

Horen, (her)zien en zwijgen?

Door: mr. R.G.J.W. van Esch
Post-Master Indirecte Belastingen
Jaargang 2016/2017

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Lijst van gebruikte afkortingen	2
1. Inleiding	3
1.1 Aanleiding	3
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Verantwoording van de opzet.....	4
2. Recht op aftrek en herziening in de Nederlandse wet	5
2.1 Aftrek conform bestemming	5
2.2 Herziening.....	5
2.3 Levering binnen herzieningsperiode.....	6
2.4 Beslismomenten voor aftrek.....	6
3. Recht op aftrek in Btw-richtlijn	7
3.1 Voorlopige aftrek.....	7
3.2 Herziening.....	7
3.3 Levering binnen herzieningsperiode.....	8
3.4 Maatregelen EU-lidstaten.....	8
3.5 Beslismomenten voor aftrek.....	8
4. Vergelijking Nederlandse wet en Btw-richtlijn	10
4.1. Inleiding	10
4.2. Daadwerkelijke of voorgenomen gebruik.....	10
4.3. Herziening in jaar van ingebruikname bij diensten en niet-investeringsgoederen	11
4.4. Eenmalige gehele versus periodieke partiële herziening bij investeringsgoederen.....	13
4.5. Niet-tijdsevenredige tegenover tijdsevenredige herziening.....	15
5. Strijd tussen Nederlandse wet en Btw-richtlijn?	16
5.1 Inleiding	16
5.2 NL herzieningsmomenten voor diensten en niet-investeringsgoederen negeren conditio sine qua non uit Btw-richtlijn	16
5.3 Eenmalige herziening voor investeringsgoederen binnen onderneming niet Btw-richtlijnconform.....	16
5.4. Niet-tijdsevenredige herziening is strijdig met Btw-richtlijn	17
6. Conclusie	18
Literatuurlijst	19
Jurisprudentielijst.....	19

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
BNB	Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse belastingrechtspraak
Btw	belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Btw-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
B.V.	besloten vennootschap
c.q.	casu quo
c.s.	cum suis
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
FED	FED Fiscaal Weekblad
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Het tot het Hof van Justitie van de EU behorende Hof van Justitie
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
par.	paragraaf
Rb	Rechtbank
r.o.	Rechtsoverweging
Uitv.besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
VAT	Value Added Tax
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Zesde Richtlijn	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

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Het recht op aftrek van voorbelasting (“recht op aftrek”) is een fundamenteel kenmerk van de btw. Dit recht op aftrek voorkomt dat btw drukt bij diverse ondernemers in een productieketen (niet-eindgebruikers). De ondernemer kan btw op aan hem geleverde goederen en aan hem verrichte diensten in aftrek brengen voor zover hij de goederen of diensten in zijn onderneming gebruikt ten behoeve van belaste prestaties. Op deze wijze wordt bewerkstelligd dat de btw zoveel mogelijk drukt op de consument of eindgebruiker.

Het recht op aftrek ontstaat en bestaat bij de ondernemer op het tijdstip c.q. het tijdvak waarop de btw aan hem in rekening wordt gebracht dan wel de btw verschuldigd wordt. Op dat moment moet de ondernemer aan de hand van de bestemming bepalen of en in hoeverre het voorziene gebruik van de goederen of diensten recht geeft op aftrek. In de praktijk zal dit echter niet altijd even eenvoudig zijn. Toch zal de ondernemer tot een inschatting van het gebruik moeten komen voor een vaststelling van zijn recht op aftrek. Als later blijkt dat teveel of te weinig btw in aftrek is gebracht, moet de aftrek gecorrigeerd worden. We spreken in dat geval van herziening.

Het kader aan bepalingen voor de herziening van de aftrek is door de richtlijngever geschetst. De EU-lidstaten, waaronder Nederland, hebben deze bepalingen verplicht geïmplementeerd en – waar wenselijk en toegelaten – nadere regels gesteld voor de toepassing hiervan. Dergelijke nadere regels mogen echter geen afbreuk doen aan de eenheid van het Europese recht. Een van de rechtsbronnen van het Europese recht die hierbij in acht moet worden genomen zijn, naast het primaire en secundaire recht, de uitspraken van het Hof van Justitie van de EU (“HvJ EU”).¹ In geval van non-conformiteit, loopt de EU-lidstaat het risico dat een informele of formele inbreukprocedure door de Europese Commissie wordt gestart.

