

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie fiscale economie

Zorgt Stichting Schoonzicht voor een schoon zicht op de herzieningsregels?

Naam student:	Stijn Maas
Studentnummer:	449152
Begeleider:	John Gruson
Tweede beoordelaar:	Marco Gomes Vale Viga
Datum definitieve versie:	28-02-2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN	4
HOOFDSTUK 1: INLEIDING	5
1.1: AANLEIDING TOT SCHRIJVEN	5
1.2: PROBLEEMSTELLING	6
1.3: RELEVANTIE	6
1.4: WERKWIJZE	6
1.5: AFBAKENING	7
HOOFDSTUK 2: DE OMZETBELASTING IN HET ALGEMEEN EN DE VERHOUDING VAN DE EUROPESE BTW-RIJCHTLIJN TOT DE NEDERLANDSE BTW-WETGEVING.....	8
2.1 INLEIDING	8
2.2 DE OMZETBELASTING.....	8
2.2.1 <i>Het rechtskarakter van de btw.....</i>	<i>8</i>
2.2.2 <i>De btw-ondernemer</i>	<i>8</i>
2.2.3 <i>Aftrek van voorbelasting</i>	<i>9</i>
2.2.4 <i>Vrijgestelde prestaties.....</i>	<i>9</i>
2.3 DE BTW-RIJCHTLIJN	10
2.4 RECHTSTREEKSE WERKING VAN DE BTW-RIJCHTLIJN	11
2.5 DEELCONCLUSIE	13
HOOFDSTUK 3: VERDIEPING RECHT OP AFTREK VAN VOORBELASTING EN TOEPASSING VAN DE HERZIENINGSREGELS OP NEDERLANDS EN EUROPEES NIVEAU.	14
3.1 INLEIDING	14
3.2 DE HERZIENINGSREGELS	14
3.2.1 <i>Het belang van herzien.....</i>	<i>14</i>
3.2.2 <i>Herziening in de Btw-richtlijn.....</i>	<i>14</i>
3.2.3 <i>Herziening in het Nederlands recht.....</i>	<i>15</i>
3.3 VERGELIJKING VAN DE HERZIENINGSREGELS IN DE NEDERLANDSE WET EN DE BTW-RIJCHTLIJN	16
3.3.1 <i>Inleiding.....</i>	<i>16</i>
3.3.2 <i>Verschil in herzieningsmomenten</i>	<i>17</i>
3.3.3 <i>Verschil tussen herziening ineens en partiële herziening.....</i>	<i>17</i>
3.3.4 <i>Verschil in herzieningstermijnen</i>	<i>17</i>
3.4 DEELCONCLUSIE	17
HOOFDSTUK 4: TOEPASSING VAN DE NEDERLANDSE EN EUROPESE HERZIENINGSREGELS OP BESTAANDE ZAKEN EN DE ONTSTANE FRICTIES.....	19
4.1 INLEIDING	19
4.2 DE TOEPASSING VAN HERZIENINGSREGELS IN DE STICHTING SCHOONZICHTZAAK.....	19
4.2.1 <i>De Stichting Schoonzichtzaak.....</i>	<i>19</i>
4.2.2 <i>Toepassing Nederlandse herzieningsregels op de Stichting Schoonzichtzaak</i>	<i>20</i>
4.2.3 <i>Toepassing Unierechtelijke herzieningsregels op de Stichting Schoonzichtzaak.....</i>	<i>20</i>
4.2.4 <i>Frictie tussen Unierecht en nationale wetgeving</i>	<i>21</i>
4.3 MOGELIJKE RECHTVAARDIGING VOOR DE WET OB 1968	21
4.3.1 <i>Mogelijk ongerechtvaardigde voordelen.....</i>	<i>21</i>
4.3.2 <i>Herziening ineens gaat mogelijk vooraf aan de herzieningsperiode.....</i>	<i>23</i>
4.4 VERGELIJBARE ZAKEN	23
4.4.1 <i>Arrest Lennartz.....</i>	<i>23</i>
4.4.2 <i>Charles en Charles-Tijmens.....</i>	<i>24</i>
4.4.3 <i>Uudenkaupungin kaupunki.....</i>	<i>26</i>
4.4.4 <i>Gmina Miedzydroje.....</i>	<i>27</i>
4.5 DEELCONCLUSIE	30
HOOFDSTUK 5: MENINGEN VAN ANDERE AUTEURS MET BETREKKING TOT DE HERZIENINGSREGELS	32
5.1 INLEIDING	32

5.2 MENINGEN VAN ANDERE AUTEURS	32
5.2.1 <i>Verkrijging of vervaardiging als uitgangspunt voor de start van de herziening</i>	32
5.2.2 <i>Herziening ineens voorafgaand aan de herzieningsperiode</i>	33
5.2.3 <i>Leemte biedt mogelijk ruimte voor de herziening ineens</i>	33
5.2.4 <i>Daadwerkelijk gebruik om basisaftrek te bepalen</i>	34
5.2.5 <i>Beroep op de Btw-richtlijn</i>	35
5.3 DEELCONCLUSIE	35
HOOFDSTUK 6: CONCLUSIE	37
BRONVERMELDINGEN	39
BOEKEN EN ARTIKELEN	39
RECHTSPRAAK	40
<i>Europese rechtspraak</i>	40
<i>Nederlandse rechtspraak</i>	40

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
Art.	Artikel(en)
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.
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
Eerste richtlijn	Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting.
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
R.o.	rechtsoverweging(en)
Tweede richtlijn	Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995.

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1: Aanleiding tot schrijven

Afgelopen 14 december 2018 heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) met als reden dat de Nederlandse herzieningsregels mogelijk in strijd zijn met de Europese Btw-richtlijn.¹² De hieraan voorafgaande zaak ging over een ondernemer voor de omzetbelasting die zeven appartementen had laten bouwen in Nederland. In eerste instantie beoogde de belanghebbende alle zeven appartementen belast te verhuren. Om deze reden had de belanghebbende alle voorbelasting in aftrek gebracht. Vervolgens is de belanghebbende, een maand na de oplevering, vier van de zeven appartementen vrijgesteld gaan verhuren waardoor voor deze vier de voorbelasting onterecht in aftrek is genomen. Het deel van de voorbelasting dat toe te rekenen is aan de vier appartementen is vervolgens herzien en alsnog in één keer op aangifte voldaan.

Aangezien alle lidstaten van de Europese Unie (hierna: EU) de Btw-richtlijn moeten implementeren, moet de nationale wetgeving van elke lidstaat conform de Btw-richtlijn zijn. Nu is in deze zaak een frictiepunt naar boven gekomen met betrekking tot de terugbetalingsperiode van de voorbelasting door herziening.

In artikel 15, vierde lid, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) staat dat de te veel in aftrek gebrachte belasting verschuldigd is op voldoening. Dit staat eveneens geregeld in artikel 184 van de Btw-richtlijn. Voorts staat in artikel 187 van de Btw-richtlijn dat de herzieningsperiode van 5 jaar voor onroerende zaken kan worden verlengd tot maximaal 20 jaar. In Nederland wordt de herzieningstermijn verlengd tot 9 jaren na het boekjaar van de eerste ingebruikname. Indien in het jaar van de eerste ingebruikname het belaste element van de onroerende zaak wordt gewijzigd naar een vrijgesteld element, dan wordt de verschuldigde belasting in één keer opnieuw verschuldigd (artikel 15, lid 4, tweede volzin Wet OB 1968). Naar Nederlands belastingrecht moet het bedrag van de herziening dus in een keer betaald worden.

De belanghebbende is echter van mening dat het bedrag van de oorspronkelijke aftrek niet in een keer voldaan hoeft te worden maar volgens het EU-recht mocht worden gespreid over tien jaar. In artikel 187 van de Btw-richtlijn wordt, volgens de belanghebbende, namelijk de herziening gedwongen verspreid over het aantal jaren dat daarvoor volgens nationale wetgeving gegeven staat, 10 jaar in dit geval. De Advocaat-generaal van de Hoge Raad concludeerde vervolgens dat prejudiciële vragen moesten worden gesteld aan het HvJ EU.

Het HvJ EU zal in principe antwoord geven op de prejudiciële vragen aan de hand van de eigen interpretatie van de betreffende wet en richtlijn. Na de uitspraak van het HvJ EU zal de Hoge Raad aan de hand van deze interpretatie uitspraak moeten doen in de zaak. Aangezien de prejudiciële vragen op het moment van schrijven nog onbeantwoord zijn, zal in deze scriptie

¹ HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309.

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

aan de hand van de zaak, wet en regelgeving, jurisprudentie en literatuur een interpretatie en een visie gegeven worden die een richting geven voor de beantwoording van de prejudiciële vragen door het HvJ EU. Aangezien mijn scriptie 29 februari 2020 afgesloten is, zal de conclusie van Advocaat-generaal Bobek op de zaak niet meegenomen worden in deze scriptie.

1.2: Probleemstelling

Om uiteen te kunnen zetten of en hoe de Nederlandse btw-herzieningsregels verschillen van de Europeesrechtelijke Btw-richtlijn zal een centrale vraagstelling als rode draad door de scriptie lopen. Aan de hand van deelvragen in de hoofdstukken zal deze centrale vraagstelling beantwoord worden. De centrale vraagstelling luidt:

“Zijn de Nederlandse btw-herzieningsregels in strijd met de Europeesrechtelijke Btw-richtlijn, en zo ja, hoe dienen de Nederlandse herzieningsregels te worden aangepast om richtlijnconform te zijn?”

1.3: Relevantie

De centrale probleemstelling is van belang bij de interpretatie van de wettekst Wet OB 1968 en de toepassing van de Nederlandse herzieningsregels in de Wet OB 1968. Indien de Nederlandse herzieningsregels in strijd zijn met de Btw-richtlijn, dient de huidige wettekst van de Wet OB 1968 aangepast te worden zodat deze conform de Btw-richtlijn uitgelegd kan worden.

In dit geval en vergelijkbare gevallen hebben de herzieningsregels betrekking op onroerende zaken, hier gaan grote bedragen geld in om. Belanghebbenden zouden erbij gebaat zijn als het duidelijk is hoe de nationale herzieningsregels geïnterpreteerd dienen te worden. Zo kunnen redelijke verwachtingen gemaakt worden met betrekking tot in- en uitgaande geldstromen.

1.4: Werkwijze

Om deze scriptie zo goed mogelijk te beantwoorden zijn de hoofdstukken in zodanige volgorde geplaatst dat het stap voor stap duidelijk wordt hoe de conclusie tot stand komt. Aan de hand van een aantal deelvragen zal het vergemakkelijkt worden de centrale vraagstelling te beantwoorden. De volgende deelvragen komen in respectievelijk hoofdstuk 2, 3 en 4 aan bod:

“Hoe verhoudt de nationale Wet OB 1968 zich tot de Europese Btw-richtlijn?”

“Hoe is herziening geregeld in de Wet OB 1968 en in de Btw-richtlijn en in hoeverre is de Wet OB 1968 richtlijnconform?”

“In hoeverre zijn niet-richtlijnconforme bepalingen in de Wet OB 1968 te rechtvaardigen en, indien niet te rechtvaardigen, hoe dienen deze bepalingen te worden aangepast om richtlijnconform te zijn?”

In hoofdstuk 5 worden meningen van auteurs over de betreffende zaak en vergelijkbare zaken behandeld. In hoofdstuk 6 beantwoord ik de probleemstelling. Door middel van bestudering van de wet en regelgeving, jurisprudentie en literatuur wordt iedere deelvraag in een hoofdstuk beantwoord, en waar mogelijk een mening gevormd. Zo zijn de deelvragen beantwoord en is een uiteindelijke mening gevormd voor het beantwoorden van de hoofdvraag en de mogelijke beantwoording van de prejudiciële vragen aan het HvJ EU.

1.5: Afbakening

In deze scriptie wordt ingegaan op de herzieningsregels met betrekking tot de onroerende zaken. De herzieningsregels op de roerende zaken worden nauwelijks tot niet behandeld. Verder wordt weinig aandacht besteed aan de pro-rata aftrek van voorbelasting.

Hoofdstuk 2: De omzetbelasting in het algemeen en de verhouding van de Europese Btw-richtlijn tot de Nederlandse btw-wetgeving.

2.1 Inleiding

Het is van belang om de omzetbelasting in te leiden alvorens verdiept wordt in de herzieningsregels. In dit hoofdstuk zal de Nederlandse omzetbelasting, het ontstaan ervan en de verhouding tot het Europese recht worden behandeld. Verder zal aan de hand van dit hoofdstuk de volgende deelvraag beantwoord worden:

“Hoe verhoudt de nationale Wet OB 1968 zich tot de Europese Btw-richtlijn?”

2.2 De omzetbelasting

2.2.1 Het rechtskarakter van de btw

De omzetbelasting is een indirecte belasting die wordt geheven over de verkoop van goederen en diensten.³ In Nederland gebruiken we het instrument van de belasting over toegevoegde waarde (hierna: btw) om de omzetbelasting te heffen. De btw heeft het rechtskarakter van een algemene verbruiksbelasting.⁴ Uit dit rechtskarakter zijn twee eigenschappen te onderscheiden: de algemeenheid en het doel om verbruik te belasten. De algemeenheid wil zeggen dat de belasting wordt geheven over alle bestedingen van belastingplichtigen.⁵ Het doel om verbruik te belasten komt tot uiting door het consumptief eindverbruik te belasten, dit wordt gedaan door middel van de bestedingen; de prijs van het goed of de dienst.

De btw wordt indirect geheven, dat wil zeggen dat de btw drukt op de eindgebruikers van de goederen of diensten maar wordt geheven van de ondernemers die de goederen leveren of diensten verrichten. Goederen leveren en diensten verrichten zijn dus belaste prestaties voor de omzetbelasting.⁶ De bedoeling van de btw als algemene indirecte verbruiksbelasting is echter dat enkel de consument belast wordt en niet de ondernemer als schakel in de productieketen.⁷ De ondernemer in de productieketen zal de btw doorberekenen aan de afnemer bij de verkoop.

2.2.2 De btw-ondernemer

De term ondernemer zoals deze dagelijks gebruikt wordt heeft een aantal vereisten binnen de omzetbelasting. In artikel 7 van de Wet OB 1968 wordt de ondernemer beschreven als ‘ieder die een zelfstandig bedrijf uitoefent.’ Drie begrippen dienen hieruit toegelicht te worden: ‘ieder’, ‘zelfstandig’ en ‘bedrijf.’ Voor de Wet OB 1968 kan ‘ieder’ zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon zijn, maar ook samenwerkende (rechts)personen vallen hieronder.⁸ ‘Bedrijf’ is in jurisprudentie uiteengezet en wordt voornamelijk beschreven als

³ Art. 1, onderdeel a, Wet OB 1968.

⁴ Art. 1, tweede lid, Btw-richtlijn.

⁵ Van Brederode 1998, p. 1.

⁶ Art. 1, onderdeel a jo. art. 3 en 4 Wet OB 1968.

⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2010, p. 13.

⁸ Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht, p. 1.

