode langer dan twaalf maanden kan zijn

omdat de financiële verslaggeving wordt gevolgd, is dit in strijd met de Btw-Richtlijn. Ondanks de tweedeling van de term 'jaar' in art. 187 van de Btw-Richtlijn ben ik van mening dat Nederland de term 'boekjaar' uit art. 12 en 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 moet vervangen voor de term 'jaar' (twaalf maanden), zodat de regelgeving weer in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn. In de sub paragraaf 6.3.1.1 is al een voorstel neergelegd waardoor de looptijd van de herzieningstermijn in art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 ten minste vijf boekjaren bedraagt in plaats van vier. Nu hoeft alleen dit voorstel nog aangepast te worden door de term 'boekjaar' te vervangen voor 'volle jaar'. Art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 luidt dan als volgt:

*Lid 2: "Met betrekking tot onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van tien volle jaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het jaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat betreffende jaar."*

*Lid 3: "Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde roerende zaken wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van vijf volle jaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat jaar."*

Voor art. 12 Uitv. Besch. Wet OB 1968 waarin de aftrek van voorbelasting bij gemengd gebruik van diensten en niet-investeringsgoederen is neergelegd, is in sub paragraaf 6.3.1.2 al een voorstel neergelegd zodat dit artikel in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn. Om ervoor te zorgen dat iedereen gelijk behandeld wordt en de fiscale neutraliteit hierdoor wordt gewaarborgd is ook in dit voorstel de term 'boekjaar' vervangen voor de term 'vol jaar'. Wanneer Nederland haar wetgeving niet aanpast en de term boekjaar (langer of korter dan twaalf maanden) blijft hanteren zullen de belastingplichtigen verschillend behandeld worden aangezien de herziening niet in gelijke termijnen zal plaatsvinden. Dit tast de neutraliteit tussen de belastingplichtigen aan.

### 6.3.2 Herziening op investeringsdiensten

Dat Nederland geen gebruik maakt van de 'kan bepaling' uit art. 190 Btw-Richtlijn is reeds besproken. Om beter bij het gebruik van diensten aan te sluiten, cumulatie van belasting te voorkomen en hierdoor de fiscale neutraliteit te waarborgen, dient naar mijn mening de Nederlandse wetgever de desbetreffende regelgeving aan te passen. Gelet op het voorstel wat in 6.2.2 is toegelicht, is het mijns inziens beter voor de neutraliteit en de harmonisatie wanneer de Btw-Richtlijn de herzieningsregels op

investeringsdiensten dwingend maakt. Hierdoor zou de Nederlandse wetgever genoodzaakt zijn om de herziening op investeringsdiensten toe te staan, om niet in strijd met de Btw-Richtlijn te handelen.

### 6.3.2.1 Definitie investeringsdienst

In arrest Vof X is door het HvJ EU geoordeeld dat het bij investeringsgoederen niet alleen gaat om een geheel nieuw vervaardigd goed, maar dat het ook kan gaan om een goed dat een zekere mate van zelfstandigheid en herkenbaarheid heeft en blijft behouden na het aanbrengen van een ander goed. Zoals behandeld in sub paragraaf 5.3 moet er bij verbouwingswerkzaamheden een onderscheid gemaakt worden tussen werkzaamheden waarbij het dienstonelement (bijvoorbeeld schilderwerkzaamheden) overheerst en verbouwingswerkzaamheden (aanbouw of dakkapel) waarbij een goed wordt aangebracht op een ander goed zoals opgenomen in art. 3 lid 1 onderdeel f Wet OB 1968. Als oplossing zou volgens Van der Paardt gekeken kunnen worden naar de prijs die door de opdrachtgever betaald wordt voor de dienst (manuren) en hier kan vervolgens uit afgeleid worden of de dienst onderdanig is aan de levering of andersom.

Volgens D.B. Bijl<sup>336</sup> zorgt het niet toepassen van de herzieningsregels op duurzame diensten voor een onwenselijk resultaat omdat bijvoorbeeld verbouwingen van zeer grote omvang en duur kunnen zijn. Deze kosten dienen in mijn ogen daarom geactiveerd te worden op de balans. Volgens onder andere Bijl en Van der Paardt<sup>337</sup> kan de heffing van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting relevant zijn om een onderscheid te maken voor de btw-heffing. De afschrijving in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting maakt een onderscheid tussen onderhouds- en verbeteringskosten. Alleen bij een verbetering, waarbij de kosten geactiveerd worden op de balans en afschrijving plaats vindt over de kosten, kan sprake zijn van een investeringsgoed.<sup>338</sup> Onderhoudskosten worden gedaan om onroerende goederen in hun oude staat te herstellen en deze kosten worden in beginsel niet geactiveerd en hierdoor kunnen dit ook geen investeringsdiensten zijn, enkele uitzonderingen bij aanzienlijk onderhoud daargelaten. In art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 wordt voor de beoordeling van investeringsgoederen ook aangesloten bij de afschrijvingsregels van de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de verbeteringskosten die als investeringsdienst aangemerkt dienen te worden een zekere mate van zelfstandigheid en herkenbaarheid moeten hebben en behouden moeten blijven na het aanbrengen van een ander goed. De definitie van een investeringsgoed is in art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 in lid 1 neergelegd. Naar mijn mening dient de Nederlandse wetgever dit lid uit te breiden met een onderdeel c wat als volgt luidt:

---

<sup>336</sup> D.B. Bijl, De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed, Deventer: Kluwer 1990

<sup>337</sup> HR 12 juli 2013, nr. 12617bis, FED 2014/5, noot R.N.G. van der Paardt, pagina 5

<sup>338</sup> HR 12 juli 2013, nr. 12617bis, FED 2014/5, noot R.N.G. van der Paardt, pagina 5

*Lid 1 onderdeel c: “ investeringen in roerende zaken en onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, welke een zekere mate van zelfstandigheid en herkenbaarheid hebben en waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.”*

Door deze uitbreiding van dit lid worden investeringsdiensten, welke de kenmerken kennen van art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. Wet OB 1968 als afzonderlijk in aanmerking genomen voor de aftrek van de voorbelasting.