De uitlegging van de herzieningsregels is meerdere malen in geschil geweest voor het HvJ EU. Uit de jurisprudentie van het HvJ EU komen elementen naar voren die een nadere beschouwing van de Nederlandse herzieningsregels lijkt te vergen. De eerste aanleiding hiervoor had de gevoegde zaak Gemeente Leusden² en Holin Groep B.V. c.s.³ kunnen zijn. Ook de meer recente HvJ EU-zaak Gmina Międzyzdroje⁴ roept in relatie tot de Nederlandse herzieningsregels de nodige vragen op. Tot op heden heeft de Nederlandse wetgever hier nog geen actie op ondernomen. Ook nationale rechtspraak heeft geen acute aanleiding opgeleverd om de Nederlandse herzieningsregels te herzien. Onlangs heeft Rechtbank

¹ Tot 1 december 2009 (inwerkingtreding Verdrag van Lissabon) nog Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap. Voor de leesbaarheid wordt ook voor zaken van voor 2009, Hof van Justitie van de Europese Unie gebruikt.

² HvJ EG 29 april 2004, C-487/01 (Gemeente Leusden), *BNB* 2004/260.
en HR 20 mei 2005, nr. 36277, *BNB* 2006/15.

³ HvJ EG 29 april 2004, C-7/02 (Holin Groep B.V. c.s.), *BNB* 2004/260 en HR 12 augustus 2005, nr. 35977, *BNB* 2006/16.

⁴ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13 (Gmina Międzyzdroje), *V-N* 2014/45.19.

Noord-Holland⁵ nog geoordeeld dat de éénmalige herziening op het moment van ingebruikname op grond van artikel 15, vierde lid, Wet OB, niet in strijd is met de Btw-richtlijn.

Drie elementen binnen de Nederlandse herzieningsregels lijken niet in overeenstemming te zijn met de Btw-richtlijn, namelijk: de momenten waarop moet worden herzien, de eenmalige herziening in het jaar van ingebruikname en de niet-tijdsevenredige herziening. In deze verhandeling zal nader onderzoek worden gedaan of deze elementen aanleiding moeten vormen voor de wetgever om zijn tot dusver gehanteerde adagium “horen, (her)zien en zwijgen” te laten varen en de Nederlandse herzieningsregels aan te passen.

1.2 Probleemstelling

Het voorgaande brengt mij tot de volgende probleemstelling:

Hoe verhouden de Nederlandse btw-herzieningsregels zich tot die uit de Btw-richtlijn en meer in het bijzonder, is de Nederlandse praktijk van herziening in het boekjaar van ingebruikname in strijd met het EU-recht?

1.3 Verantwoording van de opzet

Deze verhandeling wordt in hoofdstuk 2 vervolgd met een beschrijving van de bepalingen die het recht op aftrek en de herzieningsmethodiek in de Nederlandse Wet OB voorschrijven. In hoofdstuk 3 vindt eenzelfde exercitie plaats voor de Btw-richtlijn. Aan de hand van hoofdstuk 2 en hoofdstuk 3 zal kunnen worden bekeken in hoeverre de Wet OB en Btw-richtlijn aansluiten. Waar de Wet OB buiten de oevers lijkt te treden, kan sprake zijn van strijd met het EU-recht. Drie elementen binnen de Nederlandse herzieningsregels die niet in overeenstemming lijken te zijn met de Btw-richtlijn zullen in hoofdstuk 4 behandeld worden. In hoofdstuk 5 zal vervolgens worden ingegaan op de vraag in hoeverre er strijd is tussen de Nederlandse en Europese herzieningsbepalingen. Ter afsluiting van de verhandeling volgt in hoofdstuk 6 de conclusie.

⁵ Rb Noord-Holland 25 mei 2016, nr. AWB - 15 _ 187.

2. Recht op aftrek en herziening in de Nederlandse wet

2.1 Aftrek conform bestemming

Op grond van artikel 15, eerste lid, Wet OB, kan een ondernemer de btw die door andere ondernemers in het tijdvak van aangifte aan hem in rekening is gebracht in aftrek brengen als hij afnemer van de prestatie is en over een correcte factuur beschikt. Dit geldt ook voor btw die op andere wijze verschuldigd is geworden.⁶ Aftrek is slechts mogelijk voor zover de ondernemer de goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen.

De aftrek van de btw vindt op grond van artikel 15, vierde lid, eerste volzin, Wet OB, plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de btw aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de btw wordt verschuldigd. Op dat moment ontstaat en bestaat het recht op aftrek bij de ondernemer, die dan moet bepalen in hoeverre het voorziene gebruik van de goederen of diensten recht geeft op aftrek.

2.2 Herziening

Als op het tijdstip van ingebruikname blijkt dat de ondernemer teveel of te weinig btw in aftrek heeft gebracht, wordt de teveel afgetrokken btw op dat tijdstip verschuldigd op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, Wet OB. Deze verschuldigde btw moet worden voldaan op aangifte. Te weinig in aftrek gebrachte btw wordt op verzoek teruggegeven.