‘een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om met een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.’⁹ Het begrip ‘zelfstandig’ is opgenomen in de wet om te voorkomen dat personen werkzaam in dienstbetrekking als ondernemer worden gezien.¹⁰ Een dienstbetrekking wordt hierbij aangenomen indien sprake is van een arbeidsovereenkomst ‘of enige andere juridische band (...) waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.’¹¹

2.2.3 Aftrek van voorbelasting

Indien een ondernemer een goed of dienst afneemt inclusief btw en vervolgens een belaste prestatie verricht waarover hij btw doorberekent, zou sprake zijn van belastingcumulatie. In dat geval zou bij een langere productieketen een hoger effectief belastingpercentage van kracht zijn. Om belastingcumulatie te voorkomen heeft een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet OB 1968 recht op aftrek van voorbelasting mits hij de aangekochte goederen of diensten gebruikt voor belaste prestaties.¹² Het recht op aftrek van voorbelasting wil zeggen dat de afnemende ondernemer de btw die bij hem in rekening is gebracht in mindering kan brengen op de btw die hij moet voldoen voor de levering van zijn goederen of de verrichting van zijn diensten.¹³ Zo wordt aangesloten bij het doel van de btw om het consumptief verbruik te belasten en de ondernemers in de productieketen te ontlasten van alle verschuldigde btw ter zake van al hun economische activiteiten.¹⁴

2.2.4 Vrijgestelde prestaties

De btw kent drie tarieven voor belaste prestaties: het algemene tarief van 21%, het verlaagde tarief van 9% en het nultarief van logischerwijs 0%. Het algemene tarief is het standaardtarief dat in beginsel voor alle leveringen van goederen en verrichtingen van diensten geldt.¹⁵ Het verlaagde tarief is van toepassing op levensmiddelen en dagelijkse benodigdheden om de belastingdruk te verzachten voor minder draagkrachtige personen.¹⁶ Om dubbele omzetbelasting te voorkomen bij met name uitvoer, is het nultarief in het leven geroepen.¹⁷ Indien een goed of dienst het bronland verlaat is het nultarief van toepassing, zo kan het goed of de dienst belast worden in het land waar het consumptief verbruik plaatsvindt.

Naast btw-belaste prestaties kan een ondernemer ook btw-vrijgestelde prestaties verrichten, deze vrijgestelde prestaties zijn opgenomen in artikel 11 van de Wet OB 1968. Indien de ondernemer een vrijgestelde prestatie verricht, is hij geen btw verschuldigd aan de belastingdienst.¹⁸ Op zowel de vrijgestelde prestaties als bij de prestaties met nultarief drukt geen btw, toch verschillen ze op een punt van elkaar. Indien het nultarief op een goed of dienst van toepassing is, kan de voorbelasting hiervoor in aftrek worden genomen. Indien een ondernemer een vrijgestelde prestatie verricht, heeft hij hiervoor geen recht op aftrek van

⁹ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 6.1 (online, bijgewerkt 5-1-2020).

¹⁰ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7, eerste lid Wet OB 1968, aant. 4.1 (online, bijgewerkt 5-1-2020).

¹¹ Art. 10, Btw-richtlijn.

¹² Art. 15, Wet OB 1968.

¹³ Art. 2, Wet OB 1968.

¹⁴ HvJ EG 1 april 2004, C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206, r.o. 38 en 39 (Ger Bockemühl).

¹⁵ Art. 9, eerste lid Wet OB 1968.

¹⁶ Vakstudie Omzetbelasting, art. 9 Wet OB 1968, aant. 3.1 (online, bijgewerkt 16-1-2020).

¹⁷ Vakstudie Omzetbelasting, art. 9 Wet OB 1968, aant. 21.1.1 (online, bijgewerkt 16-1-2020).

¹⁸ Peeters, Cursus Belastingrecht, p. 1.

voorbetaling. Dit is een paradox; de btw drukt op de ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht omdat hij geen aftrekrecht heeft en de btw drukt niet op de ondernemer die belaste prestaties verricht omdat hij wel aftrekrecht heeft. Deze paradox is gerechtvaardigd omdat de fiscale neutraliteit van de omzetbelasting gewaarborgd moet worden.¹⁹ De ondernemer moet ontlast worden van alle verschuldigde btw ter zake van al zijn economische activiteiten.²⁰ Zo drukt de btw zoveel mogelijk op de consument wat het doel is van de omzetbelasting.

2.3 De Btw-richtlijn

In 1958 werd de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG) opgericht waar Nederland deel van uitmaakte. Het doel van de EEG was het instellen van een gemeenschappelijke markt met vrij handelsverkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal. Een middel om dit doel te bereiken zag de EEG in het harmoniseren van de omzetbelasting.²¹ Om het harmoniseren te bewerkstelligen werden in 1969 door de EEG de Eerste²² en de Tweede Richtlijn²³ ingevoerd.

Het doel van de Eerste Richtlijn, als beschreven in artikel 1 van die Richtlijn, is dat de lidstaten 'hun huidige omzetbelastingstelsel door het (...) gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde' vervangen. De betrokken lidstaten dienden met andere woorden de richtlijnen te implementeren in de nationale wetgeving. In hetzelfde artikel werd de termijn gesteld waarbinnen het resultaat bereikt moest worden, namelijk zo snel mogelijk of voor 1 januari 1970. In de Tweede Richtlijn staat verder de structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw uitgewerkt.²⁴

Intussen bestaat de EEG niet meer en is overgegaan in de Europese Gemeenschap (EG) waarna de EG is overgegaan in de Europese Unie (hierna: EU) zoals deze tot op heden van kracht is.²⁵ Na veranderingen in de oude richtlijnen en de invoering van nieuwe richtlijnen is, om het overzichtelijk te houden, in 2007 de meest recente richtlijn ingevoerd, Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn).^{26,27} Alle lidstaten die in de tussentijd tot de EU zijn toegetreden, zijn gehouden de Btw-richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving omdat het te bereiken resultaat van de richtlijn bindend is.²⁸ Om deze reden kent niet alleen Nederland het huidige btw-systeem, maar hebben alle lidstaten van de EU hetzelfde systeem ingevoerd. Het staat de lidstaten vrij om binnen het kader van de richtlijnen eigen vorm en middelen te kiezen mits het door de richtlijn beoogde resultaat wordt bereikt.²⁹

¹⁹ HvJ EG 1 april 2004, C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206, r.o. 38 en 39 (Ger Bockemühl).

²⁰ Joosten & Kroesen 2016.

²¹ Artikel 99, Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap.

²² Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting.

²³ Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

²⁴ Artikel 3, Eerste Richtlijn 67/228/EEG.

²⁵ Artikel 1, Verdrag betreffende de Europese Unie.

²⁶ Braun, Cursus Belastingrecht, p. 1.

²⁷ Aanhef onder 1, Richtlijn 2006/112/EG.

²⁸ Artikel 288, VwEU.

²⁹ Artikel 288, VwEU.

2.4 Rechtstreekse werking van de Btw-richtlijn

De lidstaten van de Europese Unie moeten de Btw-richtlijn met eigen vorm en middelen implementeren in de nationale wetgeving om het beoogde resultaat van de richtlijn te bereiken.³⁰ Het geval zou zich echter kunnen voordoen dat de Btw-richtlijn zodanig anders geïmplementeerd is in de nationale wetgeving dat het resultaat op nationaal niveau niet overeenkomt met het te bereiken resultaat van de EU. Indien dit voorkomt, kan een EU-burger – een burger van een lidstaat van de EU – rechtstreeks beroep doen op de Btw-richtlijn, dit wordt de verticale rechtstreekse werking van het Unierecht genoemd.^{31,32} De werking is rechtstreeks omdat een EU-burger in nationale geschillen direct beroep op het Unierecht kan doen zonder tussenkomst van nationale wetgeving.³³ De rechtstreekse werking is verticaal indien een EU-burger beroep doet op het Unierecht in een geschil tussen hem en de lidstaat van zijn nationaliteit.³⁴ Richtlijnen kunnen sinds het arrest Van Duyn rechtstreekse werking hebben net zoals het Unierecht dat heeft.³⁵ EU-burgers kunnen dus ook beroep doen op de Btw-richtlijn.

In de zaak Becker zegt het HvJ EU hierover het volgende:

‘Wanneer [...] de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken te zijn en uitvoeringsmaatregelen niet tijdig zijn getroffen, kunnen de particulieren zich op die bepalingen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is. Hetzelfde geldt wanneer die bepalingen rechten vastleggen die de particulieren tegenover de Staat kunnen doen gelden.’³⁶

Uit deze rechtsoverweging uit de zaak Becker blijkt dat drie vereisten zijn waaraan de bepaling moet voldoen alvorens de rechtstreekse werking van de richtlijn kan worden ingeroepen. De bepaling in de richtlijn waar beroep op wordt gedaan moet ‘onvoorwaardelijk’ en ‘voldoende nauwkeurig’ zijn zodat de bepaling zich kan lenen voor toepassing door de rechter en niet vraagt om nadere uitwerking door de wetgever.³⁷ Een bepaling is onvoorwaardelijk als geen voorwaarden verbonden zijn aan de bepaling in die richtlijn. Een bepaling is voldoende nauwkeurig ‘om door een justitiabele voor de nationale rechter te kunnen worden ingeroepen en door de rechter te kunnen worden toegepast, wanneer de verplichting die zij oplegt, in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld’.³⁸ Hiernaast moet de omzettingstermijn van de richtlijn verstreken zijn om rechtstreekse werking van toepassing te laten zijn. Gedurende de omzettingsperiode is dus geen sprake van rechtstreekse werking en lidstaten dienen ‘zich

³⁰ Artikel 288, VwEU.

³¹ HvJ EG 12 juli 1990, C-188/89, ECLI:EU:C:1990:313 (Foster).

³² Artikel 9, tweede volzin, VEU.

³³ Weber, Cursus Belastingrecht EBR.3.0.0.D.a.

³⁴ Weber, Cursus Belastingrecht EBR.3.0.0.D.d.

³⁵ HvJ EG 4 december 1974, 41/74, ECLI:EU:C:1974:133 (Van Duyn).

³⁶ HvJ EG 19 januari 1982, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7, r.o. 25 (Becker).

³⁷ Altena 2015.

³⁸ HvJ EG 23 februari 1994, C-236/92, ECLI:EU:C:1994:60, r.o. 10 (Regione Lombardia).

gedurende deze termijn (...) te onthouden van maatregelen die de verwezenlijking van het door deze richtlijn voorgeschreven resultaat ernstig in gevaar zouden brengen.’³⁹

Indien sprake is van een implementatiegebrek in de nationale wetgeving waardoor de EU-burger terecht rechtstreeks aanspraak kan doen op het Unierecht, dan zijn twee gevolgen mogelijk om de nationale wetgeving richtlijnconform te krijgen. De Europese Commissie kan lidstaten dwingen om de wet alsnog correct te implementeren door middel van een inbreukprocedure op basis van artikel 267 VwEU. Dit is de aanpak op communautair niveau.⁴⁰ Het is dan aan het HvJ om te beoordelen in hoeverre een lidstaat tekortschiet. Hiernaast kan de nationale rechter de Europese richtlijn handhaven in de nationale uitspraak, dit is de aanpak op het niveau van ‘gedecentraliseerde handhaving’.⁴¹ De nationale rechter moet beslissen om, enerzijds, de wet richtlijnconform te laten maken door de wetgever of, anderzijds, de wetgeving buiten toepassing te laten door een uitspraak te doen waarbij de richtlijn gehandhaafd wordt.⁴²

In de zaak *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* is volgens het HvJ sprake van een gebrekkige implementatie van de Btw-richtlijn.⁴³ *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* is een Poolse rechtspersoon die voor de btw zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, hierdoor moet de voorbelasting gesplitst worden en kan het economische deel van de voorbelasting door de rechtspersoon worden afgetrokken en het niet-economische deel niet. In het Poolse belastingrecht was op dat moment echter geen expliciete bepaling opgenomen over de splitsing van de voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten. De rechtspersoon nam, door het ontbreken van expliciete bepalingen, alle voorbelasting in aftrek, hoewel een gedeeltelijke aftrek werkelijk gerechtigd was. De Btw-richtlijn geeft ook geen duidelijke regels met betrekking tot de gedeeltelijke aftrek van voorbelasting maar laat dit vrij aan de lidstaten om in te vullen. De lidstaat Polen heeft de Btw-richtlijn dus gebrekkig geïmplementeerd waardoor *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* meer voorbelasting heeft afgetrokken dan de rechtspersoon werkelijk gerechtigd was. De Poolse nationale rechter, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu*, stelde prejudiciële vragen aan het HvJ om duidelijkheid te verkrijgen in deze zaak. De beantwoording van de prejudiciële vragen heeft geleid tot een andere interpretatie van de btw-wet in Polen en hierdoor wordt de nationale wet in de toekomst richtlijnconform uitgelegd door de nationale rechters. In deze zaak is dus sprake van gedecentraliseerde handhaving.

Ook in de zaak *Kozuba Premium Selection* wordt een interpretatie van de Btw-richtlijn gegeven in een antwoord op de prejudiciële vragen.⁴⁴ In deze zaak begon de Poolse rechtspersoon *Kozuba* in 2006 een zomerhuis uit 1992 te renoveren om het vervolgens na de renovatie in 2007 als modelwoning te gebruiken. In 2009 werd het zomerhuis door *Kozuba* verkocht zonder hierbij btw in rekening te brengen. *Kozuba* bracht geen btw in rekening over

³⁹ HvJ EG 18 december 1997, C-129/96, ECLI:EU:C:1997:628, r.o. 45 (*Inter-environnement Wallonie*).

⁴⁰ Cornielje, *Cursus Belastingrecht*, p. 1.

⁴¹ *Altena* 2015, p. 81.

⁴² *Douma* 2008, p. 2.

⁴³ HvJ EU 08 mei 2019, ECLI:EU:C:2019:390, FED 2019/91, m.nt. M.M.W.D. Merx, r.o. 39 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*).

⁴⁴ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26, m.nt. B.G. van Zadelhoff (*Kozuba Premium Selection*).

de verkoop van het zomerhuis omdat het een gebruikt gebouw betrof en die zijn vrijgesteld van btw.⁴⁵ Naar Pools belastingrecht moet een nieuwe eerste ingebruikneming plaatsvinden indien het onroerend goed voor ten minste 30% van de beginwaarde is gerenoveerd, van een renovatie van deze omvang was sprake bij het zomerhuis.⁴⁶ Verder schrijft de Poolse btw-wet voor dat de vrijstelling van btw voor een gebruikt gebouw pas zijn toepassing vindt na de eerste ingebruikneming van het onroerend goed.⁴⁷ De Poolse wetgeving bepaalt dat een belaste handeling dient plaats te vinden om als eerste ingebruikneming aangemerkt te worden, in dit geval is het zomerhuis dus verkocht vóór de eerste ingebruikneming. Het HvJ geeft in antwoord op de prejudiciële vragen een opvatting van het begrip ‘eerste ingebruikneming’, een begrip dat aan de lidstaten vrijstaat om invulling aan te geven. De ‘eerste ingebruikneming’ kan in Polen vanaf dit arrest ook plaatsvinden zonder dat daar een belaste handeling aan ten grondslag ligt, zo verklaart het HvJ. Ook aan het begrip ‘verbouwing’ geeft het HvJ verdere invulling. De Poolse rechters kunnen aan de hand van de uitleg van de begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing’ de nationale wet richtlijnconform interpreteren en hierdoor zal geen sprake zijn van gebrekkige of onjuiste implementatie. Het komt hier op mij over dat het HvJ liever een richtlijnconforme interpretatie meegeeft aan de nationale rechters indien dit mogelijk is dan dat de Europese Commissie een inbreukprocedure start.