Vervolgens dient er gekeken te worden of de investeringsdienst betrekking heeft op roerende of onroerende zaken om te bepalen wat de herzieningstermijn zal zijn voor de investeringsdienst.

### 6.3.2.2 Roerend of onroerend investeringsgoed

Vervolgens is het voor de herzieningsperiode noodzakelijk om te weten of de investeringsdienst wordt beschouwd als een roerende of onroerende investering. Er kan gekozen worden om aan te sluiten bij het investeringsgoed waarin je door middel van de investeringsdienst investeert. Dit levert naar mijn mening niet het gewenste effect op. Er dient, naar mijn mening, gekeken te worden waaruit de herzieningsdienst bestaat. Er zijn verschillende arresten geweest door het HvJ EU waarin wordt aangegeven wat de kenmerken zijn van een roerend c.q. onroerend goed. Op 17 mei 2001 oordeelde het HvJ EG in de zaak Fischer Brandenstein<sup>339</sup> dat de verhuur van cv-ketels, boilers<sup>340</sup> en geisers voor de btw-heffing moet worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken. Hierin wordt geoordeeld dat deze goederen, die na installatie in een onroerende zaak, hun fysieke en economische eigenschappen zijn verloren, hierdoor bestanddelen van de onroerende zaak vormen en dit leidt tot een waardevermeerdering van de onroerende zaak.<sup>341</sup> Vaak is er sprake van dat het goed pas in werking treedt nadat het is geïnstalleerd in of aan het gebouw. Ook oordeelde het HvJ EG over de kwalificering als roerend of onroerend goed op 16 januari 2003 in de zaak Maierhofer<sup>342</sup> :

*“(…) De verhuur van een uit prefab elementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst, moet worden aangemerkt als de verhuur van onroerend goed in de zin van art. 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, zelfs indien dit gebouw na het verstrijken van de huurovereenkomst moet worden verwijderd en opnieuw dient te worden gebruikt op een ander stuk grond.(…)”*

---

<sup>339</sup> HvJ 17 mei 2001, nr. C-322/99 & C-323/99 (Fischer Brandenstein),

<sup>340</sup> Exclusief keuken boilers

<sup>341</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB201/1686M, Stcrt. 2013, 26851, V-N 2013/54.15

<sup>342</sup> HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123



Hieruit kan worden opgemaakt dat wanneer er sprake is van een goed dat niet makkelijk gedemonteerd of verplaatst kan worden en met de grond verbonden is, dit goed moet worden aangemerkt als onroerend goed. In het arrest over de exploitatie van een woonboot waarin een restaurant was gevestigd, met bijbehorende aanlegsteiger en ligplaats oordeelde het HvJ EG op 15 november 2012<sup>343</sup> het volgende:

*“Art. 13, B, sub b, van de Zesde Richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen de verhuur omvat van een woonboot, met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, die aan de oever en bodem van een rivier is vastgemaakt met kabels die niet gemakkelijk kunnen worden losgemaakt, op een afgebakende en identificeerbare ligplaats in het rivierwater ligt en blijkens bewoording van de huurovereenkomst uitsluitend bestemd is om aldaar duurzaam te worden gebruikt als restaurant/discotheek. Die verhuur is één enkele vrijgestelde prestatie waarbij geen onderscheid hoeft te worden gemaakt tussen de verhuur van de woonboot en de verhuur van de aanlegsteiger.(...)”*

Naar mijn mening moet met de inachtneming van de bovengenoemde oordelen van het HvJ EG en het besluit van de Staatssecretaris van 19 september 2013, bepaald worden of sprake is van een onroerend, dan wel een roerend investeringsgoed.

Vervolgens dient voor de herzieningstermijn van de investeringsdienst een nieuw lid opgenomen te worden in art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968. Mijn voorstel is om het huidige lid 4 te veranderen in lid 5 en een nieuw lid 4 toe te voegen, wat als volgt luidt:

*Art. 13 lid 4: “Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel c, bedoelde investeringen dient beoordeeld te worden of de investering roerend (onderdeel b) dan wel onroerend (onderdeel a) van aard is. Vervolgens dient, afhankelijk van de soort investering, de herzieningstermijn uit de leden 2 of 3 te worden toegepast.”*

Door de bovengenoemde aanpassingen vindt er wel een herziening plaats op de aftrek van voorbelasting bij investeringsdiensten. Voor de aanpassing van deze artikelen heeft de wetgever geen toestemming nodig van de EC, omdat op grond van art. 190 Btw-Richtlijn deze herziening al wordt toegestaan.