In artikel 15, zesde lid, Wet OB, is vermeld dat nadere regels worden gesteld omtrent de aftrek bij gemengd gebruik van goederen en diensten. Deze regels zijn te vinden in de artikelen 11 tot en met 14a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 ("Uitv.besch. OB"). Het zevende lid van artikel 15, Wet OB, geeft aan dat herziening van de aftrek niet plaatsvindt in geval van vernietiging, verlies of diefstal van goederen en bij onttrekkingen van goederen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

Via artikel 15, zesde lid, Wet OB, wordt in het kader van herziening uitgekomen bij artikel 12, tweede lid, Uitv.besch. OB. Deze bepaling geeft aan dat herziening van de aftrek plaatsvindt op basis van de gegevens in het tijdvak waarin de ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken. Op grond van artikel 12, derde lid, Uitv.besch. OB, vindt in het laatste tijdvak van het boekjaar nogmaals een herziening plaats maar dan op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens.

Vervolgens wordt het gebruik van onroerende zaken en roerende zaken waarop kan worden afgeschreven,⁷ nog respectievelijk negen en vier boekjaren gevolgd conform artikel 13, eerste, tweede en derde lid, Uitv.besch. OB. Herziening vindt telkens plaats voor respectievelijk een tiende en vijfde deel van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste tijdvak van het boekjaar. Tot slot

⁶ Onder meer bij intracommunautaire verwervingen als bedoeld in artikel 17a, eerste lid, Wet OB, of bij toepassing van de verleggingsregeling op grond van artikel 12 Wet OB.

⁷ Voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting.

vermeldt het vierde lid van artikel 13, Uitv.besch. OB, dat herziening niet plaatsvindt als de in aftrek te brengen btw in een boekjaar niet meer dan tien procent verschilt van de in aftrek gebrachte btw.

2.3 Levering binnen herzieningsperiode

Als de ondernemer de onroerende of roerende zaken (waarop kan worden afgeschreven) levert binnen de herzieningsperiode, zal de aftrek eveneens herzien worden en wel op grond van artikel 13a, eerste en tweede lid, Uitv.besch. OB. Dit gebeurt dan in één keer voor de resterende periode bij de aangifte over het tijdvak waarin de levering heeft plaatsgevonden. De ondernemer wordt geacht het goed tot het einde van de herzieningstermijn voor belaste handelingen te hebben gebruikt als de levering van het goed belast is of op andere wijze recht op aftrek oplevert.⁸ Als ter zake van de levering geen btw verschuldigd is en de handeling geen recht op aftrek oplevert,⁹ wordt de ondernemer geacht het goed tot het einde van de herzieningstermijn voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat te hebben gebruikt.

2.4 Beslismomenten voor aftrek

Uit de bovenstaand beschreven Nederlandse wet- en regelgeving komen afhankelijk van het feit of er sprake is van een investeringsgoed, voor goederen en diensten drie of vier momenten naar voren waarop het recht op aftrek (bij gebruik in eigen bedrijf) tegen het licht moet worden gehouden:

1. verschuldigdheid btw bij aanschaf – *aftrek conform bestemming*
2. bij ingebruikname – *eenmalige herziening*
3. laatste tijdvak boekjaar van ingebruikname – *eenmalige herziening*

en uitsluitend voor investeringsgoederen¹⁰ steeds het volgende (extra) moment:

4. laatste tijdvak ieder boekjaar volgend op boekjaar van ingebruikname tot aan einde herzieningstermijn – *periodieke herziening*

⁸ Een handeling als bedoeld in artikel 15, tweede lid, Wet OB.

⁹ Een handeling als bedoeld in artikel 15, tweede lid, Wet OB.

¹⁰ Het communautaire begrip 'investeringsgoed' lijkt ruimer dan in Nederland wordt toegepast. Zie in dit verband onder meer E. Sparidis & M. Bannet 2013. Een verdere behandeling gaat het bestek van deze verhandeling te buiten.

3. Recht op aftrek in Btw-richtlijn

3.1 Voorlopige aftrek

In overeenstemming met de Wet OB, schrijft de Btw-richtlijn voor dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare btw verschuldigd wordt (artikel 167). Als de belastingplichtige¹¹ de goederen en diensten zowel gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts evenredig toegestaan (“pro rata-aftrek”, artikel 173 Btw-richtlijn).