2.5 Deelconclusie

Op basis van dit hoofdstuk kan onderstaande deelvraag beantwoord worden.

“Hoe verhoudt de nationale Wet OB 1968 zich tot de Europese Btw-richtlijn?”

De Nederlandse Wet OB 1968 is gebaseerd op de Europese Btw-richtlijn. Het te bereiken resultaat van de Btw-richtlijn is bindend voor alle lidstaten van de EU en dus ook voor Nederland. Het te bereiken resultaat is om een interne markt in te stellen, hierbij moet de omzetbelasting de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. De lidstaten mogen eigen vorm en middelen kiezen om hetzelfde resultaat als de Btw-richtlijn te bereiken. De richtlijn moet dus volledig geïmplementeerd zijn in de nationale wetgeving en lidstaten mogen enkele aspecten van de wetgeving eigen invulling geven. Europese burgers kunnen zich in het geval van niet-adequate implementatie beroepen op de rechtstreekse werking van de Btw-richtlijn. Indien nodig dient de nationale wet aangepast te worden zodat deze richtlijnconform uitgelegd kan worden. Mocht de nationale wetgeving dermate afhankelijk zijn van interpretatie door nationale rechters, dan zou het HvJ in het antwoord op prejudiciële vragen een interpretatie kunnen voorleggen aan de nationale rechters zodat in de toekomst de nationale wet richtlijnconform geïnterpreteerd wordt.

⁴⁵ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, m.nt. B.G. van Zadelhoff, BNB 2018/26, r.o. 15 (Kozuba Premium Selection).

⁴⁶ Artikel 2, punt 14, onder b, Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten).

⁴⁷ Artikel 43, eerste lid, onderdeel 10, onder b, Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten).

Hoofdstuk 3: Verdieping recht op aftrek van voorbelasting en toepassing van de herzieningsregels op Nederlands en Europees niveau.

3.1 Inleiding

Na inleiding op de omzetbelasting kan verdiept worden in de aftrek van voorbelasting en de toepassing van de herzieningsregels voor onroerende zaken. In dit hoofdstuk zullen het recht op aftrek van voorbelasting, de vrijstellingen en de herzieningsregels behandeld worden zodat deze kennis vervolgens toegepast kan worden op de zaak die centraal staat. Aan de hand van dit hoofdstuk zal de volgende deelvraag beantwoord worden:

Hoe is herziening geregeld in de Wet OB 1968 en in de Btw-richtlijn en in hoeverre is de Wet OB 1968 richtlijnconform?

3.2 De herzieningsregels

3.2.1 Het belang van herzien

In hoofdstuk 2 is het recht op aftrek van voorbelasting aan bod gekomen. Hieruit bleek dat de ondernemer de voorbelasting voor belaste prestaties in aftrek mag brengen op de te betalen omzetbelasting. Indien de ondernemer oorspronkelijk echter meer of minder aftrek van voorbelasting heeft toegepast dan waar hij werkelijk toe gerechtigd was, dan moet dit rechtgetrokken worden. Herziening ziet ook op sfeerovergangen van belaste naar vrijgestelde prestaties binnen de omzetbelasting, of vice versa. Bij belaste prestaties bestaat recht op aftrek van voorbelasting, maar bij vrijgestelde prestaties niet. Indien een dergelijke sfeerovergang plaatsvindt, zal het recht op aftrek van voorbelasting ook veranderen.

Door het recht op aftrek van voorbelasting te herzien, wordt gekeken of dit verschil tussen de werkelijke en de gerechtigde afgetrokken voorbelasting dermate verschillend is dat het gecorrigeerd dient te worden. Vervolgens wordt dit eventuele verschil gecorrigeerd door een belastingschuld of -vordering op te leggen aan de ondernemer ter hoogte van het voorgenoemde verschil in voorbelasting.

3.2.2 Herziening in de Btw-richtlijn

In de Btw-richtlijn staat de herziening in artikelen 184 tot en met 192 opgenomen. In artikel 184 staat beschreven in welke gevallen herzien moet worden; indien de 'oorspronkelijk toegepaste aftrek (...) hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.' De oorspronkelijk toegepaste aftrek kan bijvoorbeeld hoger of lager zijn dan de gerechtigde aftrek door annulering van aankopen of verkregen rabatten.⁴⁸ Vervolgens wordt de aftrek herzien indien elementen die van belang zijn voor het bepalen van de aftrek gewijzigd zijn, dit is het herzieningsmoment. Ingevolge artikel 186 van de Btw-richtlijn moeten de lidstaten nadere regels vaststellen voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de Btw-richtlijn.

⁴⁸ Artikel 185, eerste lid, Btw-richtlijn.

In artikel 187 van de Btw-richtlijn staan specifieke regels omtrent de herziening voor investeringsgoederen, dit wil zeggen dat de bepalingen in artikel 185 van de Btw-richtlijn voor niet-investeringsgoederen zijn. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar voor roerende investeringsgoederen en kan deze verlengd worden tot maximaal twintig jaar voor onroerende investeringsgoederen. Het staat de lidstaat hierin vrij de definitieve herzieningstermijn te bepalen, mits het onder de aangegeven maxima uit de vorige volzin blijft. De herziening moet per jaar worden gespreid over de door de lidstaat bepaalde herzieningstermijn, 'het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.'⁴⁹ In de tweede volzin van het eerste lid wordt de lidstaten een optie gegeven om de herzieningstermijn te rekenen vanaf het moment van ingebruikname in plaats van het moment van verkrijging of vervaardiging. Het tweede lid van artikel 187 van de Btw-richtlijn bepaalt vervolgens dat de herziening elk jaar betrekking heeft op een evenredig deel van de herzieningstermijn. Indien de lidstaat de herzieningstermijn voor onroerende investeringsgoederen naar tien jaar heeft verlengd, dan heeft de herziening elk jaar betrekking op een tiende deel van de te corrigeren aftrek. De lidstaten mogen ingevolge artikel 189 van de Btw-richtlijn maatregelen nemen met betrekking tot artikel 187 van de Btw-richtlijn. Zo mogen lidstaten 'het begrip investeringsgoederen definiëren; het bedrag aan btw dat bij herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen; passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt; administratieve vereenvoudigingen toestaan.'⁵⁰ De artikelen 188 en 190 tot en met 192 van de richtlijn zijn in het kader van deze scriptie niet van belang om uiteen te zetten en worden dus achterwege gelaten.

3.2.3 Herziening in het Nederlands recht

De ondernemer voor de Wet OB 1968 heeft bij aankoop van een goed of dienst een bestemming waarvoor hij het gaat gebruiken. Zo kan de ondernemer een pand kopen met de bedoeling om het vervolgens belast te gaan verhuren, hij bestemt het pand dan voor belast gebruik. In dat geval zal hij aangeven dat hij de voorbelasting volledig in aftrek wil brengen en hij neemt daarbij het verwachte toekomstige gebruik als uitgangspunt. Indien de ondernemer het pand uiteindelijk anders gaat gebruiken dan voorheen de bedoeling was, dan verandert ook zijn recht op aftrek van voorbelasting en dus zal herzien moeten worden. De herziening is opgenomen onder artikel 15, vierde lid van de Wet OB 1968. In dit artikel van de wet staat dat op het moment van ingebruikname van een goed of dienst door de ondernemer, gekeken moet worden of meer of minder voorbelasting in aftrek is gebracht dan waar de ondernemer op dat moment werkelijk toe gerechtigd is. Vervolgens dient de voorbelasting die op dat tijdstip te veel in aftrek is gebracht in één keer op aangifte te worden voldaan.⁵¹ De voorbelasting die op dat tijdstip te weinig in aftrek is gebracht, dient op verzoek van de ondernemer teruggegeven te worden.⁵² Artikel 15, zesde lid schrijft voor dat bij ministeriele regeling nadere regels worden gesteld omtrent de aftrek van belasting, waaronder wijziging in gebruik van onroerende zaken, en via dit artikel wordt doorverwezen naar artikelen 11 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: Uitvoeringsbeschikking). In artikel 12, tweede lid van de Uitvoeringsbeschikking staat dat de

⁴⁹ Artikel 187, eerste lid, eerste volzin, Btw-richtlijn.

⁵⁰ Artikel 189, onderdeel a, b, c en d, Btw-richtlijn.

⁵¹ Artikel 15, vierde lid jo. artikel 14, Wet OB 1968.

⁵² Artikel 15, vierde lid, laatste volzin, Wet OB 1968.

herziening van artikel 15, vierde lid, Wet OB 1968, 'geschiedt op basis van de gegevens van het belastingtijdvak waarin de ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken.' Vervolgens wordt, ingevolge artikel 12, derde lid van de Uitvoeringsbeschikking, de gehele voorbelasting nogmaals in één keer herzien. De herzieningsmomenten op het moment van ingebruikname worden ook herrekenmomenten genoemd omdat de eerder berekende voorbelasting op deze momenten op basis van het werkelijk gebruik in zijn geheel herrekend wordt. In de jaren na het jaar van ingebruikname is altijd sprake van herziening, geen herrekening, omdat dan het werkelijke gebruik evenredig herzien wordt over het laatste belastingtijdvak van de volgende negen jaren. Aangezien in de Wet OB 1968 enkel de term herziening aan bod komt, hou ik de term herziening aan en de term herrekening zal nauwelijks meer ter sprake komen. Drie momenten zijn dus van belang om in de gaten te houden, namelijk: het aankoopmoment – op dit moment wordt het bestemde gebruik bepaald – en de twee herzieningsmomenten in het jaar van ingebruikname, te weten de herziening op het moment van ingebruikname en het herzieningsmoment in het laatste belastingtijdvak van het jaar van ingebruikname.

Naast herziening op het moment van ingebruikname wordt, in de boekjaren volgend op die waarin de ondernemer het goed of de dienst is gaan gebruiken, ook de aftrek op voorbelasting herzien. Hierin wordt een onderscheid gemaakt tussen onroerende zaken en roerende zaken. In het geval van onroerende zaken geldt een herzieningstermijn van negen jaren na het jaar van ingebruikname van het goed of de dienst.⁵³ Indien in die periode, bijvoorbeeld, een sfeerovergang van belast naar vrijgesteld plaatsvindt vergeleken met het boekjaar van ingebruikname, wordt de aftrek van voorbelasting herzien in het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar. De herziening heeft betrekking op een tiende deel van de voorbelasting zodat elk van die negen jaren een tiende deel herzien kan worden. Bij kleine verschillen, te weten verschillen van niet meer dan 10%, tussen de in aftrek gebrachte voorbelasting en de werkelijk gerechtigde aftrek in een boekjaar, wordt niet herzien.⁵⁴ In het geval van een roerende zaak telt de herzieningsperiode na het boekjaar van ingebruikname geen negen maar vier jaren.⁵⁵

3.3 Vergelijking van de herzieningsregels in de Nederlandse wet en de Btw-richtlijn

3.3.1 Inleiding

Waar in de Btw-richtlijn de herzieningsregels in artikelen 184 tot en met 192 zijn opgenomen, staan deze in de Nederlandse Wet OB 1968 beschreven in artikel 15. De Nederlandse wetgever heeft, als het goed is, gepoogd deze artikelen van de Btw-richtlijn juist te implementeren in de nationale wet. Aangezien de Wet OB 1968 bestond nog voordat de richtlijn geïmplementeerd diende te worden, is deze wet aangepast om richtlijnconform te zijn. Door het aanpassen van de al bestaande Wet OB 1968 zijn wezenlijke tekstuele verschillen te zien tussen de artikelen in de wet en de artikelen in de richtlijn. Ondanks de tekstuele verschillen van de artikelen zal de Wet OB 1968 in het te bereiken resultaat overeen moeten komen met de Btw-richtlijn, dat is immers het doel van de richtlijn. Toch blijkt dat de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn op enkele punten van elkaar verschillen.

⁵³ Artikel 13, tweede lid, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

⁵⁴ Artikel 13, vierde lid, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

⁵⁵ Artikel 13, derde lid, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

3.3.2 Verschil in herzieningsmomenten

Het eerste punt waarop de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn niet overeenkomen is het eerste moment waarop herzien moet worden. Volgens de richtlijn vindt herziening plaats indien wijzigingen in voor de aftrek te bepalen elementen na de btw-aangifte hebben plaatsgevonden, blijkt uit artikel 185. In de Wet OB 1968 vindt, conform artikel 15, vierde lid, het eerste herzieningsmoment plaats op het moment van eerste ingebruikname. Vervolgens vindt nog een herzieningsmoment plaats, de tweede, aan het einde van het belastingtijdvak van eerste ingebruikname. Aangezien het moment van ingebruikname en het moment van wijziging in voor de aftrek te bepalen elementen niet tegelijk hoeven te zijn, blijkt de mogelijkheid aanwezig dat de richtlijn en de Wet OB 1968 verschillende herzieningsmomenten hanteren.

3.3.3 Verschil tussen herziening ineens en partiële herziening

Het tweede punt waarop de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn verschillen is het deel van de aftrek dat bij de herziening van investeringsgoederen in aanmerking wordt genomen. In artikel 187 van de richtlijn is bepaald dat de herziening wordt gespreid over de door de lidstaat bepaalde herzieningsperiode. Elk jaar van de herzieningsperiode wordt dus een deel van de aftrek in aanmerking genomen voor de herziening, dit wordt partiële herziening genoemd. In de Wet OB 1968 wordt de herziening niet gespreid over de door de lidstaat bepaalde periode maar wordt het gehele bedrag aan aftrek in aanmerking genomen voor herziening op het moment van ingebruikname en in het laatste belastingtijdvak in het jaar van ingebruikname.⁵⁶ Dit is een wezenlijk verschil in herzieningsbepalingen; in de Wet OB 1968 kan een herziening ineens plaatsvinden in het jaar van ingebruikname maar bij de Btw-richtlijn wordt de herziening altijd gespreid over de jaren van de herzieningstermijn. Later zullen we zien dat dit een cruciaal verschil is welke aan bod komt in de zaak die centraal staat in deze scriptie.