### 6.3.3 Splitsing economische en niet-economische activiteiten

Allereerst worden in art. 11 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 de splitsingsregels voor de aftrek van voorbelasting, zoals deze is neergelegd in art. 15 Wet OB 1968, besproken. Art. 11 lid 1 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 luidt:

---

<sup>343</sup> HvJ EG 15 november 2012, nr. C-532/11 (Susanne Leichenich)

*“De aftrek van de in artikel 15 van de wet bedoelde belasting (voorbelasting) geschiedt, ingeval de ondernemer zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat als handeling verricht waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat (waaronder begrepen zowel handelingen die zijn vrijgesteld van omzetbelasting als handelingen die als niet-economische handelingen onbelast zijn), met inachtneming van het volgende: (...)*

*c. met betrekking tot goederen en diensten die zowel voor de onder a (gebruik voor belaste handelingen) als voor de onder b (gebruik voor niet-belaste handelingen) bedoelde handelingen worden gebruikt, komt voor aftrek in aanmerking het gedeelte van de voorbelasting dat in dezelfde verhouding staat tot die belasting als het totaal van de vergoedingen voor de handelingen bedoeld onder a staat tot het totaal van de vergoedingen voor de handelingen bedoeld onder a en onder b.”*

Vervolgens wordt in art. 12 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 aangegeven welke gegevens relevant zijn voor de splitsing van de in art. 11 voorgeschreven berekeningswijze. In art. 13 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 worden de investeringsgoederen en de herziening op de investeringsgoederen behandeld.

In zowel art. 15 Wet OB 1968 als in de artikelen 11 tot en met 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 wordt niet gesproken van economische en niet-economische activiteiten. Er wordt gesproken van handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Tot die laatste categorie behoren de vrijgestelde economische activiteiten, maar ook de niet-economische activiteiten. Naar mijn mening is het op basis van de Nederlandse wettekst mogelijk om de herzieningsregels van toepassing te laten zijn op een wijziging in het aftrekrecht welke veroorzaakt wordt door een verandering in de verhouding van economische en niet-economische activiteiten. In de Btw-Richtlijn wordt ook gesproken van handelingen waarvoor wel of geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Op dit punt is de regeling dus juist geïmplementeerd in de richtlijn.

Als antwoord op de uitspraak van het HvJ EU in het *Securenta* arrest vormde de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) op 25 november 2011 het besluit aftrek van omzetbelasting. In het besluit geeft de Staatssecretaris aan dat de gekozen verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten op het moment van bestemmen definitief is en hier niet meer op teruggekomen kan worden, zelfs niet op het moment van de eerste ingebruikname. Die visie impliceert dat er geen herzieningscorrectie kan worden gemaakt tussen het gebruik voor economische en niet-economische activiteiten.

In het *Securenta* arrest heeft het HvJ EU aangegeven dat de lidstaten de beoordelingsbevoegdheid hebben om de methoden en criteria voor de verdeling van de voorbelasting, welke ziet op economische en niet-economische activiteiten, te bepalen. Het is correct dat de Staatssecretaris gehoor heeft gegeven aan het kiezen van de methode en criteria voor de verdeling van de voorbelasting, alleen heeft hij bij het stellen van de regels geen rekening gehouden met het doel en de systematiek van de richtlijn. Er is geen

objectieve berekeningsmethode en de fiscale neutraliteit wordt niet gewaarborgd. Dit besluit is naar mijn mening zeer opmerkelijk te noemen aangezien de gevormde regels in strijd zijn met de Btw-Richtlijn.

Mijn voorstel betreft een wijziging van de in paragraaf 5.4.3 genoemde punten zodat de herziening een ruimer toepassingsbereik krijgt. De wettekst van de Wet OB 1968 hoeft niet aangepast te worden, aangezien de herzieningsregels op basis van deze tekst al van toepassing zijn op de verdeling van de voorbelasting welke ziet op economische en niet-economische activiteiten.

#### 6.4 Tussenconclusie

Allereerst worden in dit hoofdstuk de voorgestelde aanpassingen voor de Btw-Richtlijn besproken. Hierbij wordt de regelgeving met betrekking tot de aanvang van de herzieningstermijn en de herziening op investeringsdiensten aangepast zodat deze regels meer aansluiting vinden bij de fiscale neutraliteit. Om door middel van de aanpassingen de herzieningsregels zo neutraal mogelijk te maken dient zowel het artikel waarin de aftrek van voorbelasting is neergelegd als het artikel waarin de herzieningsregels voor investeringsgoederen worden besproken, te worden aangepast. Op basis van de tekst uit de richtlijn wordt geacht dat de herzieningsregels een correctiemechanisme vormen voor het gebruik van de goederen of diensten voor economische en niet-economische activiteiten. Er wordt daardoor niet voorgesteld om deze regelgeving aan te passen.

Vervolgens worden er aanpassingen voor de herzieningsregels in de Wet OB 1968 voorgesteld. Allereerst worden de aanpassingen besproken die ervoor zorgen dat de herzieningsregels in de Wet OB 1968 niet meer strijdig zijn met de herzieningsregels uit de Btw-Richtlijn. Om dit te bereiken wordt de herzieningstermijn, de aanvang van herziening en de herziening in één keer aangepast. Vervolgens wordt voorgesteld om art 190 Btw-Richtlijn, welke de herziening op investeringsdiensten regelt, te implementeren in de Wet OB 1968. Geacht wordt dat de herzieningsregels in de Wet OB 1968 ook een correctiemechanisme vormen voor het gebruik van de goederen of diensten voor economische en niet-economische activiteiten. Er wordt voorgesteld om het besluit aan te passen op het bovengenoemde punt aangezien hierin door de Staatssecretaris wordt besloten dat het correctiemechanisme niet mogelijk is op bovengenoemd punt wat in strijd is met de Btw-Richtlijn.