Artikel 175, eerste lid, Btw-richtlijn schrijft bij pro rata-aftrek voor dat het aftrekbare gedeelte op jaarbasis wordt vastgesteld. Omdat dit gedeelte pas komt vast te staan na afloop van het jaar, kan gedurende het jaar een voorlopige aftrek worden gehanteerd conform het bepaalde in het tweede lid van artikel 175. De voorlopige aftrek is gelijk aan de aftrek die op grond van de handelingen van het voorgaande jaar is berekend of, bij gebrek hieraan of irrelevantie hiervan, aan een eigen prognose. In dat laatste geval moet de aftrek door de belastingplichtige onder toezicht van de belastingdiensten voorlopig worden geraamd.

3.2 Herziening

De voorlopige pro rata-aftrek wordt op grond van artikel 175, derde lid, Btw-richtlijn herzien nadat in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld.

Artikel 184 van de Btw-richtlijn biedt een grondslag voor herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek. Deze wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Artikel 185, eerste lid, Btw-richtlijn bepaalt dat herziening met name plaatsvindt indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen. Als voorbeelden hierbij worden geannuleerde aankopen of verkregen rabatten genoemd. Uitgesloten van herziening zijn vernietiging, verlies, onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en monsters, handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven en diefstal (tweede lid). Voor laatstgenoemde twee zaken kunnen de EU-lidstaten desondanks herziening eisen (tweede lid, slotzin). Artikel 186 Btw-richtlijn schrijft voor dat EU-lidstaten nadere regels vaststellen voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 Btw-richtlijn.

Conform artikel 187, eerste lid, Btw-richtlijn, wordt voor investeringsgoederen de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging van de goederen daarin begrepen. Toegestaan is echter dat EU-lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren vanaf de ingebruikname van de goederen. Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode worden verlengd tot maximaal twintig jaar. Artikel 187, tweede lid, Btw-richtlijn, geeft aan dat de herziening voor elk jaar slechts

¹¹ In de Btw-richtlijn wordt in artikel 9, eerste lid, in plaats van ‘ondernemer’ zoals in de Wet OB ‘belastingplichtige’ gehanteerd. Beide begrippen moeten echter als synoniem worden beschouwd, gezien het feit dat de Btw-richtlijn juridisch bindend is ten aanzien van elke EU-lidstaat waarvoor zij bestemd is. De HR heeft de eenduidigheid van de begrippen bevestigd. Zie HR 2 mei 1984, nr. 22153, *BNB* 1984/295, r.o. 3.3.1.

betrekking heeft op een vijfde deel van de btw op investeringsgoederen, of indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige deel. Herziening vindt plaats op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.

3.3 Levering binnen herzieningsperiode

Op grond van artikel 188, eerste lid, Btw-richtlijn, worden investeringsgoederen die gedurende de herzieningsperiode worden geleverd, tot het verstrijken van die periode beschouwd voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt. Indien de levering belast is, wordt ook de economische activiteit geacht volledig belast te zijn. Vice versa, als de levering vrijgesteld is, wordt ook de economische activiteit geacht vrijgesteld te zijn.¹² De herziening wordt conform artikel 188, tweede lid, Btw-richtlijn, in één keer verricht voor de gehele resterende herzieningsperiode.

3.4 Maatregelen EU-lidstaten

In artikel 189 van de Btw-richtlijn wordt EU-lidstaten de mogelijkheid geboden om een aantal maatregelen te nemen voor toepassing van de artikelen 187 en 188 van de Btw-richtlijn, welke artikelen de periodieke herziening behandelen. Zo kunnen EU-lidstaten het begrip investeringsgoederen definiëren (sub a), het btw-bedrag dat bij herziening in aanmerking moet worden genomen nader bepalen (sub b), alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt (sub c) en administratieve vereenvoudigingen toestaan (sub d).

3.5 Beslismomenten voor aftrek

Uit de bovenstaand beschreven bepalingen in de Btw-richtlijn kunnen drie momenten c.q. gebeurtenissen worden gedestilleerd voor diensten en niet-investeringsgoederen waarop het recht op aftrek (bij gebruik in eigen bedrijf) moet worden bekeken:

1. verschuldigheid btw – *oorspronkelijke of voorlopige aftrek*
2. vaststelling definitieve pro rata aftrek in volgend jaar – *herziening voorlopige aftrek*
3. bij wijziging (voor recht op aftrek essentiële) elementen na btw-aangifte – *herziening oorspronkelijke aftrek*

Uitsluitend voor investeringsgoederen geldt steeds het volgende moment:

4. (na afloop van) ieder jaar vanaf jaar van verkrijging, vervaardiging of ingebruikname tot aan einde herzieningsperiode – *periodieke herziening*

¹² EU-lidstaten kunnen afzien herziening te eisen indien de levering vrijgesteld is, voor zover de afnemer een belastingplichtige is die de investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek ontstaat (artikel 188, tweede lid, Btw-richtlijn).