3.3.4 Verschil in herzieningstermijnen

Het derde frictiepunt tussen de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn is de herzieningstermijn voor investeringsgoederen. In de Btw-richtlijn staat expliciet dat de lidstaten de herziening spreiden over een periode van vijf jaar of de herziening kunnen baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf het moment van ingebruikneming. Ingevolge de Wet OB 1968 bedraagt de herzieningstermijn bij roerende zaken vier volle boekjaren na het boekjaar van ingebruikneming. In dit geval kan het moment van ingebruikneming halverwege het jaar plaatsvinden waardoor de gehele herzieningstermijn gerekend vanaf het moment van ingebruikneming, vier-en-een-half boekjaren beslaat. Hierdoor zal de Wet OB 1968 in veel gevallen niet voldoen aan de vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming die in de richtlijn geopperd worden. Dit verschil is niet van belang bij onroerende investeringsgoederen aangezien in de Wet OB 1968 een termijn van negen jaren te rekenen vanaf het moment van ingebruikname van kracht is en ingevolge de Btw-richtlijn een maximum van twintig jaar en een minimum van vijf jaar voor de herzieningstermijn geldt.

3.4 Deelconclusie

⁵⁶ Artikel 15, vierde lid, Wet OB 1968.

Op basis van dit hoofdstuk kan onderstaande deelvraag beantwoord worden.

Hoe is herziening geregeld in de Wet OB 1968 en in de Btw-richtlijn en in hoeverre is de Wet OB 1968 richtlijnconform?

De herzieningsregels zijn van belang om de verschillen tussen de toegepaste aftrek van voorbelasting en de gerechtigde aftrek van voorbelasting te bepalen en vervolgens te corrigeren. In de Btw-richtlijn zijn bepalingen opgenomen die in de nationale wetgeving geïmplementeerd dienden te worden. De lidstaten kunnen voor verschillende bepalingen in de richtlijn nadere regels vaststellen of bepaalde maatregelen nemen. Zo is in artikel 15, vierde lid, de Wet OB 1968 en artikelen 11 tot en met 14 Uitvoeringsbeschikking gepoogd de Btw-richtlijn te implementeren aan de hand van artikelen 184 tot en met 192 van deze richtlijn. Het blijkt echter dat enkele aspecten van de herzieningsbepalingen van de Wet OB 1968 in strijd zijn met de Btw-richtlijn en dus niet richtlijnconform zijn. Zo kunnen de richtlijn en de nationale wet al van elkaar verschillen in de bepaling van het eerste herzieningsmoment. De richtlijn hanteert hierbij een herzieningsmoment bij verschuiving van enig aftrekrecht en de nationale wet hanteert een herzieningsmoment bij ingebruikname van een goed. Verder geeft de richtlijn een mogelijkheid tot evenredig uitsmeren van de herziening over de door de lidstaat bepaalde herzieningsperiode en de Wet OB 1968 verplicht tot de herziening ineens in het jaar van ingebruikname. Ten slotte bepaalt de richtlijn dat de herzieningstermijn voor investeringsgoederen minimaal vijf jaar moet bedragen maar de Wet OB 1968 rekent vier jaren vanaf het jaar van ingebruikneming voor roerende investeringsgoederen. In de volgende hoofdstukken zal het effect van enkele van deze verschillen aan bod komen en zullen de herzieningsregels en dit genoemde effect toegepast worden op de zaak die centraal staat in deze scriptie.

Hoofdstuk 4: Toepassing van de Nederlandse en Europese herzieningsregels op bestaande zaken en de ontstane fricties.

4.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken zijn de regels voor aftrek van voorbelasting, de herzieningsregels volgens de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn en de verschillen tussen de herzieningsregels aan bod gekomen. Nu kan de zaak behandeld worden van HR 14 december 2018 welke kort in het eerste hoofdstuk is aangestipt. Deze zaak wordt ook wel de Stichting Schoonzichtzaak genoemd. Ook zullen andere vergelijkbare zaken aangehaald worden om een duidelijk beeld te krijgen van de problematiek en de gedane uitspraken met betrekking tot de herziening. Aan de hand van dit hoofdstuk zal de volgende deelvraag beantwoord worden:

“In hoeverre zijn niet-richtlijnconforme bepalingen in de Wet OB 1968 te rechtvaardigen en, indien niet te rechtvaardigen, hoe dienen deze bepalingen te worden aangepast om richtlijnconform te zijn?”

4.2 De toepassing van herzieningsregels in de Stichting Schoonzichtzaak

De herzieningszaak van HR 14 december 2018 heeft een naam gekregen, de zaak Stichting Schoonzicht.⁵⁷ Hierna gebruik ik ‘de Stichting Schoonzichtzaak’ met betrekking tot de HR zaak van 14 december 2018.⁵⁸ In de volgende paragrafen zal ik eerst het feitencomplex van de Stichting Schoonzichtzaak uiteenzetten, vervolgens pas ik de herzieningsregels toe zoals opgenomen in de Wet OB 1968 en daarna pas ik de herzieningsregels van de Btw-richtlijn toe op de zaak. Hierna zal ik de frictie tussen de nationale en Unierechtelijke herziening benoemen aan de hand van de toepassing op de Stichting Schoonzichtzaak.

4.2.1 De Stichting Schoonzichtzaak

In 2013 liet Stichting Schoonzicht een appartementencomplex bouwen bestaande uit zeven appartementen. De Stichting Schoonzicht is een ondernemer voor de omzetbelasting als bedoeld in artikel 7 van de Wet OB 1968 (zie paragraaf 2.2.2). Stichting Schoonzicht is namelijk een rechtspersoon die zelfstandig deelneemt aan het maatschappelijk verkeer door het appartementencomplex te laten bouwen.⁵⁹ Het doel van Stichting Schoonzicht was om het appartementencomplex belast te verhuren als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5 van de Wet OB 1968. Het artikel als bedoeld in de vorige volzin schrijft voor dat verhuur van een onroerende zaak belast is indien het verhuurd wordt aan een persoon die de onroerende zaak gebruikt om belaste prestaties te verrichten. Door belast te verhuren heeft Stichting Schoonzicht recht op aftrek van voorbelasting. Ze heeft destijds ook daadwerkelijk alle voorbelasting afgetrokken (zie paragraaf 2.2.3). Bij de oplevering in juli 2014 werd het complex niet gelijk in gebruik genomen. Vanaf 1 augustus 2014 werden vier appartementen vrijgesteld verhuurd en voor de andere drie appartementen was nog geen huurder gevonden. De andere drie appartementen waren op 1 augustus 2014 derhalve niet in gebruik genomen.

⁵⁷ <https://ecer.minbuza.nl/c-791/18-stichting-schoonzicht>.

⁵⁸ HR, 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309.

⁵⁹ Artikel 2:3 BW.

Aangezien vier van de zeven appartementen vrijgesteld werden verhuurd, heeft Stichting Schoonzicht voor deze vier appartementen vanwege de vrijgestelde verhuur geen recht op aftrek van voorbelasting. Om deze reden moet Stichting Schoonzicht de omzetbelasting op de vier vrijgesteld verhuurde appartementen ineens herzien op grond van artikel 15, vierde lid, tweede en derde volzin van de Wet OB 1968. Naar de mening van Stichting Schoonzicht mag de te veel afgetrokken voorbelasting in lijn met de Btw-richtlijn in tien gelijke delen afgedragen worden.

4.2.2 Toepassing Nederlandse herzieningsregels op de Stichting Schoonzichtzaak

Eerst wordt de Stichting Schoonzichtzaak uitgewerkt aan de hand van de Nederlandse herzieningsregels. Om te beginnen wordt gekeken naar het eerste beslismoment, de bestemming van het appartementencomplex die Stichting Schoonzicht heeft bepaald bij aanvang van de bouw van het complex. Stichting Schoonzicht had als doel het complex belast te verhuren na oplevering en dus kon, ingevolge artikel 15, vierde lid, eerste volzin van de Wet OB 1968, de voorbelasting voor dit complex op dat moment volledig in aftrek worden gebracht. Ingevolge de Wet OB 1968 wordt vervolgens naar het moment van ingebruikname gekeken.⁶⁰ Op 1 augustus 2014 werden vier van de zeven appartementen vrijgesteld in plaats van belast verhuurd, dit is het moment van ingebruikname voor die vier appartementen. Aangezien de sfeerovergang van belaste naar vrijgestelde verhuur plaatsvindt, heeft Stichting Schoonzicht op dat moment geen recht op aftrek van voorbelasting meer voor de vier appartementen. De te veel afgetrokken voorbelasting moet worden herzien op het moment van ingebruikname en wordt 'op dat tijdstip verschuldigd' en op aangifte voldaan.^{61,62} Het gevolg is dat de te veel afgetrokken voorbelasting in één keer terugbetaald moet worden. In de negen jaren volgend op het jaar van ingebruikname wordt de toegepaste aftrek van voorbelasting telkens voor een tiende deel herzien.

4.2.3 Toepassing Unierechtelijke herzieningsregels op de Stichting Schoonzichtzaak

De Unierechtelijke herzieningsregels zullen worden toegepast op de Stichting Schoonzichtzaak als beschreven in paragraaf 3.2.2 van deze scriptie. De afgetrokken voorbelasting dient te worden herzien omdat de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd is toe te passen.⁶³ Dit is het geval op het moment dat blijkt dat vier van de zeven appartementen vrijgesteld in plaats van belast door Stichting Schoonzicht verhuurd worden. Vervolgens moet de afgetrokken voorbelasting worden herzien voor de vier appartementen, dit wordt berekend zoals besproken in paragraaf 3.2.2. In het eerste lid van artikel 187 van de Btw-richtlijn staat dat de herziening moet worden gespreid over minimaal vijf jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen. In het tweede lid van hetzelfde artikel staat vervolgens dat de herziening slechts betrekking heeft op een deel evenredig aan het aantal jaar dat de lidstaat als herzieningsperiode heeft gekozen. Stichting Schoonzicht zou op basis van de richtlijn slechts een tiende deel, in het geval van de Nederlandse herzieningstermijn van tien jaar, van de te veel in aftrek gebrachte voorbelasting herzien. In de negen daaropvolgende jaren wordt dan ook telkens voor een tiende deel herzien.

⁶⁰ Artikel 15, vierde lid, tweede volzin, Wet OB 1968.

⁶¹ Artikel 15, vierde lid, tweede volzin, Wet OB 1968.

⁶² Artikel 14, Wet OB 1968.

⁶³ Artikel 184 Btw-richtlijn.

4.2.4 Frictie tussen Unierecht en nationale wetgeving

Op basis van het Nederlands belastingrecht, ingevolge artikel 15, vierde lid, Wet OB 1968, moet de te veel afgetrokken voorbelasting in één keer herzien worden. Op basis van het Unierecht, ingevolge artikel 187, tweede lid, Btw-richtlijn, moet de te veel afgetrokken voorbelasting over tien jaren uitgesmeerd worden. Dit zijn twee verschillende manieren van herzien die volgens de belanghebbende in de Stichting Schoonzichtzaak met elkaar in strijd zijn.⁶⁴ Dat de manieren van herzien dermate kunnen verschillen, kan verklaard worden door het feit dat in de Btw-richtlijn geen expliciete bepaling is opgenomen om de herziening op het moment van ingebruikname te regelen, de lidstaat heeft hierdoor de vrijheid om dit zelf in te vullen.⁶⁵ De richtlijn schrijft wel voor dat voor minimaal één vijfde deel per jaar moet worden herzien, de richtlijn schrijft daarentegen niet voor dat in het jaar van ingebruikname alles in één keer herzien dient te worden.

4.3 Mogelijke rechtvaardiging voor de Wet OB 1968

Uit de voorgaande paragraaf bleek frictie te bestaan tussen de nationale wetgeving en de Unierechtelijke wetgeving met betrekking tot de herzieningsregels. In paragraaf 2.3, 2.4 en 2.5 werd de verhouding tussen de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn duidelijk. De lidstaat Nederland dient namelijk de Europese richtlijn geïmplementeerd te hebben in de nationale Wet OB 1968, hierbij staat het de lidstaat vrij om eigen vorm en middelen te kiezen om hetzelfde resultaat te bereiken als bedoeld in de Btw-richtlijn bedoeld. Het is dus van belang om te kijken of de door Nederland gekozen vorm en middelen de mogelijke strijd tussen de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn rechtvaardigen. Met andere woorden, ik zoek in de volgende paragrafen naar een rechtvaardiging voor de Wet OB 1968 met betrekking tot de herzieningsregels.

4.3.1 Mogelijk ongerechtvaardigde voordelen

In artikel 189 onder b) van de Btw-richtlijn staat dat de lidstaten het bedrag aan btw dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader kunnen bepalen. Het staat de lidstaat Nederland vrij om in het jaar van ingebruikname de herziening ineens toe te passen omdat Nederland het bedrag van herziening nader kan bepalen. Ook in artikel 189 staat onder c) dat lidstaten alle passende maatregelen mogen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt. De belastingplichtige zou als doel kunnen hebben om de afgetrokken voorbelasting in tien delen te herzien om hier liquiditeitsvoordelen uit te behalen, dit wordt ook wel temporiseren genoemd.⁶⁶ Dit bewuste gebruik van het liquiditeitsvoordeel leg ik uit aan de hand van het volgende voorbeeld:

Bob is een ondernemer voor de omzetbelasting en schaft 1 februari 2020 onroerend goed aan voor €1.000.000 en moet hierbij €210.000 aan btw betalen waardoor hij in totaal €1.210.000 betaalt. Bob geeft aan dat het onroerend goed voor belaste huur bestemd is, kan dit aannemelijk maken en trekt vervolgens de volledige voorbelasting af. Bij de ingebruikname van het onroerend goed op 1 mei 2020 wordt duidelijk dat hij vrijgesteld gaat verhuren en hierdoor heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting meer. Het geheel aan afgetrokken

⁶⁴ HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, r.o. 2.4.

⁶⁵ Artikel 167, 187 en 189, Btw-richtlijn.

⁶⁶ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2018/67.14.

voorbelasting zal moeten worden herzien. Volgens de Btw-richtlijn moet de btw de komende tien jaar elk jaar voor een tiende deel worden herzien. Bob moet dus in 2020 €21.000 herzien en de volgende negen jaren ook €21.000. Ingevolge de Wet OB 1968 moet Bob de afgetrokken voorbelasting echter in één keer terugbetalen, dus €210.000 in 2020, het jaar van ingebruikname. Volgens zowel de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn betaalt Bob uiteindelijk een gelijk bedrag aan btw over het onroerend goed, geheel volgens doel en strekking van de herzieningsregels. Indien de herzieningsregels van de Btw-richtlijn worden gevolgd, heeft Bob de komende negen jaren baat bij de eerder afgetrokken voorbelasting aangezien negen tiende deel van het geld van de afgetrokken voorbelasting dat jaar nog tot zijn beschikking staat. Bob zou met het tot zijn beschikking staande geld bijvoorbeeld ander onroerend goed kunnen kopen of kunnen investeren. Indien Bob had aangegeven dat het onroerend goed bestemd was voor vrijgestelde huur, dan had hij de voorbelasting niet in aftrek mogen brengen en zou hij volgens zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB 1968 bij de aanschaf van het gebouw €1.210.000 hebben betaald, zonder recht op aftrek van de voorbelasting.