## 7. Conclusie

De uitspraak van het HvJ EU op 5 juni 2014 in de zaak Gmina Międzyzdroje vormde de aanleiding voor het onder de loep nemen van de herzieningsregels in zowel de Wet OB 1968 als in de Btw-Richtlijn. Ook door de uitspraak van het HvJ EU in het arrest Vof X en het Securenta arrest waren de herzieningsregels de afgelopen jaren een veel besproken onderwerp. De te onderzoeken probleemstelling in dit onderzoek luidde daarom als volgt:

***Welke knelpunten kennen de herzieningsregels in de Europese Btw-Richtlijn en of de Nederlandse wetgeving en hoe dienen deze te worden aangepast, zodat er zoveel mogelijk wordt aangesloten bij het werkelijke gebruik van de goederen en diensten?***

Omdat het van groot belang is om de regelgeving regelmatig te evalueren en indien nodig aan te passen, zijn in hoofdstuk 5 de knelpunten van de huidige herzieningsregels besproken. Voor de formulering van het antwoord op de probleemstelling is het van groot belang dat deze knelpunten duidelijk in beeld zijn.

Als eerste knelpunt wordt gekeken of de Nederlandse herzieningsregels strijdig zijn met de Btw-Richtlijn en zo ja, op welke punten. Allereerst wordt de herziening in één keer op grond van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 strijdig geacht met de Btw-Richtlijn, dit blijkt nogmaals uit de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Gmina Międzyzdroje. De herziening in één keer van het volledige btw-bedrag in het jaar van ingebruikname verzekerd geen neutraliteit van de belastingdruk. Het belaste gebruik voor de resterende herzieningsperiode, waarvoor recht op aftrek wordt geclaimd, kan niet gegarandeerd worden op het moment van de eerste ingebruikname. Aangezien art. 187 van de Btw-Richtlijn voldoende nauwkeurig en duidelijk beschreven is en de rechten worden toebedeeld aan de particulieren, kan belastingplichtige een beroep doen op de rechtstreekse werking van dit artikel. Hieruit volgt een asymmetrisch beroep waardoor belastingplichtigen proberen om de meest voordelige situatie te bereiken door selectief een beroep te doen op bepaalde regels uit de Richtlijn en uit de Nederlandse Wet OB 1968.

Vervolgens is de looptijd van de herziening op investeringsgoederen getoetst op een mogelijke strijdigheid. Nederland hanteert de term 'boekjaar' welke de financiële verslaggeving volgt en dus een periode langer dan twaalf maanden kan zij. Hierdoor wordt de herzieningsregelgeving uit de Btw-Richtlijn op verschillende manier gehanteerd in verschillende lidstaten waardoor er ongelijkheid ontstaat. De fiscale neutraliteit kan alleen gewaarborgd worden als alle belastingplichtigen op dezelfde wijze behandeld worden en er geen verschillende looptijden voor de herziening worden gehanteerd. Als derde punt is het moment van aanvang van de herziening besproken. Art. 175 lid 3 van de Btw-Richtlijn geeft nauwkeurig en duidelijk aan dat de aftrek van voorbelasting op niet-

investeringsgoederen en diensten die gemengd gebruikt worden, moet worden herzien nadat voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld. De herziening ten tijde van de eerste ingebruikname zoals die is beschreven in art. 12 lid 2 Uitv. Besch. Wet OB 1968 is daarom in strijd met de bepaling in de Btw-Richtlijn. De aanvang van de herziening op investeringsgoederen en diensten voor niet-gemengd gebruik is niet duidelijk en nauwkeurig vastgelegd in art. 184 of art. 185 Btw-Richtlijn. Hierdoor is de aanvang van de herziening op basis van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 niet in strijd met de Btw-Richtlijn. Voor het waarborgen van de fiscale neutraliteit zou het beter zijn wanneer deze aanvangstijdstippen duidelijk en nauwkeurig waren vastgelegd in de richtlijn en in beide wetten hetzelfde werden toegepast.

Als tweede knelpunt is in hoofdstuk 5 gekeken naar de herziening op investeringsdiensten. Allereerst biedt art. 189 Btw-Richtlijn de lidstaten te mogelijkheid om zelf het begrip 'investeringsgoed' te kwalificeren. Wanneer er op bepaalde verbouwingswerkzaamheden geen herziening wordt toegepast wordt, kan dit vanwege deze vrijheid niet in strijd zijn met de richtlijn. Ook wordt in art. 190 Btw-Richtlijn een 'kan bepaling' opgenomen voor de herziening op investeringsdiensten. De lidstaten worden niet verplicht om de herzieningsregels op investeringsdiensten toe te passen doordat dit artikel niet dwingend van aard is. Ook hieruit kan worden opgemaakt dat het niet implementeren van de herzieningsregels op diensten door Nederland niet in strijd is met de herzieningsregels uit de Btw-Richtlijn. Geconcludeerd kan worden dat ondanks dat het niet in strijd is met de Btw-Richtlijn om de herziening op duurzame diensten niet op te nemen in de Wet OB 1968 het wel zorgt voor een vermindering van de fiscale neutraliteit.