Ten aanzien van het derde moment, wordt benadrukt dat EU-lidstaten nadere regels kunnen vaststellen omtrent de herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek. Daarnaast wordt benadrukt dat de wijziging van elementen, zoals vermeld in artikel 185, eerste lid, Btw-richtlijn, een situatie betreft waarin *met name* herziening plaatsvindt. Daarmee lijkt het te gaan om een verbijzondering van artikel 184 Btw-richtlijn. Die bepaling geeft aan dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Daarmee is die bepaling algemeen geformuleerd. Hierop wordt later in deze verhandeling nog teruggekomen.

4. Vergelijking Nederlandse wet en Btw-richtlijn

4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk zal nader stil worden gestaan bij vier verschillen die in het oog springen bij vergelijking van de herzieningsregels in de Nederlandse wet en Btw-richtlijn. Achtereenvolgens komen aan de orde: het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik (par. 4.2), herziening in het jaar van ingebruikname bij diensten en niet-investeringsgoederen (par. 4.3), eenmalige gehele versus periodieke partiële herziening bij investeringsgoederen (par. 4.4) en niet-tijdsevenredige tegenover tijdsevenredige herziening (par. 4.5).

4.2. Daadwerkelijke of voorgenomen gebruik

Bestemming en gebruik van de goederen of diensten vallen samen als sprake is van een onmiddellijke ingebruikname bij aanschaf of inkoop. Voor het recht op aftrek wordt in dat geval aangesloten bij het gebruik. Dit is echter niet altijd mogelijk. Er zullen zich situaties voordoen waarbij een ondernemer goederen of diensten inkoop en het onduidelijk is of hij deze in gebruik zal nemen voor belaste, vrijgestelde of privédoeleinden. Hierbij valt te denken aan de aankoop van een pand waarvoor nog geen huurder is gevonden of de huur van een pand dat niet onmiddellijk in gebruik wordt genomen. Toch zal de ondernemer ook dan een inschatting moeten maken van het toekomstige gebruik. De btw op de ingekochte goederen of diensten komt dan conform het ingeschatte gebruik voor aftrek in aanmerking.

Bij een vergelijking van de herzieningsbepalingen in de Wet OB en de Btw-richtlijn springt één zaak als eerste in het oog. In artikel 15, vierde lid, eerste volzin, Wet OB, wordt vermeld dat aftrek plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten. Een dergelijke koppeling met de bestemming ontbreekt in de Btw-richtlijn. Merckx en Verbaan merken in dit verband op dat de Btw-richtlijn lijkt uit te gaan van een directe ingebruikname na verkrijging. Een andere aanwijzing dat de Btw-richtlijn uitgaat van een directe ingebruikname vormt in hun optiek artikel 187, eerste lid, Btw-richtlijn, dat als basis hanteert dat de herziening gaat lopen in het jaar van verkrijging of vervaardiging.¹³ De aanvulling hierop in hetzelfde lid, dat de herzieningsperiode ook kan ingaan op het moment van ingebruikname, vormt een zogenoemde “kan-bepaling” voor de EU-lidstaten en is daarmee geen uitgangspunt.

In artikel 175, tweede lid, Btw-richtlijn, welke bepaling betrekking heeft op pro rata-aftrek, is wel te lezen dat de belastingplichtige een voorlopige aftrek kan hanteren als een berekende aftrek op grond van handelingen van het voorgaande jaar ontbreekt. Vergelijkbaar met de ondernemer die op grond van de Wet OB zijn goederen of diensten moet bestemmen, kan op grond van de Btw-richtlijn met betrekking tot de pro rata-aftrek een eigen prognose worden gehanteerd. Overigens is het mij niet geheel duidelijk wat moet worden verstaan onder de gestelde voorwaarde dat de aftrek onder toezicht van de belastingdiensten moet

¹³ M.M.W.D. Merckx & J. Verbaan 2014, par. 3.2.

worden geraamd. Denkbaar is dat een ondernemer op een wijze kenbaar zou moeten maken voor welk deel hij het goed of de dienst voor belaste doeleinden gaat gebruiken.¹⁴