In de onderstaande tabel is het liquiditeitsvoordeel te zien indien ondernemer Bob eerst aangeeft het onroerend goed belast te verhuren en het onroerend goed vervolgens vrijgesteld gaat verhuren in het jaar van ingebruikname.

	Herziening volgens de Btw-richtlijn.	Herziening volgens de Wet OB 1968.
2020	€1.000.000 door de ondernemer betaald met aftrek van voorbelasting. €21.000 herzien.	€1.000.000 door de ondernemer betaald met aftrek van voorbelasting. €210.000 herzien ineens.
2021	€21.000 herzien.	€0.
2022	€21.000 herzien.	€0.
2023	€21.000 herzien.	€0.
2024	€21.000 herzien.	€0.
2025	€21.000 herzien.	€0.
2026	€21.000 herzien.	€0.
2027	€21.000 herzien.	€0.
2028	€21.000 herzien.	€0.
2029	€21.000 herzien.	€0.

Indien dit liquiditeitsvoordeel uit het voorbeeld als een ongerechtvaardigd voordeel wordt aangemerkt, dan rijst de vraag of de bepaling in artikel 15, vierde lid van de Wet OB 1968 een passende maatregel is. De herziening ineens in de Wet OB 1968 zou dus naar mijn mening mogelijk te rechtvaardigen zijn op basis van artikel 189 onder c) van de Btw-richtlijn om ongerechtvaardigde voordelen te voorkomen.

Aangezien het belaste of vrijgestelde gebruik bij onroerend goed pas op het moment van ingebruikname duidelijk wordt, kan op het moment daarvoor naar mijn mening geen betrouwbaar aftrekrecht tot stand komen. Het lijkt mij dat de Nederlandse wetgever heeft gekozen voor deze bepaling om dit soort misbruik tegen te gaan door hiervoor een maatregel op te nemen in de Wet OB 1968. Door in het jaar van ingebruikname de gehele afgetrokken voorbelasting te herzien, lijkt geen gebruik van het liquiditeitsvoordeel mogelijk. Het jaar van ingebruikname wordt dan, naar mijn mening, als een nieuw beslismoment gezien waarin

opnieuw het aftrekrecht bepaald wordt. Gezien het feit dat btw naar werkelijk verbruik geheven wordt, zou de aftrek ook naar werkelijk verbruik bepaald worden en dus logischerwijs herrekend moeten worden bij ingebruikname. Ik vind dat in het jaar van ingebruikname in de Wet OB 1968 terecht de gehele voorbelasting herzien wordt omdat het verbruik in dat jaar aanvangt.

4.3.2 Herziening ineens gaat mogelijk vooraf aan de herzieningsperiode

De herzieningsregels van de Btw-richtlijn zijn geïmplementeerd in artikel 15, vierde en zesde lid van de Wet OB 1968. In het vierde lid van dit artikel is beschreven dat de aftrek plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en dat het deel van afgetrokken voorbelasting dat op het moment van ingebruikname te veel in aftrek is gebracht, verschuldigd wordt op dat tijdstip. Zoals in paragraaf 3.2.3 beschreven, kan dit moment van ingebruikname, waarop de te veel afgetrokken voorbelasting herzien wordt, ook wel een herrekenmoment genoemd worden. Het zesde lid van artikel 15 verwijst voor de herzieningsregels door naar de Uitvoeringsbeschikking waar beschreven staat dat de herziening op onroerende zaken voor een tiende gedeelte plaatsvindt in het laatste belastingtijdvak in de negen jaren volgend op het jaar van ingebruikname.⁶⁷ In de Btw-richtlijn is echter beschreven dat de lidstaten de herziening baseren op minimaal vijf jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van het goed. De herziening ineens kan gezien worden als een herziening binnen het, ingevolge artikel 187, eerste lid, vereiste minimum van vijf jaar, namelijk in één jaar. De herziening ineens vindt echter plaats op het moment van ingebruikname en de Nederlandse herzieningstermijn gaat in vanaf het moment van ingebruikname. De herziening ineens, ook wel de herrekening, kan naar mijn mening vanuit dit perspectief niet gezien worden als een herziening binnen één jaar aangezien de herzieningstermijn nog moet starten. De herziening ineens wordt zie ik in dit geval als een nieuwe nulmeting voor de herzieningsperiode die gelijk volgt op de herziening ineens. De herziening ineens gaat dus mogelijk vooraf aan de reguliere herzieningsperiode en kan, in dat geval, niet gezien worden als een gehele herziening binnen één jaar.

4.4 Vergelijkbare zaken

4.4.1 Arrest Lennartz⁶⁸

De heer Lennartz is een Duitse belastingadviseur en tevens belastingplichtige in deze zaak. Lennartz heeft een eigen belastingadviespraktijk opgericht en bracht zijn auto in die hij zowel privé als in het kader van zijn onderneming gebruikte. De auto werd na inbrenging in zijn ondernemingsvermogen voor 8% zakelijk gebruikt en Lennartz bracht voor de aanschaf van de auto een deel van de voorbelasting in aftrek. De Duitse belastingdienst accepteerde de aftrek niet omdat de auto wordt geacht te zijn aangeschaft om uitsluitend privédoeleinden te dienen. Het HvJ oordeelt echter, in antwoord op de gestelde prejudiciële vragen, dat het recht op aftrek van voorbelasting alleen afhankelijk is van de hoedanigheid waarin iemand op dat

⁶⁷ Artikelen 12, lid 3 en 13, lid 2 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

⁶⁸ HvJ EU 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, (Lennartz).

tijdstip handelt.⁶⁹ Het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat namelijk op het moment dat de aftrekbare belasting verschuldigd is.⁷⁰

De btw-ondernemer kan dus op het moment van aanschaf van onroerend goed beslissen om belast te verhuren vervolgens vrijgesteld te gaan verhuren vanaf de ingebruikname. Het is vrij aan de ondernemer om belast te willen verhuren. Het kan natuurlijk voorkomen dat het een ondernemer niet lukt om belast te verhuren maar wel om vrijgesteld te verhuren. Deze keuze om van belaste naar vrijgestelde verhuur te gaan, zou dan geen invloed mogen hebben op het aftrekrecht maar enkel op de omvang van het aftrekrecht. De herziening ineens zou dan slechter verdedigbaar zijn, de ondernemer heeft de vrijheid om zijn onroerend goed vrijgesteld te gebruiken en zou dan niet op het moment van ingebruikname ineens alle afgetrokken voorbelasting, waarop hij recht had maar nu niet meer heeft, terug moeten betalen. Bovendien blijkt uit het voorbeeld van paragraaf 4.3.1 dat de uiteindelijke belastingheffing onder toepassing van de herziening verspreid over tien jaren gelijk is aan de uiteindelijke belastingheffing onder toepassing van de herziening ineens. De enige reden om ineens te herzien lijkt dan zodat de ondernemer geen liquiditeitsvoordeel geniet.

Bijl is het in zijn noot op het arrest Lennartz eens met de uitspraak van het HvJ en sluit zich aan bij het belang van de hoedanigheid waarin iemand op het tijdstip van aankoop handelt.⁷¹ Het HvJ verklaart dat bij beoordeling van alle voordoende feiten en omstandigheden kan worden bepaald of een belastingplichtige goederen koopt in het kader van zijn onderneming. Bijl sluit zich aan bij de uitspraak van het HvJ en voegt toe hoe korter de tijd tussen de verwerving en de ingebruikname van een goed is, des te makkelijker is het aannemelijk te maken voor een ondernemer dat hij het goed in het kader van zijn onderneming gekocht heeft. Stichting Schoonzicht heeft toentertijd met de aankoop voldoende aannemelijk kunnen maken dat het appartementencomplex in beginsel belast verhuurd zou worden, want de gehele voorbelasting werd destijds terecht in aftrek gebracht. Vervolgens zou, mijns inziens, op het moment van ingebruikname van het appartementencomplex niet een deel van de voorbelasting ineens teruggevorderd mogen worden indien een deel van de appartementen vrijgesteld verhuurd wordt. Dat een deel van de appartementen vrijgesteld verhuurd wordt, wil namelijk niet zeggen dat de bestemming van het complex door de ondernemer is gewijzigd. Ik vind het een drastische maatregel om de te veel afgetrokken voorbelasting op dat moment ineens terug te vorderen hoewel de ondernemer alsnog het doel voor ogen kan hebben om belast te gaan verhuren.

4.4.2 Charles en Charles-Tijmens⁷²

Deze zaak gaat over het echtpaar Charles-Tijmens dat een vakantiehuis in Nederland bezit en dit vakantiehuis voor korte periodes verhuurt. Het echtpaar verhuurt voor 87,5% van het jaar belast en verblijft voor 12,5% van het jaar privé in het huis. Het echtpaar had het vakantiehuis volledig ingebracht in het ondernemingsvermogen en bracht eerst 87,5% van de betaalde voorbelasting in aftrek. Vervolgens verzocht het echtpaar de resterende 12,5% van de betaalde voorbelasting in aftrek te brengen maar dit verzoek werd niet ingewilligd. Volgens een toenmalige Nederlandse regeling, die was vastgesteld nog vóór de invoering van de Btw-

⁶⁹ HvJ EU 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, r.o. 8 (Lennartz).

⁷⁰ Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG).

⁷¹ HvJ EU 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, FED 1991/647, m.nt. D.B. Bijl (Lennartz).

⁷² HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463 (Charles en Charles-Tijmens).

richtlijn, mocht het echtpaar de voorbelasting enkel aftrekken voor het deel dat het vakantiehuis belast verhuurd werd. Het echtpaar verwees naar artikel 6, lid 2 en artikel 17, lid 6 van de Zesde richtlijn⁷³ en verklaarde dat privégebruik ook een belaste prestatie is aangezien ze hebben gekozen het vakantiehuis volledig in te brengen in het ondernemingsvermogen.⁷⁴ De Hoge Raad besloot een prejudiciële vraag te stellen om na te gaan of de Nederlandse regeling in strijd is met de artikelen van de richtlijn. Het HvJ achtte de nationale regeling in strijd met de Zesde richtlijn. Uit antwoord op de prejudiciële vraag bleek dat het echtpaar de voorbelasting volledig en onmiddellijk in aftrek mocht brengen, daartegenover stond uiteraard dat het echtpaar btw zou moeten betalen indien zij privé in het vakantiehuis verblijven.

De Nederlandse wetgeving werd aangepast zodat deze kan worden uitgelegd conform de uitspraak in deze zaak. Voorheen had de ondernemer ingevolge artikel 15, eerste lid, voor de Wet OB 1968 recht op aftrek van voorbelasting indien de aan hem geleverde goederen en verrichte diensten in het kader van zijn onderneming gebezigd werden.⁷⁵ Na de aanpassing van de nationale wet heeft de ondernemer, door toevoeging van de laatste paragraaf aan lid 1 van artikel 15 van de Wet OB 1968, recht op aftrek van voorbelasting indien de aan hem geleverde goederen en verrichte diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.⁷⁶ De bestemming die de ondernemer voor zijn goederen heeft, is dan voldoende om het aftrekrecht te bepalen.⁷⁷

In de noot op deze zaak schrijft de Redactie Vakstudie Nieuws dat hierbij aangesloten wordt bij het belasten van het feitelijke gebruik van het goed.⁷⁸ Aangezien de ondernemer het goed volledig belast kan bestemmen, dient het privégebruik van de vakantiebungalow door de ondernemer bijgehouden te worden om alsnog over dat privégebruik btw te betalen en als ondernemer af te dragen. Door dit privégebruik op te moeten nemen in de administratie, kan volgens Redactie Vakstudie Nieuws het feitelijke gebruik goed gevolgd worden.

In de Stichting Schoonzichtzaak lijkt, naar mijn mening, de bestemming in beginsel ook voldoende om het aftrekrecht van voorbelasting van deze stichting te bepalen. Het herzien op het moment van ingebruikname lijkt echter een controle van de lidstaat Nederland om het daadwerkelijke recht op aftrek van voorbelasting te bepalen en de te veel of te weinig afgetrokken voorbelasting op dat tijdstip terug te vorderen respectievelijk op verzoek terug te geven. Gezien de aansluiting van het HvJ bij het belasten van het feitelijk gebruik van het goed lijkt mij de bestemming van het onroerend goed in de Stichting Schoonzichtzaak niet voldoende om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen.

⁷³ Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995.

⁷⁴ HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, r.o. 12 (Charles en Charles-Tijmens).

⁷⁵ HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, r.o. 6 (Charles en Charles-Tijmens).

⁷⁶ Artikel 15, lid 1, van de Wet OB 1968.

⁷⁷ HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, r.o. 36 (Charles en Charles-Tijmens).

⁷⁸ HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, V-N 2005/35.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (Charles en Charles-Tijmens).

4.4.3 Uudenkaupungin kaupunki⁷⁹

In dit Finse arrest bezit Uudenkaupungin kaupunki, de belanghebbende, een gebouw en verhuurt dit vanaf 1 juni 1995 vrijgesteld van btw aan de Finse staat. Vanaf 31 augustus 1995 verhuurt Uudenkaupungin kaupunki een fabriekshal aan een btw-plichtige onderneming. Op 4 april 1996 heeft Uudenkaupungin kaupunki een verzoek ingediend om beide eerdergenoemde gebouwen aan btw te onderwerpen. De belanghebbende verzocht de Finse belastingdienst in 1998 om de btw die hij betaald heeft over beide gebouwen te herzien. De belastingdienst wees dit verzoek af. Finse btw-wetgeving schrijft voor dat aftrek van voorbelasting enkel mogelijk is indien binnen zes maanden na ingebruikname van het gebouw wordt verzocht om het gebouw aan btw te onderwerpen. De hoogste Finse rechter heeft prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ om meer duidelijkheid te verschaffen in deze situatie. Het HvJ gaf in het antwoord op de prejudiciële vragen aan dat 'het stelsel voor herziening van de aftrek [...] een essentieel bestanddeel van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel [is], doordat dit de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk.'⁸⁰ Uit rechtsoverweging 27 blijkt dat de beperkingen in het recht op aftrek van voorbelasting en herzieningen van de aftrek in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten gelden, alleen afwijkingen op basis van de richtlijn zijn toegestaan. Verder verklaart het HvJ dat het daadwerkelijk gebruik van het investeringsgoed enkel van invloed is op de omvang van de af te trekken voorbelasting en geen invloed heeft op het recht op aftrek van voorbelasting.⁸¹ Voorts blijkt uit dit arrest dat de btw op onroerend goed ook herzien moet worden indien het in eerste instantie vrijgesteld gebruikt wordt en vervolgens belast gebruikt wordt.⁸² Het HvJ achtte de Finse wet in strijd met de richtlijn en dus diende de nationale wetgeving aangepast te worden om richtlijnconform uitgelegd te kunnen worden.