Tot slot is als derde knelpunt gekeken naar het niet mogen toepassen van de herzieningscorrectie op de verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten, zoals de Staatssecretaris van Financiën dit in het besluit van 25 november 2011 heeft vastgelegd. Naar aanleiding van de uitspraak van het HvJ EU in het *Securenta* arrest behoorde het vaststellen van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten. Bij het stellen van de methoden en criteria moest volgens het HvJ EU rekening gehouden moet worden met het doel en de systematiek van de richtlijn. Ondanks het feit dat de Btw-Richtlijn geen specifieke regels bevat op basis waarvan de splitsing tussen economische en niet-economische activiteiten gemaakt moet worden, handelt het Nederlandse besluit toch in strijd met de Btw-Richtlijn. Doordat de Nederlandse Staatssecretaris heeft gekozen voor een definitieve vaststelling op het moment van bestemmen wordt de fiscale neutraliteit niet gewaarborgd en dit is in strijd met het doel en de systematiek van de Btw-Richtlijn.

Als antwoord op de geconstateerde knelpunten uit hoofdstuk 5 zijn in hoofdstuk 6 verschillende aanpassingen voorgesteld om ervoor te zorgen dat zowel de Btw-Richtlijn als de Wet OB 1968 beter functioneren gezien het achterliggende doel en de systematiek van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Deze aanpassingen vormen samen het antwoord op de gestelde probleemstelling:

***Welke knelpunten kennen de herzieningsregels in de Europese Btw-Richtlijn en of de Nederlandse wetgeving en hoe dienen deze te worden aangepast, zodat er zoveel mogelijk wordt aangesloten bij het werkelijke gebruik van de goederen en diensten?***

Allereerst is gekeken naar de mogelijk aanpassingen aan de Btw-Richtlijn, welke ervoor zorgen dat de fiscale neutraliteit beter wordt gewaarborgd. Doordat uit art. 187 Btw-Richtlijn blijkt dat de wetgever ervan uit gaat dat de investeringsgoederen direct in gebruik genomen worden op het moment van verkrijgen en dit duidelijk niet altijd het geval is, moet allereerst de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting aangepast worden.

#### Voorstel 1:

Om de fiscale neutraliteit te waarborgen en te zorgen dat het aftrekrecht aansluit bij het werkelijke gebruik van de goederen is voorgesteld om aan art. 173 Btw- Richtlijn het volgende lid toe te voegen:

*“ De aftrek van voorbelasting dient overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten te worden bepaald op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt of in rekening wordt gebracht. Wanneer de bestemming nog niet met zekerheid vast te stellen is dient een reëel schatting van het te verwachten gebruik gemaakt te worden.”*

Vervolgens dient de herzieningsregeling voor investeringsgoederen te worden beperkt tot de ingebruikname van de goederen en diensten. Het moment van aankoop of vervaardiging van de goederen en diensten moet worden verwijderd aangezien dit alleen maar voor verwarring zorgt. Door het afschaffen van de aanvang ten tijde van de aanschaf of vervaardiging van de goederen kan de herzieningstermijn ook niet verstreken zijn op het moment van de eerste ingebruikname van de goederen en diensten. De aanpassing aan art. 187 luidt als volgt:

*Lid 1: “Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van ten minste vijf volle jaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.”*

*Lid 2: “Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de BTW op de investeringsgoederen. De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die*

*zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van bestemmen, zoals in art. 168 is neergelegd, hebben voorgedaan.”*

Op investeringsgoederen die op het moment van bestemmen en ten tijde van de eerste ingebruikname alleen gebruikt worden voor niet-economische activiteiten vindt geen evenredige aftrek van voorbelasting plaats. Vervolgens zullen op deze investeringsgoederen de herzieningsregels van art. 184 Btw-Richtlijn en verder niet van toepassing zijn omdat er geen oorspronkelijk aftrekrecht heeft bestaan. Om de verhouding tussen niet-economische en economische activiteiten en het aftrekrecht wat hiermee samenhangt zo goed mogelijk te laten aansluiten bij het werkelijke gebruik van de goederen, dient aan art. 184 het volgende lid te worden toegevoegd:

*Lid 2: “De herzieningsregels dienen ook toegepast te worden op investeringsgoederen waarop de belastingplichtige oorspronkelijk geen recht op aftrek van voorbelasting had omdat de investeringsgoederen door die belastingplichtige alleen gebruikt werden voor niet-economische activiteiten waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.”*

Uit de toelichting op het voorstel van de EC van 16 maart 2005 kon worden opgemaakt dat de EC bewust heeft gekozen voor de ‘kan’ bepaling voor de herziening op investeringsdiensten. Zij menen dat op deze manier een zo effectief en efficiënt mogelijk resultaat van bestrijding van belastingontwijking wordt bereikt. Wanneer de Btw-Richtlijn de lidstaten verplicht de herzieningsregels ook toe te passen op investeringsdiensten zal de initieel in aftrek gebrachte voorbelasting op het moment van bestemmen beter aansluiten bij het werkelijke recht op aftrek en zal er hierdoor minder cumulatie van belasting plaatsvinden. Ook wordt er sinds de invoering van de Zesde Richtlijn gestreefd naar een volledig geharmoniseerd Europees btw-stelsel, wat tot op heden niet is gelukt. De wijziging van de ‘kan bepaling’ in een dwingende bepaling zorgt er naar mijn mening voor dat we een stap dichterbij het geharmoniseerde btw-stelsel komen.