Afgevraagd moet worden of er aan het verschil tussen Wet OB en Btw-richtlijn betekenis toekomt. Naar mijn mening is dit niet het geval gelet op het arrest van het HvJ EU in de zaak Lennartz. In het arrest overweegt het HvJ EU¹⁵ dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen bepalend is voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige mag aftrekken en voor de omvang van eventuele herzieningen.¹⁶ In de HvJ EU-arresten *Centralan Property*¹⁷ en *TETS Haskovo*¹⁸ wordt ook in gelijke overwegingen benadrukt dat het de omvang van de *aanvankelijke* aftrek betreft. Hieruit volgt dat de aanvankelijke aftrek ook kan plaatsvinden op basis van intentie. De aanvankelijke aftrek blijft behouden als de beoogde economische activiteiten (intentie) niet tot belaste handelingen heeft geleid.¹⁹

4.3. Herziening in jaar van ingebruikname bij diensten en niet-investeringsgoederen

Zoals naar voren kwam in hoofdstuk 2, zijn er onder de Nederlandse wet voor alle diensten en goederen in het jaar van ingebruikname twee momenten waarop het recht op aftrek eenmalig herzien moet worden. Dat is allereerst het geval bij ingebruikname (artikel 12, tweede lid, Uitv.besch. OB) en ten tweede in het laatste tijdvak van het boekjaar van ingebruikname (artikel 12, derde lid, Uitv.besch. OB). Bij ingebruikname wordt het daadwerkelijke gebruik van dat moment afgezet tegenover het eerder vastgestelde voorgenomen gebruik. Als het daadwerkelijke gebruik afwijkt van het voorgenomen gebruik, zal de oorspronkelijke aftrek herzien moeten worden. Als in het laatste tijdvak van het boekjaar van ingebruikname blijkt dat het daadwerkelijke gebruik over het gehele boekjaar bezien afwijkt ten opzichte van het daadwerkelijke gebruik op moment van ingebruikname, zal nogmaals een herziening plaatsvinden.

In tegenstelling tot de Nederlandse wet, wordt in de Btw-richtlijn enkel een voorgeschreven herzieningsmoment aangetroffen waar de aftrek op grond van voorlopige pro rata-aftrek heeft plaatsgevonden. Dit betreft situaties van voorgenomen gemengd gebruik. Dit houdt in dat er zowel gebruik is voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Conform artikel 175, derde lid, Btw-richtlijn, vindt herziening in dat geval plaats nadat in het daaropvolgende jaar de definitieve

¹⁴In een Nederlandse situatie is een dergelijk kenbaar maken volgens de staatssecretaris vereist bij vermogensetikettering van investeringsgoederen. Zie hiervoor par 5.2.4. van het Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M (Besluit aftrek voorbelasting). De ondernemer dient dan tevens aan te geven in hoeverre hij het goed voor belaste handelingen dan wel voor privédoeleinden gaat gebruiken. De ondernemer moet in zijn administratie vastleggen welke keuze hij maakt voor de vermogensetikettering van het investeringsgoed (artikel 34 Wet OB).

¹⁵HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz), *FED* 1991/647, r.o. 15.

¹⁶Zie in deze zin ook HvJ EG 8 juni 2000, C-396/98 (Schloßstraße), *V-N* 2000/44.21, r.o. 37.

¹⁷HvJ EG 15 december 2005, C-63/04 (Centralan), *V-N* 2005/61.19, r.o. 54.

¹⁸HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11 (TETS Haskovo), *V-N* 2012/56.13, r.o. 29.

¹⁹Zie onder meer HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94 (Inzo), r.o. 20-21, HvJ EG 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal Terminal), r.o. 19-23, HvJ EG 8 juni 2000, C-396/98 (Schloßstraße), r.o. 42, HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank) r.o. 22, HvJ EG 3 maart 2005, C-32/03 (Fini H), r.o. 22.

af trek is vastgesteld. Voor andere situaties dan waarin een pro rata-af trek bestaat, geeft de Btw-richtlijn niet specifiek aan dat er op het einde van het jaar een herzieningsmoment is. Ook voor het eerste “Nederlandse” herzieningsmoment (bij ingebruikname) is als zodanig geen directe basis te vinden in de Btw-richtlijn.

Waar in de Btw-richtlijn niet is voorzien in een tijdstip voor herziening, moet voor een aanknopingspunt gekeken worden naar de algemene bepaling van artikel 184 Btw-richtlijn. Op grond hiervan wordt de oorspronkelijk toegepaste af trek herzien als deze hoger of lager is dan welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Een dergelijke herziening vindt, zoals is aangegeven in artikel 185, eerste lid, Btw-richtlijn, met name plaats in geval van een wijziging in de elementen die voor het recht op af trek van belang zijn. Een dergelijke gebeurtenis – en dus niet een specifiek tijdstip – vormt dan de aanleiding voor herziening.