Sanders vond in zijn commentaar op het arrest Uudenkaupungin kaupunki dat het HvJ een college over de herzieningsregels gaf.⁸³ Het HvJ zette nogmaals de logica van het btw-stelsel uiteen in rechtsoverweging 24 van het arrest. Verder vindt Sanders dat de Nederlandse wetgever de goede raad van het HvJ uit rechtsoverweging 29 kan aannemen. In deze rechtsoverweging wordt namelijk verklaard dat lidstaten geen keuze hebben met betrekking tot het omzetten van het herzieningsmechanisme als in artikel 20 van de Zesde richtlijn (artikelen 184 tot en met 192 van de Btw-richtlijn) aangezien het herzieningsmechanisme verplicht is.

Uit dit arrest bleek dat artikel 187 van de Btw-richtlijn duidelijk dwingend is, dat de aftrek van voorbelasting en de herziening van de aftrek in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten gelden en dat het daadwerkelijk gebruik van het investeringsgoed alleen van invloed is op de omvang van de af te trekken belasting en geen invloed heeft op het aftrekrecht. Artikel 187 is ook van toepassing op de Stichting Schoonzichtzaak en het dwingende karakter van dit artikel kan bepalend zijn voor de uitspraak in de zaak. In de deelconclusie wordt het effect van het dwingende karakter van artikel 187 van de richtlijn op de Stichting Schoonzichtzaak verder uiteengezet. Verder is het van belang om de Nederlandse herzieningsregels te vergelijken met

⁷⁹ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (Uudenkaupungin kaupunki).

⁸⁰ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, r.o. 26 (Uudenkaupungin kaupunki).

⁸¹ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, r.o. 39 (Uudenkaupungin kaupunki).

⁸² HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, r.o. 40 (Uudenkaupungin kaupunki).

⁸³ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, NTFR 2006/494, m.nt. Sanders (Uudenkaupungin kaupunki).

herzieningsregels in andere lidstaten daar de herziening in alle lidstaten op dezelfde wijze moet gelden. In paragraaf 4.4.4 zal de herziening van de lidstaat Polen behandeld worden in een arrest.

4.4.4 Gmina Międzyzdroje⁸⁴

De zaak Gmina Międzyzdroje gaat over een Poolse gemeente die investeerde in de uitbreiding van een sporthal door een nieuw gebouw te laten bouwen in de buurt. De gemeente heeft over deze werkzaamheden btw betaald. De sporthal was in beginsel bedoeld voor sportlessen en lichamelijke opvoeding welke vrijgesteld zijn van omzetbelasting. De btw mocht in beginsel dus niet afgetrokken worden. Tijdens de bouw van de hal heeft de Poolse gemeente besloten om de sporthal ook deels belast te verhuren. Het aftrekrecht van de gemeente verschoof van volledig niet aftrekbaar naar deels aftrekbaar en de volledig niet-aftrekbare voorbelasting moest worden herzien.

Het Poolse recht inzake de herziening is als volgt:

Lid 1:

“Na afloop van het jaar waarin de belastingplichtige [...] recht had op aftrek van de voorbelasting, is hij verplicht voor het afgesloten belastingjaar het bedrag van de [...] afgetrokken belasting te herzien [...].”

Lid 2:

“Voor goederen en diensten die de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting rekent tot de afschrijfbare materiële of immateriële vaste activa, alsmede voor onroerende goederen en erfpachtrechten die worden gerekend tot de materiële of immateriële vaste activa van de verkrijger, met uitzondering van die waarvan de aanschafwaarde niet meer dan 15000 [Poolse zloty (PLN)] bedraagt, moet de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde herziening verrichten over een periode van 5 jaar, te rekenen vanaf de ingebruikneming, en voor onroerende goederen en erfpachtrechten over een periode van 10 jaar. Voor elk jaar heeft de herziening in het in de eerste volzin bedoelde geval betrekking op een vijfde of, in het geval van onroerende goederen en erfpachtrechten, een tiende deel van het bedrag van de bij de verkrijging of de vervaardiging van de goederen en diensten berekende belasting.”

Lid 3:

“De in de leden 1 en 2 bedoelde herziening dient te worden verricht in de belastingaangifte van de eerste afrekeningsperiode van het jaar na het belastingjaar waarvoor de herziening geschiedt, en in geval van beëindiging van de economische activiteit, in de belastingaangifte van de laatste afrekeningsperiode.”

Lid 7:

“De leden 1 tot en met 6 zijn van overeenkomstige toepassing wanneer de belastingplichtige gerechtigd was de volledige voorbelasting op door hem gebruikte goederen of diensten af te trekken en die aftrek heeft toegepast, dan wel wanneer hij niet tot aftrek gerechtigd was maar

⁸⁴ HvJ 05 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (Gmina Międzyzdroje).

zich vervolgens een wijziging in het recht op aftrek van de voorbelasting op die goederen of diensten heeft voorgedaan.”

De Poolse belastingdienst verklaarde, op basis van het Pools belastingrecht, dat de betaalde btw over tien jaren evenredig herzien zou worden. De gemeente vond dat de herziening ineens kon plaatsvinden zodat het deel van de betaalde btw waar de gemeente recht op had in één keer herzien kon worden. De verwijzende Poolse rechter stelde prejudiciële vragen aan het HvJ en vroeg hierbij aan het HvJ of de artikelen 167, 187 en 189 van de Btw-richtlijn zich verzetten tegen de nationale wet. De verwijzende rechter vroeg zich hierbij ook af of het in één keer herzien leidt tot ongerechtvaardigde voordelen als bedoeld in artikel 189 onder c) in de Btw-richtlijn.

In het antwoord op de prejudiciële vragen verklaarde het HvJ nogmaals, net als in het arrest Uudenkaupungin kaupunki, dat artikel 187 van de Btw-richtlijn duidelijk dwingend is.⁸⁵ Artikel 187 verzet zich tegen een regeling met een herziening in één keer binnen de herzieningstermijn omdat een herziening in één keer een herziening is van minder dan vijf jaar als dwingend bedoeld is in lid 1 van dit artikel.⁸⁶ Het HvJ achtte de nationale belastingwetgeving niet in strijd met de Btw-richtlijn aangezien de Poolse btw-wet een herzieningstermijn hanteert van tien jaar en in artikel 187, eerste lid van de richtlijn een minimum van vijf jaar wordt opgelegd. Het HvJ sloot de herziening in één keer voor de Poolse gemeente uit omdat dit niet in de nationale wet beschreven staat en de gemeente ook geen aanspraak kan maken op herziening ineens via de Btw-richtlijn. De btw wordt in dit geval dus herzien in tien jaren.

Redactie Vakstudie Nieuws benoemt in de noot op het arrest Gmina Miedzydroje de mogelijke schending van de neutraliteit van de belastingdruk onder toepassing van de herziening ineens.⁸⁷ Indien de voorbelasting namelijk niet aftrekbaar is en vervolgens bij ingebruikname het goed toch belast gebruikt wordt, dan wordt de gehele voorbelasting ineens aftrekbaar. Als in de jaren volgend op die van ingebruikname niet herzien wordt door de herziening ineens, dan kan niemand garanderen dat het goed de rest van de herzieningsperiode belast gebruikt wordt zodat het recht op aftrek van voorbelasting blijft bestaan. De Nederlandse herzieningsregels voorzien echter naast een mogelijke herziening ineens in het jaar van ingebruikname daarnaast ook in een partiële herziening in de negen jaren volgend op het jaar van ingebruikname. Het hiervoor genoemde argument van schending van de neutraliteit zou dus niet van toepassing zijn op de Nederlandse herzieningsregels.

Sanders vraagt zich in zijn noot af of de Nederlandse herziening ineens in het laatste belastingtijdvak van het jaar van ingebruikname is toegestaan met het oog op de Btw-richtlijn.⁸⁸ Sanders laat hier de herziening ineens op het moment van ingebruikname achterwege en verklaart dat herzien binnen de herzieningstermijn niet eenmalig geschiedt, maar naarmate de tijd verstrijkt. De herziening buiten de herzieningstermijn om, wat mogelijk

⁸⁵ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 24 (Gmina Miedzydroje).

⁸⁶ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 27 (Gmina Miedzydroje).

⁸⁷ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, V-N 2014/45.19, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (Gmina Miedzydroje).

⁸⁸ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, NTFR 2014/2020, m.nt. Sanders (Gmina Miedzydroje).

de herziening op het moment van ingebruikname is, zou, zo maak ik op uit zijn noot, volgens Sanders wel ineens mogen geschieden.

Deze zaak zit in vergelijking tot de Stichting Schoonzichtzaak anders in elkaar. Zo is hier sprake van een sfeerovergang van de vrijgestelde sfeer zonder aftrek van voorbelasting naar de belaste sfeer met aftrek van voorbelasting. Deze sfeerovergang is precies omgekeerd vergeleken met de Stichting Schoonzichtzaak. Ook het effect van temporisatie is hierdoor omgekeerd, de Poolse gemeente herzielt elk jaar een tiende deel van de te weinig afgetrokken voorbelasting. Het geld van de te weinig afgetrokken voorbelasting staat de gemeente in deze jaren nu niet meteen ter beschikking en kan, indien de gemeente de sporthal deels belast blijft verhuren, in tien jaar worden afgetrokken door de gemeente. Verder claimde de Poolse gemeente een herziening ineens binnen de herzieningstermijn in tegenstelling tot de Wet OB 1968 waar de herziening ineens op het moment van ingebruikname, dus mogelijk voor de herzieningstermijn, dient te gebeuren. Daarnaast heeft de Poolse belastingwetgeving geen bepaling waarin herziening ineens wordt geregeld en deed de Poolse gemeente beroep op de Btw-richtlijn om zo aanspraak te kunnen maken op een herziening in één keer. In het geval van de Stichting Schoonzichtzaak is in de nationale belastingwetgeving wel een bepaling voor de herziening ineens opgenomen en doet Stichting Schoonzicht beroep op de Btw-richtlijn om de te veel afgetrokken belasting niet in één keer te herzien.

Verder vroeg de Poolse nationale rechter zich af of het in één keer herzien kan leiden tot een dergelijk ongerechtvaardigd voordeel.⁸⁹ In rechtsoverweging 20 van het arrest verklaart het HvJ dat de vastgestelde periode in artikel 187 van de Btw-richtlijn vooral onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen moet voorkomen.⁹⁰ Het HvJ beschrijft dat door de periode van herziening ongerechtvaardigde voordelen kunnen worden vermeden, “met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Dergelijke wijzigingen zijn bijzonder waarschijnlijk bij investeringsgoederen, die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen.” Ook in rechtsoverweging 29 verklaart het HvJ nogmaals dat de herzieningsperiode van ten minste vijf jaar een essentieel bestanddeel vormt van de herzieningsregeling, “die het mogelijk maakt onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige te vermijden en zo de neutraliteit van de belastingdruk tracht te verzekeren.”⁹¹ Uit de voorgaande rechtsoverweging maak ik op dat de term ongerechtvaardigde voordelen niet ziet op liquiditeitsvoordelen maar meer op herzieningsvoordelen als in het volgende voorbeeld:

Bob de ondernemer kan een pand de eerste tien jaren belast verhuren om de herzieningstermijn voorbij te laten gaan en de volledige voorbelasting in aftrek te kunnen brengen. Vervolgens kan de ondernemer na afloop van de herzieningstermijn vrijgesteld van btw verhuren terwijl hij de volledige voorbelasting wel in aftrek heeft gebracht waar hij door vrijgestelde verhuur geen recht meer op zou hebben.

⁸⁹ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 15 (Gmina Miedzyzdroje).

⁹⁰ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 20 (Gmina Miedzyzdroje).

⁹¹ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 29 (Gmina Miedzyzdroje).

Indien een lidstaat de herzieningstermijn verlengt, dan moet langer gewacht worden alvorens van dit eventuele herzieningsvoordeel gebruik gemaakt zou kunnen worden. De door het HvJ in de rechtsoverwegingen gebruikte samenhang van de termen ongerechtvaardigde voordelen, de periode van herziening en de neutraliteit van de belasting, en gezien het feit dat indien sprake is van liquiditeitsvoordelen de uiteindelijke belastingheffing gelijk is, worden naar mijn mening liquiditeitsvoordelen door het HvJ (nog) niet als ongerechtvaardigde voordelen gezien maar ziet de term ongerechtvaardigde voordelen meer op herzieningsvoordelen als bedoeld in het genoemde voorbeeld.

4.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de zowel de Nederlandse als de Unierechtelijke herzieningsregels toegepast op de Stichting Schoonzichtzaak. Vervolgens zijn de verschillen in uitwerking van de verschillende herzieningsregels uitgewerkt om daarna rechtvaardigingsgronden voor de mogelijk niet-richtlijnconforme Wet OB 1968 te vinden. Ten slotte zijn een aantal vergelijkbare of relevante arresten behandeld die van invloed kunnen zijn op de Stichting Schoonzichtzaak. Met behulp van dit hoofdstuk dient de volgende deelvraag beantwoord te kunnen worden:

“In hoeverre zijn niet-richtlijnconforme bepalingen in de Wet OB 1968 te rechtvaardigen en, indien niet te rechtvaardigen, hoe dienen deze bepalingen te worden aangepast om richtlijnconform te zijn?”

De niet-richtlijnconforme bepaling in de Wet OB 1968 blijkt in de Stichting Schoonzichtzaak, ingevolge paragraaf 4.2.4, artikel 15, vierde lid te zijn. Dit artikel schrijft namelijk voor dat de afgetrokken voorbelasting op het moment van ingebruikname in één keer moet worden herzien in het geval dat te veel afgetrokken blijkt te zijn op dat tijdstip. De Btw-richtlijn schrijft echter voor dat de te veel afgetrokken voorbelasting evenredig over de bepaalde herzieningstermijn herzien moet worden. De mogelijke rechtvaardiging voor dit frictiepunt is dat de herziening ineens plaatsvindt op het moment van ingebruikname en dus niet binnen de herzieningstermijn valt, hierdoor vangt de herzieningstermijn van negen jaren aan nadat de herziening ineens heeft plaatsgevonden en is de herziening vanaf het jaar van ingebruikname conform het dwingende artikel 187 van de Btw-richtlijn. Artikel 187 van de richtlijn is, zo bleek uit het arrest Gmina Miedzyzdroje, dermate dwingend dat dit artikel zich verzet tegen een herziening ineens, maar het verschil is dat in de Poolse wetgeving geen bepaling voor de herziening ineens stond opgenomen.

Stichting Schoonzicht zou, onder toepassing van de Btw-richtlijn, een liquiditeitsvoordeel hebben ten opzichte van de situatie onder toepassing van de Wet OB 1968. Door de terug te betalen btw-aftrek te temporiseren, wat richtlijnconform handelen is, geniet de Stichting Schoonzicht mogelijk een ongerechtvaardigd voordeel. De lidstaten kunnen maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt. De herziening ineens zou een dergelijke maatregel kunnen zijn om ongerechtvaardigde voordelen, zoals het genoemde liquiditeitsvoordeel, te voorkomen. De vraag rijst echter of het HvJ dit liquiditeitsvoordeel als een ongerechtvaardigd voordeel ziet. Aan de hand van enkele rechtsoverwegingen in de arresten Gmina Miedzyzdroje en Uudenkaupungin kaupunki achtte ik de liquiditeitsvoordelen niet ongerechtvaardigd genoeg om als ongerechtvaardigd voordeel, als in artikel 189, onder c, Btw-richtlijn, gezien te worden.