#### Voorstel 2:

Voorgesteld is om art. 190 Btw-Richtlijn als volgt aan te passen:

*“Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191, **dienen** de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen te beschouwen.”*

De mogelijkheid dat de herzieningsregels een correctiemechanisme vormen voor het gebruik van goederen en diensten die zowel voor economische als niet economische activiteiten worden gebruikt, acht ik op basis van de tekst uit de Btw-Richtlijn aanwezig. In art. 173 Btw-Richtlijn, waarin de pro rata berekening van de evenredige aftrek is neergelegd, wordt gesproken over handelingen waarvoor recht

op aftrek bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Tot die laatste categorie behoren zowel de vrijgestelde economische activiteiten, als de niet-economische activiteiten. Doordat in mijn ogen de aftrek van voorbelasting jaarlijks getoetst wordt en de herzieningsregels ook zien op de verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten vindt er geen cumulatie van belasting plaats, hierdoor wordt de fiscale neutraliteit gewaarborgd.

In het tweede deel van hoofdstuk 6 is gekeken hoe de herzieningsregels in de Wet OB 1968 aangepast kunnen worden zodat ze allereerst richtlijnconform zijn en ten tweede zodat de fiscale neutraliteit optimaal gewaarborgd wordt. Om de regels in de Wet OB 1968 richtlijnconform te maken, dienen ze eerst op een aantal punten te worden aangepast.

### Voorstel 3:

Voor de fiscale neutraliteit is het bevorderlijk dat op het moment van de eerste ingebruikname van de goederen en diensten er een correctie van het recht op aftrek wordt gemaakt. Dit recht op aftrek mag op basis van de Btw-Richtlijn niet voor het volledige bedrag plaatsvinden maar dient partieel te zijn. Vandaar dat het nieuwe art. 15 lid 4 Wet OB 1968 als volgt luidt:

*“(…)Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken blijkt dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt het recht op aftrek van voorbelasting aan het einde van dat eerste jaar herzien. Deze herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek van voorbelasting die zich in het jaar van de ingebruikname hebben voorgedaan ten opzichte van het moment van bestemmen. Bij investeringsgoederen dient er een partiële herziening plaats te vinden overeenkomstig de regels van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968. Bij niet-investeringsgoederen en diensten kan worden aangesloten bij de herziening van art. 12 Wet OB 1968.”*

Vervolgens is voorgesteld om art. 13 van de Uitv. Besch. Wet OB 1968 als volgt te wijzigen zodat de partiele herzieningsregels uit dit artikel ook in het jaar van de eerste ingebruikname van toepassing zijn:

*Lid 2: “Met betrekking tot onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van tien boekjaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.”*

*Lid 3: “Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde roerende zaken wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van vijf boekjaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de*



*eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.”*

Het is overbodig om een herziening te laten plaatsvinden op het moment van de ingebruikname bij gemengd gebruik van niet-investeringsgoederen en diensten, daarom kan art. 12 lid 2 Uitv. Besch. Wet OB 1968 verwijderd worden.

#### Voorstel 4:

Voorgesteld is om de huidige leden 2 en 3 van art. 12 Wet OB 1968 als volgt te wijzigen zodat ze niet meer in strijd zijn met art. 175 Btw-Richtlijn:

*Lid 2 : “De voorlopige aftrek van voorbelasting voor een bepaald jaar is gelijk aan de aftrek die op grond van de handelingen van het voorgaande jaar is berekend. Wanneer het recht op aftrek afwijkt van het aftrekrecht op het moment van bestemmen van de diensten en niet-investeringsgoederen, dient er een herziening plaats te vinden bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het voorgaande jaar op basis van de gegevens van het gehele jaar.”*

*Lid 3: “De aftrek die op grond van de voorlopige aftrek heeft plaatsgevonden, wordt herzien nadat voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld.”*

De laatste aanpassing om de Nederlandse herzieningsregels conform de Btw-Richtlijn te maken, ziet op de looptijd van de herzieningstermijn bij investeringsgoederen. De term ‘boekjaren’ die Nederland hanteert in haar herzieningsregels dient vervangen te worden voor de term ‘volle jaren’ om zodoende een gelijke behandeling te bereiken welke resulteert in het optimaal waarborgen van de fiscale neutraliteit.

#### Voorstel 5:

Door de voorgestelde aanpassingen luidt art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 als volgt:

*Lid 2: “Met betrekking tot onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van tien volle jaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het jaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat betreffende jaar.”*

*Lid 3: “Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde roerende zaken wordt de herziening van de aftrek van voorbelasting gespreid over een periode van vijf volle jaren, te rekenen vanaf het tijdstip van de eerste ingebruikname van de goederen. De herziening geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de*

*voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat jaar.”*

Door middel van de bovengenoemde voorstellen tot aanpassingen wordt de Nederlandse herzieningsregelgeving conform de Btw-Richtlijn en verdwijnt de Europese strijdigheid. Hierdoor wordt de fiscale neutraliteit beter gewaarborgd.

Vervolgens is in hoofdstuk 6 voorgesteld om de herziening op investeringsdiensten ook op te nemen in de Nederlandse wet zodat beter bij het gebruik van de diensten wordt aangesloten, cumulatie van belasting wordt voorkomen en hierdoor de fiscale neutraliteit beter wordt gewaarborgd.