De vraag komt op of de ingebruikname zelf een “wijziging in de elementen” vormt, zoals beschreven in artikel 185, eerste lid, Btw-richtlijn. Hiervoor zal nagegaan moeten worden welke zaken, naast geannuleerde aankopen of verkregen rabatten,²⁰ aanleiding zijn om tot een dergelijke wijziging te concluderen. Hierover is meer duidelijk geworden in onder meer de HvJ EU-zaak TETS Haskovo AD.²¹ In deze zaak werd de vraag aan het HvJ EU voorgelegd of de sloop van een gebouwencomplex, die uitsluitend tot doel heeft een nieuw, moderner gebouwencomplex (een thermische centrale) met dezelfde bestemming tot stand te brengen, dient te worden beschouwd als een wijziging van de elementen. Het HvJ EU beantwoordde deze vraag ontkennend en oordeelde dat er geen verplichting ontstaat om de af trek in dat geval te herzien.²²

Als de ingebruikname als gevolg heeft dat een “wijziging in de elementen” plaatsvindt, zal herzien moeten worden. De basis hiervoor ligt in de artikel 184 en 185 van de Btw-richtlijn. Dat voor herziening wordt aangesloten bij gebruik, blijkt uit het doel van de herzieningsregels, zoals dat ook aan bod kwam in de zaak TETS Haskovo AD. In rechtsoverweging 31 van dat arrest is het volgende overwogen:

*“De in de richtlijn neergelegde herzieningsregels hebben tot doel, de precisie van de af trek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op af trek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met genoemde regels beoogt de richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op af trek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium”.*²³

Uit het voorgaande volgt dat het latere gebruik van goederen en diensten aanleiding is voor

²⁰ Welke als voorbeeld worden genoemd in artikel 185, eerste lid, Btw-richtlijn.

²¹ HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11 (TETS Haskovo), V-N 2012/56.13.

²² HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11 (TETS Haskovo), V-N 2012/56.13, r.o. 36.

²³ In het arrest Centralan Property wordt dezelfde overweging aangetroffen (r.o. 57), met betrekking tot de Zesde Richtlijn.

herziening. Dit geldt ook voor een wijziging in het voorgenomen gebruik.²⁴ Hoewel het moment van ingebruikname dus niet expliciet genoemd wordt in de Btw-richtlijn, kan dit een herzieningsmoment vormen als het (voorgenomen) gebruik bij de ingebruikname wijzigt. Overigens biedt de Btw-richtlijn alsmede de jurisprudentie van het HvJ EU geen aanknopingspunt voor wat onder het begrip “gebruik” moet worden verstaan. Een mogelijke invulling hiervoor kan worden gevonden in de verdisconteringsgedachte, zoals deze naar voren komt in onder meer de HvJ EU-arresten Eon Aset²⁵ en AB SKF.²⁶ In lijn met deze gedachte wordt de btw op kosten die onderdeel zijn van de kostprijs van het voortgebrachte goed of de voortgebrachte dienst, in aftrek gebracht als de levering of dienst belast is. De btw op kosten die geen onderdeel uitmaken van de kostprijs van de levering of dienst (algemene kosten) kan pro rata worden teruggevraagd. Hoewel deze systematiek betrekking heeft op het ontstaan van de aftrek, is deze wellicht ook door te trekken naar de herziening.

4.4. Eenmalige gehele versus periodieke partiële herziening bij investeringsgoederen

De Nederlandse ondernemer krijgt in het boekjaar van ingebruikname twee keer te maken met een herzieningsmoment, namelijk bij ingebruikname en in het laatste tijdvak van het boekjaar van ingebruikname. De herzieningsmomenten betreffen een (niet-periodieke) herziening voor het geheel. Op grond van artikel 15, vierde lid, Wet OB, kan zowel de aftrek op goederen als op diensten worden herzien.

Het is de vraag of er een bepaling in de Btw-richtlijn is die een basis kan vormen voor herziening in het geheel. De eerste bepalingen die hiervoor in aanmerking komen, zijn de artikelen 184 en 185 van de Btw-richtlijn. Voor de toepassing hiervan kunnen EU-lidstaten nadere regels stellen op grond van 186 van de Btw-richtlijn. Specifiek voor de herziening van investeringsgoederen schrijft artikel 187 van de Btw-richtlijn echter de wijze van herziening voor. Hierin is namelijk een bepaling opgenomen die voorschrijft dat voor investeringsgoederen een partiële herziening plaatsvindt. Deze herziening heeft voor elk jaar slechts betrekking op een vijfde deel, of bij een verlengde herzieningsperiode op het overeenkomstige deel.