In het arrest Lennartz wordt de bestemming van het goed voldoende geacht om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen. Vervolgens verandert enkel de omvang van het aftrekrecht en dit wordt rechtgetrokken door de komende aantal jaren te herzien. De bestemming van het appartementencomplex van de Stichting Schoonzicht zou voldoende moeten zijn om de aftrek te bepalen en dus zou een herziening ineens een onnodig middel zijn omdat de aftrek op basis van de bestemming bepaald kan worden. Redactie VakstudieNieuws vond dat het HvJ toch wel aansloot bij het belasten van het feitelijk gebruik door het Charles Charles-Tijmens arrest en hier sta ik zelf achter. Het HvJ sluit meer aan bij het belasten van het feitelijk gebruik van goederen naar mijn mening. Al met al maakt het voor de belastingheffing niet uit aangezien gedurende de herzieningsperiode de te veel afgetrokken voorbelasting terugbetaald dient te worden waardoor de uiteindelijke belastingheffing in het geval van herziening ineens gelijk is aan het geval waarin enkel in tien jaren evenredig herzien wordt zonder herziening ineens (paragraaf 4.3). In de eindsituatie is dus geen verschil in belastingheffing tussen beide herzieningsregels.

Hoofdstuk 5: Meningen van andere auteurs met betrekking tot de herzieningsregels

5.1 Inleiding

De nationale en Unierechtelijke herzieningsregels zijn in hoofdstuk 4 op de Stichting Schoonzichtzaak toegepast en vervolgens zijn in dat hoofdstuk een aantal vergelijkbare arresten behandeld om een goed beeld van de problematiek en een inzicht in de mogelijke uitkomst van de Stichting Schoonzichtzaak te krijgen. In hoofdstuk 5 zal ik meningen van andere auteurs verzamelen om zo te bepalen wat anderen, die zich in de Nederlandse en Unierechtelijke herzieningsregels en deze zaak hebben verdiept, verwachten dat gaat gebeuren in de Stichting Schoonzichtzaak en de Nederlandse herzieningsregels. In hoofdstuk 5 beantwoord ik geen deelvraag maar vorm ik een mening in de deelconclusie die een rol speelt in het beantwoorden van de hoofdvraag in de slotconclusie.

5.2 Meningen van andere auteurs

Intussen heb ik de herzieningsproblematiek van de Stichting Schoonzichtzaak uitgelegd en heb ik in mijn vorige hoofdstukken uiteengezet wat de problematiek is met betrekking tot de herzieningsregels in de Wet OB 1968. Het is naar mijn mening opvallend dat de herziening ineens, als in artikel 15, vierde lid, Wet OB 1968, niet eerder een frictiepunt is geweest bij Nederlands belastingplichtigen en dat de Hoge Raad nu pas prejudiciële vragen stelt aan het HvJ. Merkx en Verbaan vonden in 2014 dat al ruim tien jaar eerder naar aanleiding van het arrest gemeente Leusden en Holin groep reden genoeg was voor het stellen van prejudiciële vragen met betrekking tot de herziening in één keer op het moment van ingebruikname.⁹²

5.2.1 Verkrijging of vervaardiging als uitgangspunt voor de start van de herziening

Artikel 187, eerste lid, eerste volzin van de Btw-richtlijn schrijft voor dat de herzieningsperiode ingaat vanaf het moment van verkrijging. Lidstaten hebben de keuze om de herzieningsperiode te laten ingaan vanaf het moment van ingebruikname ingevolge de tweede volzin van artikel 187, eerste lid van de richtlijn. Volgens Merkx en Verbaan kan het nooit de bedoeling zijn geweest om de herzieningsperiode in te laten gaan vanaf het aankoopmoment waarbij de lidstaten kunnen kiezen om te herzien vanaf het moment van ingebruikname. Merkx en Verbaan vinden namelijk dat de investeringsgoederen niet direct in gebruik behoeven te worden genomen na verkrijging of vervaardiging. Naar mijn mening staat het de lidstaten vrij om de herzieningsperiode in te laten gaan vanaf zowel het moment van vervaardiging of verkrijging als het moment van ingebruikname van de goederen, het uitgangspunt van de richtlijn maakt geen verschil in de keuzemogelijkheid van de lidstaten en dus ben ik het niet eens met Merkx en Verbaan op dit punt. Ik kan me wel vinden in hun mening dat herziening na het moment van ingebruikname nauwkeuriger is aangezien dan niet wordt uitgegaan van een directe ingebruikname na verkrijging, maar de keuze tussen beide eerste herzieningsmomenten staat toch vrij aan de lidstaten om te implementeren in de nationale wetgeving.

⁹² Merkx & Verbaan, 2014, p. 2.

5.2.2 Herziening ineens voorafgaand aan de herzieningsperiode

Zoals in paragraaf 4.3.2 besproken, gaat de Nederlandse herziening ineens mogelijk vooraf aan de herzieningsperiode en dus zou de herziening ineens niet gezien kunnen worden als een gehele herziening die binnen één jaar plaatsvindt, wat in strijd zou zijn met de Btw-richtlijn. Advocaat-generaal Van Hilten (hierna: A-G Van Hilten) vindt ook dat de herziening ineens, als een correctie van voorbelasting, voorafgaat aan de herzieningsperiode omdat de wijziging op recht van aftrek optreedt nog vóór de aanvang van de herzieningsperiode.⁹³ A-G Van Hilten acht de herziening ineens op dit punt niet in strijd met artikel 187, eerste lid van de Btw-richtlijn.⁹⁴ Naar mijn mening kan de herziening ineens op het moment van ingebruikname plaatsvinden voor de start van de herzieningsperiode, maar dit is eerder al in de zaak *Gmina Międzyzdroje* behandeld en daar leek door het HvJ niet met deze visie naar de herziening ineens gekeken te worden. In dit Poolse arrest is de herzieningsperiode echter al begonnen en het verzoek om de herziening ineens van de Poolse gemeente valt dus binnen de herzieningstermijn. Het dwingende artikel 187 van de richtlijn regelt de herziening binnen de herzieningstermijn en schrijft voor de herzieningsperiode minimaal vijf jaar te laten zijn. Het HvJ zag de herziening ineens in deze zaak als een herziening in één jaar en dus in strijd met artikel 187 van de Btw-richtlijn. Toet vindt, ondanks de uitspraak in het arrest *Gmina Międzyzdroje*, dat de Nederlandse herziening ineens niet in strijd is met artikel 187 van de richtlijn, dat artikel 'bepaalt namelijk de wijze van herziening na ingebruikname.'⁹⁵ Ik leid hieruit af dat ook Toet vindt dat de herziening ineens voorafgaat aan de herzieningsperiode. Ook Soltysik denkt dat de Nederlandse herziening ineens op het moment van ingebruikname voorafgaat aan de herzieningsperiode en dus buiten de werking van artikel 187 van de richtlijn valt.⁹⁶ Soltysik vindt ook dat de herziening ineens in het laatste tijdvak van het jaar van ingebruikname buiten de werking van artikel 187 valt aangezien de herzieningstermijn naar zijn mening gaat lopen na het jaar van ingebruikname. Voorts denk ik dat het HvJ de Nederlandse herziening ineens als een bepaling ziet die buiten artikel 187 van de Btw-richtlijn om gaat en dus niet in strijd wordt geacht met de richtlijn.

5.2.3 Leemte biedt mogelijk ruimte voor de herziening ineens

Verder vindt A-G Van Hilten dat de richtlijn lidstaten de mogelijkheid biedt om een herziening ineens tussen het moment van verkrijging of vervaardiging en het moment van ingebruikname te implementeren in de nationale wet.⁹⁷ Deze mogelijkheid wordt volgens haar namelijk geboden door de tweede volzin van artikel 187, eerste lid, Btw-richtlijn, omdat daar de keuze aan de lidstaten wordt gegeven om te herzien vanaf de ingebruikname van het goed. Indien lidstaten, zoals Nederland, kiezen voor herzien vanaf de ingebruikname, dan bestaat een 'leemte' tussen de verkrijging of vervaardiging en de ingebruikneming van het investeringsgoed, waarin het aftrekrecht kan wijzigen en deze wijziging in aftrekrecht dus gecorrigeerd moet worden.⁹⁸ Deze wijziging in het aftrekrecht kan gecorrigeerd worden door ineens te herzien. Merx en Verbaan zijn het echter niet eens met A-G Van Hilten. Zij vinden dat het eerste lid van artikel 187 van de Btw-richtlijn lidstaten enkel de mogelijkheid biedt om

⁹³ HR 13 oktober 2008, nr. 07/13230, ECLI:NL:PHR:2009:BG4109, BNB 2010/64, 5.4.22 (concl. A-G Van Hilten).

⁹⁴ HR 13 oktober 2008, nr. 07/13230, ECLI:NL:PHR:2009:BG4109, BNB 2010/64, 5.4.26 en 5.4.27 (concl. A-G Van Hilten).

⁹⁵ HR 07 mei 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:PHR:2018:479, NTFR 2018/1762, m.nt. M.J.M.A. Toet.

⁹⁶ HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, NTFR 2019/38, m.nt. Soltysik.

⁹⁷ HR 13 oktober 2008, nr. 07/13230, ECLI:NL:PHR:2009:BG4109, BNB 2010/64, 5.4.23 en 5.4.24 (concl. A-G Van Hilten).

⁹⁸ HR 13 oktober 2008, nr. 07/13230, ECLI:NL:PHR:2009:BG4109, BNB 2010/64, 5.4.25 (concl. A-G Van Hilten).

te kiezen tussen herziening vanaf de aanschaf of herziening vanaf de ingebruikneming van het goed, dit artikel voorziet de lidstaten niet van een mogelijkheid om een extra herzieningsmoment net voor de ingebruikneming in te voeren.⁹⁹ Indien een bepaling niet expliciet vermeldt dat herziening ineens niet is toegestaan, dan kan uit diezelfde bepaling volgens Merx en Verbaan ook niet worden afgeleid dat herziening ineens wel is toegestaan. A-G Van Hilten lijkt zich, naar mijn mening, meer aan te sluiten bij het feit de herziening ineens niet expliciet is genoemd en het daardoor de lidstaten vrij staat om de herziening ineens te gebruiken in de nationale wetgeving.

Redactie Vakstudie Nieuws geeft in een noot op de Stichting Schoonzichtzaak aan het eens te zijn met de staatssecretaris van Financiën wat betreft de Nederlandse herzieningsregeling.¹⁰⁰ De staatssecretaris geeft namelijk aan dat de Nederlandse wetgeving het recht op aftrek van voorbelasting zo nauwkeurig mogelijk toepast en dus niet in strijd is met de Btw-richtlijn. Toet beschrijft in een noot op de dezelfde zaak dat de Rechtbank Noord-Holland en het Hof Amsterdam overwegen dat herziening ineens niet strijdig is met de Btw-richtlijn aangezien in de richtlijn geen bepalingen zijn opgenomen op grond waarvan een herziening ineens niet is toegestaan.¹⁰¹ Redactie Vakstudie Nieuws stelt voorts dat “lagere rechters [...] de ‘stelregel’ [hanteren]: als niet in de richtlijn is geregeld dat iets niet mag, mag het.” Gezien het eerdergenoemde dwingende artikel 187 van de Btw-richtlijn, zijn door de verwijzende rechter, naar mijn mening, terecht prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Redactie Vakstudie Nieuws vindt dat de waarheid over de herzieningsregels in het midden ligt en dat gewacht moet worden op de uitspraak van het HvJ. Toet is het eens met de lagere rechters en vindt dat herziening ineens is toegestaan indien het niet in de Btw-richtlijn geregeld is.

5.2.4 Daadwerkelijk gebruik om basisaftrek te bepalen

Merx en Verbaan denken dat een herziening ineens mogelijk ook gerechtvaardigd kan worden door de tweede volzin van artikel 187, lid twee, Btw-richtlijn.¹⁰² Uit de tweede volzin van dit lid kan namelijk afgeleid worden dat het jaar van eerste gebruik van het goed een vergelijkingsjaar is waarin de basisaftrek bepaald moet worden. Om de basisaftrek te bepalen zou dus ineens herzien moeten worden op het moment van ingebruikname, dit is ook besproken in paragraaf 4.3.2. Merx en Verbaan denken dat dit de herziening ineens kan rechtvaardigen maar zijn het niet eens met deze conclusie. Zij vinden opnieuw dat de bepaling in de tweede volzin van het tweede lid lidstaten geen expliciete toegang geeft tot de herziening ineens op het moment van ingebruikname. Bovendien merken Merx en Verbaan op dat de bepaling van artikel 187, lid twee, tweede volzin pas geldend is sinds de invoering van de Btw-richtlijn, de herziening ineens zou dan, indien gerechtvaardigd door de bepaling in deze tweede volzin, pas toegestaan zijn na de Zesde richtlijn, na 2007.

Bijl geeft in het tiende punt van zijn noot op de Stichting Schoonzichtzaak aan dat hij denkt dat het HvJ de Nederlandse herziening ineens niet in strijd acht met de Btw-richtlijn.¹⁰³ Het HvJ kiest naar zijn mening eerder de praktische uitwerking met betrekking tot de

⁹⁹ Merx & Verbaan 2014, p. 5.

¹⁰⁰ HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, V-N 2018/34.16, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁰¹ HR 07 mei 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:PHR:2018:479, NTFR 2018/1762, m.nt. M.J.M.A. Toet.

¹⁰² Merx & Verbaan 2014, p. 5.

¹⁰³ HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, BNB 2019/28, m.nt. D.B. Bijl.

herzieningsregels en het HvJ zou de herziening ineens als een nauwkeuriger beginpunt van de herzieningsregels kunnen zien doordat op het moment van ingebruikneming aangesloten zou kunnen worden bij het daadwerkelijk gebruik.

5.2.5 Beroep op de Btw-richtlijn

Merkx onderzocht in 2015 ook nog in welke gevallen selectieve of asymmetrische beroepen op elementen van de Btw-richtlijn kans van slagen hebben. Ze behandelde in dit artikel ook een aantal gevallen waarin selectieve of asymmetrische beroepen (toentertijd) in de toekomst mogelijk zouden voorkomen.¹⁰⁴ Een van de gevallen was de herzieningsregeling en Merkx verklaarde in de conclusie van dit artikel nogmaals dat een Nederlands belastingplichtige voor de Wet OB 1968 beroep zou kunnen doen op de partiële herziening als in de Btw-richtlijn voorgeschreven wordt.