#### Voorstel 6:

De definitie van een investeringsgoed is in art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 in lid 1 neergelegd. Voorgesteld wordt om aan lid 1 van dit artikel een nieuw onderdeel c toe te voegen:

*Lid 1 onderdeel c: “ investeringen in roerende zaken en onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, welke een zekere mate van zelfstandigheid en herkenbaarheid hebben en waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.”*

Vervolgens is in hoofdstuk 6 voorgesteld om voor de herzieningstermijn van de investeringsdienst een nieuw lid op te nemen in art. 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968. Het voorstel luidt om het huidige lid 4 te veranderen in lid 5 en een nieuw lid 4 toe te voegen:

*Art. 13 lid 4: “Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel c, bedoelde investeringen dient beoordeeld te worden of de investering roerend (onderdeel b) dan wel onroerend (onderdeel a) van aard is. Vervolgens dient, afhankelijk van de soort investering, de herzieningstermijn uit de leden 2 of 3 te worden toegepast.”*

Door de bovengenoemde aanpassingen vindt er wel een herziening plaats op de aftrek van voorbelasting bij investeringsdiensten.

Tot slot is in hoofdstuk 6 gekeken of de herzieningsregels mogelijk zijn op een wijziging in de verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten. In zowel art. 15 Wet OB 1968 als in de artikelen 11 tot en met 13 Uitv. Besch. Wet OB 1968 wordt niet gesproken van economische en niet-economische activiteiten. Er wordt gesproken van handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Tot die laatste categorie behoren de vrijgestelde economische activiteiten, maar ook de niet-economische activiteiten. Naar mijn mening is het op basis van de Nederlandse wettekst mogelijk om de herzieningsregels van toepassing te laten zijn op een wijziging in het aftrekrecht welke veroorzaakt

wordt door een verandering in de verhouding van economische en niet-economische activiteiten. Hierdoor behoeft de Nederlandse wettekst geen aanpassingen. Voorgesteld wordt om het besluit van de Staatssecretaris van Financiën aan te passen, aangezien hij in onderdeel 3.5.2 van het besluit aangeeft dat voor het bepalen van de aftrek bij goederen en diensten die de ondernemer zowel voor economische als niet-economische handelingen gebruikt het correctiemechanisme niet geldt.

Geconcludeerd kan worden dat door de voorgestelde aanpassingen in zowel de Btw-Richtlijn als de Wet OB 1968 de fiscale neutraliteit beter gewaarborgd wordt en er beter aangesloten wordt bij het werkelijke gebruik van de goederen en diensten.

## Literatuurlijst

### Boeken/artikelen:

- Beelen, S.T.M., *'Aftrek van BTW als belaste omzet ontbreekt'*, Fiscale monografieën nr.134, 4.4.1 Inleiding
- Beelen, S.T.M., Braun, K.M., Mobach, O.L., Paardt, van der R.N.G., Vliet, van D.G., *'Cursus belastingrecht omzetbelasting'*, Deventer: Gouda Quint
- Bijl, D.B., *'De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed'*, Deventer: Kluwer 1990
- Blank, L.J. en Ziepeerder, M.J., *'Gevolgen van het arrest Fischer Brandenstein'*, WFR 2001/1249
- Braun, K.M., *'Aftrek van voorbelasting in de BTW'*, Deventer: Kluwer 2002
- Braun, K.M., *'Cursus Belastingrecht- Omzetbelasting'*, Deventer: Kluwer 2015
- Chin- Oldenziel, M., *'Cursus belastingrecht EBR.6.1.1.C.b1 Algemeen'*, Deventer: Kluwer 2015
- Doesum, van A.J., *'Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW'*, Fiscale Monografieën nr. 133, 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012
- Hilten, van, M.E., *'Herzieningsregeling geldt niet voor diensten'*, BTW Brief 1993, nr. 5
- Hilten, van, M.E. en Kesteren, van, H.W.M., *'Omzetbelasting'*, Deventer: Kluwer 2010
- Hulshof J.P. en Cohl, E.W.E.M., *'De aftrek van btw op investeringsgoederen herzien?'*, BTW Brief 2012, nr. 11
- Jacobs, B., *'De prijs van de gelijkheid'*, Uitgeverij Bert Bakker Amsterdam: 2008
- Kesteren, van H.W.M. en Hilten, van M.E. , *'Over herziening op voorzieningen in de omzetbelasting'*, WFR 1990/633
- Kesteren, van H.W.M., *'Fiscale rechtswil'*, Arnhem: Gouda Quint, 1994
- Kesteren, van H.W.M., *'Halifax en het balanceren op de rand van de rechtsregel'*, WFR 2006/367
- Ketner, L., Merkx, M.M.W.D., *Dienst verbouwd tot investeringsgoed*, WFR 2013/1539
- Lamers, J.J.M., *'Onttroond zonder abdicatie'*, NTFR-B 2013-41
- Merkx, M.M.W.D., *'De woon-en vestigingsplaats in de BTW'*, Fiscale Monografieën nr. 137, Deventer: Kluwer 2011
- Merkx, M.M.W.D., *Tussen de nationale wet en de Btw-Richtlijn ligt het btw- paradijs*, WFR 2015/145
- Merkx, M.M.W.D. en Verbaan, J., *Herzien?!*, WFR 2014/1474
- Niessen, R.E.C.M., *'Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht'*, Fiscale handboeken nr.1, Deventer: Kluwer 2010
- Paardt, van der R.N.G., *'Subsidies en btw in de Europese Unie'*, Deventer: Kluwer 2000
- Paardt, van der R.N.G., *'Toch recht op aftrek van omzetbelasting bij tijdelijk privé- gebruik van investeringsgoederen'*, FED 2014/5
- Reugebrink, J., *'Enkele beschouwingen over de neutraliteit van omzetbelasting'*, Deventer: Kluwer 1965
- Sanders, J.T., *'Beperkte uitleg? Ruim uitleggen'*, NTFR 2008/1010

Sanders, J.T., *'HvJ Uudenkaupungin Kaupunki: Herzieningsregeling verplicht'*, NTFR 2006/494, commentaar

Swinkels, J.J.P., *'De belastingplichtige en de Europese btw (diss.)'*, 's Gravenhage: Sdu 2001

Terra, B.J.M., Sales Taxation. *'The case of Value Added Tax in the European Community'*, Deventer: Kluwer, 1988

Tuk, C.P., *'Wet op de Omzetbelasting'*, Fiscale handboeken nr. 5, Deventer: Kluwer 1979

Vliet, van D.G., Leemreis, A.R., Punt, E.N., Loon, van P.M.F. en Fierstra, M.A., *Herzieningsperiode. Een boekjaar kan langer en korter zijn dan twaalf maanden*, FED 2010/55

### Rechtspraak:

TC, 6 december 1955, nr. 7835 O

Hof 's-Gravenhage, 1 oktober 1965, nr. 44/1965

HvJ EG 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO)

HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (coöperatieve Aardappelbewaarpplaats), BNB 1981/232

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

HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/85 (Apple and Pear Development Council)

HvJ EG, 5 juni 1988, nr. C-289/86 (happy family)

HvJ EG 5 juli 1988, nr. C-269/86 (Mol)

Hof Amsterdam 28 maart 1989, nr. 1028/87

HvJ EG 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne)

HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz)

HR 11 maart 1992, nr. 27 329, V-N 1992/2104,24

Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 1992, nr. 5438/1989B, V-N 1993/2394,33

HR 23 juni 1993, nr. 28 962, V-N 1993/2394,33

HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen)

HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996

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

HvJ EG, 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust)

HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal NV)

HvJ EG, 29 juni 1998, nr. C-158/98 (Coffeeshop Siberië)

HvJ EG, 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg)

HR 15 december 1999, nr. 34 958, LJN AA3853

HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-396/98 (Schloßstrasse), V-N 2000/44.21

HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Strobel)

HvJ EG 17 mei 2001, nr. C-322/99 en C-323/99 (Fischer Brandenstein), FED 2001/509

HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA)  
Hof Leeuwarden 5 augustus 2002, nr. 451/01, FED 2003/663  
HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors Ltd., V-N 2002/50.16)  
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin groep)  
Hof Arnhem 27 september 2004, nr. 02/00225  
Bundesfinanzhof 18 november 2004, nr. 5K 436/96  
HvJ EU 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles-Tijmens)  
HR 11 augustus 2006, nr. 42 068, BNB 2007/71  
HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin Kaupunki)  
Rechtbank Arnhem 31 maart 2006, nr. 07/10582, V-N 2009/16.18  
Finanzgericht Niedersachsen 5 oktober 2006, nr. 5K 109/05  
Hof Arnhem 20 juni 2007, nr. 07/10582, V-N 2009/16.18  
Uitspraak Hof Leeuwarden 7 september 2007, nr. BK 04/0104, BNB 2010/265  
Hof Arnhem 21 januari 2008, nr. 08/00829  
HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20  
HR 10 oktober 2008, nr. 41 570  
Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, nr. 07/13230, V-N 2009/7.33  
Conclusie A-G van Hilten 13 oktober 2008, nr. 08/00829  
HR 3 september 2009, nr. 07/10582, V-N 2009/16.18  
HR 4 december 2009, BNB 2010/64  
HR 5 februari 2010, nr. 08/00829  
HR 11 juni 2010, nr. 07/12617 (Vof X)  
HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-344/10 (X), V-N 2012/40.14  
HvJ EG 15 november 2012, nr. C-532/11 (Susanne leichenich)  
HR 12 juni 2013, nr. 07/12617bis, BNB 2013/208  
HvJ EU 28 november 2013, nr. C-319/12 (MDDP)  
HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123  
HvJ EU 5 juni 2014, nr. C 500/13 (Międzyzdroje), V-N 2014/45.19  
HvJ EU 3 september 2014, nr. C-589/12 (GMAC)  
HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 & C-109/14 (Larentia en Minerva & Marenava),

### Wetgeving:

Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/227/EEG) en Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (67/228/EEG), vastgesteld op 11 april 1967, PbEG 1967, nr. 71

Zesde richtlijn- van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting- Gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG), PBL 145 van 13.6.1977 blz. 1

Btw-Richtlijn -van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (laatstelijk gewijzigd op 17 december 2013, PbEU 2013, L 353)

### Overige

Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, Uitgave van de Commissie van de Europese Economische Unie 1962, 8070/XII/1962/5

Mvt, Kamerstukken 1977/78, 14 877, nr. 2

COM(2005)89 definitief, Brussel 16 maart 2005

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. Nr. 21834

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. Nr. 26851