Advocaat-generaal Ettema (hierna: A-G Ettema) vond echter dat een asymmetrisch beroep op de Unierechtelijke herzieningsregeling niet zou mogen.¹⁰⁵ Mocht het HvJ in de Stichting Schoonzichtzaak bijvoorbeeld in het voordeel van Stichting Schoonzicht beslissen, dat wil zeggen de herziening ineens op het moment van ingebruikname in strijd achten met de Btw-richtlijn, dan vindt A-G Ettema dat Stichting Schoonzicht zowel de voor- als de nadelen van de beslissing moet ondervinden. Stichting Schoonzicht zou, naar mening van A-G Ettema, niet enkel beroep mogen doen op de Btw-richtlijn met betrekking tot het jaar van ingebruikname en in de daaropvolgende jaren weer beroep doen op de Wet OB 1968. A-G Ettema vindt dat Stichting Schoonzicht dan voor de gehele herzieningstermijn de Btw-richtlijn moet volgen. Ook Toet is het eens met A-G Ettema dat Stichting Schoonzicht geen asymmetrisch beroep zou mogen doen op de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968.¹⁰⁶

5.3 Deelconclusie

De meningen in de vakliteratuur met betrekking tot de Nederlandse herzieningsregels zijn verdeeld. De een bekijkt het praktische nut van de herziening ineens en de ander bekijkt in hoeverre de herziening ineens in de Wet OB 1968 te rechtvaardigen is met betrekking tot de Btw-richtlijn.

Merkx en Verbaan denken al met al dat de nationale herzieningsregels aangepast dienen te worden zodat ze richtlijnconform zijn. Mede gezien het dwingende karakter van artikel 187 van de richtlijn zou herziening ineens niet toegestaan zijn en zouden geen rechtvaardigingsgronden te vinden zijn voor de herziening ineens op het moment van ingebruikname. A-G Van Hilten leek in haar conclusie de herziening ineens van de Wet OB 1968 te verdedigen en vond dat dit geen reden was voor prejudiciële vragen op dat moment. Toet en Soltysik delen de mening van A-G van Hilten en vinden dat de werking van artikel 187 van de Btw-richtlijn geen betrekking heeft op de twee herzieningsmomenten in het jaar van ingebruikname. Toet en Soltysik vinden, net als A-G van Hilten, dus dat de twee momenten van herziening ineens in het jaar van ingebruikname vallen en buiten de herzieningstermijn

¹⁰⁴ Merkx, 2015.

¹⁰⁵ HR 07 mei 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:PHR:2018:479, r.o. 4.63, 4.64 en 4.65 (concl. A-G Ettema).

¹⁰⁶ HR 07 mei 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:PHR:2018:479, NTFR 2018/1762, m.nt. M.J.M.A. Toet.

plaatsvinden. Redactie Vakstudie Nieuws neigt, naar mijn mening, eenzelfde mening te hebben als onder andere Toet en Soltysik maar is nog onzeker over de uitkomst en wil de uitspraak afwachten. Bijl zag enkel de praktische benutting van de herziening ineens en dacht dat het HvJ dit ook zou zien en de voorkeur zou hebben voor de toepassing van de herziening ineens. Merkx en Verbaan noemden in hun artikel wel enkele mogelijke rechtvaardigingsgronden voor de herzieningsregels als in de Wet OB 1968. Zij denken dat de herziening ineens gerechtvaardigd zou kunnen worden door artikel 187, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn. Zij maken uit deze bepaling op dat de basisaftrek op het moment van ingebruikname bepaald moet worden naar feitelijk gebruik. De rechtvaardigingsgronden leken Merkx en Verbaan echter niet sterk genoeg en zij achten de Nederlandse herzieningsregels toch wel in strijd met de Btw-richtlijn. Ik vind dat artikel 187, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn zo geïnterpreteerd kan worden dat de Nederlandse herziening ineens gerechtvaardigd zou kunnen worden. Uit de voorgenoemde stukken literatuur kon ik echter opmaken dat de Nederlandse herzieningstermijn pas start na het jaar van ingebruikname en hier ben ik het mee eens. Aangezien artikel 187 van de Btw-richtlijn de werking van de herziening binnen de herzieningstermijn regelt, kan ik concluderen dat artikel 187 niet toegepast kan worden op de herziening ineens maar pas toegepast kan worden nadat de twee momenten van herziening ineens gepasseerd zijn.

Ten slotte zijn Toet, Redactie Vakstudie Nieuws, Rechtbank Noord-Holland en Hof Amsterdam van mening dat de herziening ineens richtlijnconform is omdat de Btw-richtlijn niet zegt dat het mag, maar ook niet zegt dat het niet mag. Ik sta hier zelf meer risico-avers in en denk dat de herziening ineens niet per se toegestaan kan worden indien in de richtlijn niet staat dat het niet mag.

Aan de hand van voorgenoemde meningen en conclusies vorm ik mijn eigen mening en mijn eigen eindconclusie in het laatste hoofdstuk van deze scriptie, hoofdstuk zes.

Hoofdstuk 6: Conclusie

Door het stellen van prejudiciële vragen door de HR aan het HvJ inzake de Stichting Schoonzichtzaak, bleek dat de Nederlandse herzieningsregels mogelijk herzien zouden moeten worden. De Nederlandse herzieningsregels zijn mogelijk in strijd met de Europese Btw-richtlijn en dienen aangepast te worden indien ze niet richtlijnconform geacht worden door het HvJ. De hoofdvraag in mijn scriptie is als volgt:

“Zijn de Nederlandse btw-herzieningsregels in strijd met de Europeesrechtelijke Btw-richtlijn, en zo ja, hoe dienen de Nederlandse herzieningsregels te worden aangepast om richtlijnconform te zijn?”

Ter beantwoording van de hoofdvraag heb ik in verschillende hoofdstukken telkens een deel van de hoofdvraag aan bod laten komen. Alvorens ik de Nederlandse herzieningsregels begrijpelijk uiteen kon zetten, heb ik in hoofdstuk twee de Wet OB 1968 kort behandeld en daarbij de voor deze scriptie relevante bepalingen toegelicht. Hiernaast heb ik in het tweede hoofdstuk ook het ontstaan van, de ontwikkelingen in en de rechtstreekse werking van de Btw-richtlijn behandeld zodat een algeheel beeld gevormd kon worden van zowel de nationale wetgeving als de Unierechtelijke wetgeving. In het derde hoofdstuk verdiepte ik me in de nationale en de Europese herzieningsregels en zette ik enkele verschillen tussen deze regelingen uiteen. Vervolgens heb ik in het vierde hoofdstuk de verschillende herzieningsregels toegepast op de Stichting Schoonzichtzaak, de frictie tussen de toepassing van de verschillende herzieningsregels benoemd en mogelijke rechtvaardigingen voor de Wet OB 1968 gegeven voor de eerder benoemde frictie. Ten slotte behandelde ik in hoofdstuk vier ook enkele vergelijkbare zaken op basis waarvan een beeld gevormd kan worden van mogelijke antwoorden van het HvJ op de door de HR gestelde prejudiciële vragen in de Stichting Schoonzichtzaak. In het vijfde hoofdstuk behandelde ik meningen van andere auteurs met betrekking tot de herzieningsregels, op basis van hun meningen heb ik verschillende visies op de verhouding tussen de Nederlandse en de Europese herzieningsregels kunnen betrekken in mijn scriptie naar aanleiding waarvan ik mijn eigen mening beter kan vormen in deze conclusie.

Om de centrale onderzoeksvraag nauwkeurig en duidelijk te beantwoorden zal deze opgesplitst worden in relevante onderdelen. Ten eerste zal ik concluderen of de Nederlandse herzieningsregels in strijd zijn met de Europeesrechtelijke Btw-richtlijn. Hiervoor kijk ik naar de twee momenten van herziening ineens in het jaar van ingebruikname. Ingevolge artikel 187 van de Btw-richtlijn moet de herziening opgedeeld over het aantal jaren van de herzieningstermijn. De herziening ineens als in artikel 15, vierde lid, Wet OB 1968 heeft betrekking op alle te veel of te weinig afgetrokken voorbelasting en zou dus in strijd geacht kunnen worden met de richtlijn. Artikel 187 van de Btw-richtlijn regelt de werking van de herziening binnen de herzieningstermijn. De herzieningstermijn gaat naar mijn mening pas in na de twee momenten van herziening ineens. Om deze reden kan de herziening ineens als in de Wet OB 1968 niet strijdig zijn met artikel 187 van de Btw-richtlijn. De herziening ineens kan dus voorafgaan aan de herzieningstermijn en hoeft, naar mijn mening, niet aangepast te worden in de Nederlandse herzieningsregels.

Daarnaast noemde ik in hoofdstuk vier dat de herziening ineens mogelijk gerechtvaardigd zou kunnen worden door de aan de lidstaten ter beschikking gestelde maatregel uit artikel 189, onder c, van de Btw-richtlijn. Deze maatregel ziet op het voorkomen van ongerechtvaardigde voordelen als gevolg van de herziening. De liquiditeitsvoordelen die een ondernemer mogelijk heeft, zouden aangemerkt kunnen worden als ongerechtvaardigde voordelen. Ik acht het mogelijke liquiditeitsvoordeel niet ongerechtvaardigd genoeg en niet in lijn met de bedoeling van de Btw-richtlijn om binnen de werking van artikel 189, onder c, te vallen. De bepaling in dit artikel zal, naar mijn mening, dus geen rechtvaardigingsgrond zijn in de Stichting Schoonzichtzaak.

Verder leek beoogd gebruik van onroerende investeringsgoederen voldoende om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen. Toch lijkt het HvJ steeds meer waarde te hechten aan het belasten van het feitelijk gebruik van goederen. Het belasten naar feitelijk gebruik van goederen lijkt mij een nieuwe trend van het HvJ en ik acht dit steeds meer van belang. Ik denk dan ook dat het HvJ in de Stichting Schoonzichtzaak aansluiting gaat zoeken bij het belasten van het feitelijk gebruik van de goederen en hierdoor het belang inziet van de herziening ineens.

Ik acht de herziening ineens als bedoeld in artikel 15, vierde lid, Wet OB 1968 niet in strijd met de Btw-richtlijn. Naar mijn mening gaat de herziening ineens aan de herzieningstermijn vooraf en valt het dus buiten de werking van artikel 187 van de Btw-richtlijn. Voorts komt de herziening ineens niet toe aan de maatregel als bedoeld in artikel 189, onder c, Btw-richtlijn. Door aan te sluiten bij het belasten van het feitelijk gebruik van goederen zie ik alleen meer reden om de Nederlandse herziening ineens in het jaar van ingebruikname toe te staan. Ik denk dat het HvJ artikel 187 van de Btw-richtlijn ook zo interpreteert dat de herzieningstermijn ingaat na het jaar van ingebruikname van het goed en daarnaast denk ik dat het HvJ het belang ziet van de herziening ineens door aan te sluiten bij het belasten van het feitelijk gebruik van goederen. Al met al denk ik dat de Nederlandse herzieningsregels niet in strijd zijn met de Btw-richtlijn en dus zouden de Nederlandse herzieningsregels niet hoeven te worden aangepast om richtlijnconform te zijn.

Bronvermeldingen

Boeken en artikelen

Altena 2015.

J.G.H. Altena, *Het legaliteitsbeginsel en de doorwerking van Europees recht*, (Meijers-reeks, 2016/3.4.3), Deventer: Wolters Kluwer 1 september 2015.

Braun, Cursus Belastingrecht.

K.M. Braun, *Algemeen*, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.10.D.a, Kluwer Navigator.

Van Brederode 1998.

R.F.W. van Brederode, *De scheidslijn tussen consumptie en productie in de BTW*, WFR 1998/1577.

Cornielje, Cursus Belastingrecht.

S.B. Cornielje, *Beroep op richtlijnbevestigingen*, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.11.C.d, Kluwer Navigator.

Douma 2008.

S.C.W. Douma, *Doorwerking van rechtspraak van het HvJ EG in de nationale rechtsorde*, WFR 2008/1175.

Van Hilten & Van Kesteren 2010.

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p.13.

Joosten & Kroesen 2016.

Paul Joosten en Daniel Kroesen, *De echte paradox in de btw*, BtwBrief 2016/109.

Merkx 2015.

M.M.W.D. Merkx, *Tussen de nationale wet en de BTW-richtlijn ligt het BTW-paradijs*, WFR 2015/145.

Merkx & Verbaan 2014.

M.M.W.D. Merkx en J. Verbaan, *Herzien?!*, WFR 2014/1474.

Peeters, Cursus Belastingrecht.

C.A. Peeters, *Algemeen*, Cursus Belastingrecht, OB.2.3.0.A, Kluwer Portal.

Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht.

T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Ieder (die een bedrijf uitoefent)*, Cursus Belastingrecht, OB.2.1.6.B, Kluwer Portal.

Vakstudie Omzetbelasting

Omzetbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 6), Deventer: Wolters Kluwer (online).

Weber, Cursus Belastingrecht EBR.3.0.0.D.a.

D.M. Weber, *Algemeen*, Cursus Belastingrecht, EBR.3.0.0.D.a, Kluwer Navigator.

Weber, Cursus Belastingrecht EBR.3.0.0.D.d

D.M. Weber, *Horizontale en verticale rechtstreekse werking*, Cursus Belastingrecht, EBR.3.0.0.D.d, Kluwer Navigator.

Rechtspraak

Europese rechtspraak

HvJ EG 4 december 1974, 41/74, ECLI:EU:C:1974:133 (Van Duyn).
HvJ EG 19 januari 1982, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (Becker).
HvJ EG 12 juli 1990, C-188/89, ECLI:EU:C:1990:313 (Foster).
HvJ EU 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, (Lennartz).
HvJ EU 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, FED 1991/647, m.nt. D.B. Bijl (Lennartz).
HvJ EG 23 februari 1994, C-236/92, ECLI:EU:C:1994:60 (Regione Lombardia).
HvJ EG 18 december 1997, C-129/96, ECLI:EU:C:1997:628 (Inter-environnement Wallonie).
HvJ EG 1 april 2004, C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206 (Ger Bockemühl).
HvJ 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463 (Charles en Charles-Tijmens).
HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, V-N 2005/35.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (Charles en Charles-Tijmens).
HvJ 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (Uudenkaupungin kaupunki).
HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, NTFR 2006/494, m.nt. Sanders (Uudenkaupungin kaupunki).
HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (Gmina Międzyzdroje).
HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, V-N 2014/45.19, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (Gmina Międzyzdroje).
HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, NTFR 2014/2020, m.nt. Sanders (Gmina Międzyzdroje).
HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26, m.nt. B.G. van Zadelhoff (Kozuba Premium Selection).
HvJ EU 8 mei 2019, ECLI:EU:C:2019:390, FED 2019/91, m.nt. M.M.W.D. Merckx (Związek Gmin Zagłębia Miedziowego).

Nederlandse rechtspraak

HR 13 oktober 2008, nr. 07/13230, ECLI:NL:PHR:2009:BG4109, BNB 2010/64 (concl. A-G Van Hilten).
HR 07 mei 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:PHR:2018:479 (concl. A-G Ettema).
HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309.
HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, BNB 2019/28, m.nt. D.B. Bijl.
HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, V-N 2018/67.14, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, V-N 2018/34.16, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, NTFR 2018/1762, m.nt. M.J.M.A. Toet.
HR 14 december 2018, nr. 17/00799, ECLI:NL:HR:2018:2309, NTFR 2019/38, m.nt. Soltysik