De vraag moet worden beantwoord welke positie artikel 187 van de Btw-richtlijn inneemt ten opzicht van de artikelen 184 tot en met 186 van de Btw-richtlijn. Rechtsoverweging 26 van het HvJ EU-arrest TETS Haskovo²⁷ geeft hier meer inzicht in. Het volgende is in dit arrest overwogen:

“Voor de beantwoording van deze vraag dient vooraf te worden opgemerkt dat de toepasselijke regeling voor het ontstaan van een eventueel recht van de belastingdienst om herziening door een belastingplichtige te eisen, met

²⁴ HvJ EG 8 juni 2000, C-396/98 (Schloßstraße), V-N 2000/44.21, r.o. 51

²⁵ HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11 (Eon Aset), V-N 2012/17.18., r.o. 46 -48.

²⁶ HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF), BNB 2010/251, r.o. 57-58.

²⁷ HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11 (TETS Haskovo), V-N 2012/56.13.

inbegrip van de herziening van aftrek voor investeringsgoederen, is opgenomen in de artikelen 184 tot en met 186 van de richtlijn”.

Aan deze overweging lijkt te kunnen worden ontleend dat artikel 187 van de Btw-richtlijn, een *lex specialis* is ten opzichte van de artikelen 184 tot en met 186 van de Btw-richtlijn (*lex generalis*).²⁸ Artikel 187 van de Btw-richtlijn gaat daarmee, voor wat betreft de voorgeschreven spreiding van de herziening, voor op de artikelen 184 tot en met 186 van de Btw-richtlijn. Deze gevolgtrekking wordt ondersteund door hetgeen is overwogen in het HvJ EU-arrest Uudenkaupungin kaupunki:²⁹

“De periode voor herziening van de aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn³⁰ maakt het mogelijk onjuistheden in de berekening van de aftrek en voordelen of ongerechtvaardigde nadelen voor de belastingplichtige te vermijden, 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. De waarschijnlijkheid van dergelijke wijzigingen is bijzonder groot bij investeringsgoederen die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen. De Zesde richtlijn voorziet dan ook in een herzieningsperiode van vijf jaar, die kan worden verlengd tot twintig jaar voor onroerende goederen, met een over de gehele periode gespreide variabele aftrek.”

Volgens Van Hilten, in haar toenmalige hoedanigheid van A-G bij de Hoge Raad, is een herziening voor het geheel op het moment van ingebruikname mogelijk, omdat Nederland als uitgangspunt voor de start van de herzieningsperiode – in plaats van het tijdstip van aanschaf of vervaardiging – het tijdstip van ingebruikname hanteert. In dat geval kan volgens Van Hilten voor een herziening op dat moment worden aangesloten bij artikel 184, eerste lid, Btw-richtlijn. De voorbelasting wordt gecorrigeerd als vóór aanvang van de herzieningsperiode, of wellicht zuiverder volgens haar, op het (ondeelbare) moment van aanvang van de herzieningsperiode [lees: moment van ingebruikname], een wijziging in (de mate) van het recht op aftrek optreedt.³¹ Ik meen dat deze gevolgtrekking voor investeringsgoederen niet mogelijk is. Artikel 187, eerste lid, Btw-richtlijn biedt hier geen basis voor en bepaalt enkel dat de herzieningstermijn voor investeringsgoederen op een later moment, te weten dat van ingebruikname, kan aanvangen.³²

Naast artikel 187 van de Btw-richtlijn, volgt de methodiek van partiële herziening ook uit de beschikking van het HvJ EU in de zaak Gmina Międzyzdroje. Hierin stelde het HvJ EU vast dat artikel 187 van de Btw-richtlijn, dat duidelijk dwingend is, zich verzet tegen een regeling op grond waarvan de aftrek over een periode van minder dan vijf jaar kan worden herzien en

²⁸ Zie in gelijke zin M.M.W.D. Merckx & J. Verbaan 2014, par. 5.3.

²⁹ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), V-N 2006/18.25, r.o. 25.

³⁰ Huidige artikelen 184 tot en met 192, Btw-richtlijn.

³¹ Conclusie A-G Van Hilten van 13 oktober 2008, bij zaaknr. 07/13230, punten 5.4.17-5.4.22 (NTFR 2008/2250).

³² Zie in deze zin ook Merckx & Verbaan 2014, par. 5.3 en Lamers 2013, par. 6.

dus ook tegen een regeling met een herziening in één keer op grond waarvan een herziening in één belastingjaar mogelijk zou zijn.³³ De enige grondslag die daarmee overblijft voor herziening in het geheel bij investeringsgoederen is artikel 188, tweede lid, Btw-richtlijn, welke bepaling toepassing vindt bij levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode.

4.5. Niet-tijdsevenredige tegenover tijdsevenredige herziening

In de paragrafen 2.4 en 3.5 van deze verhandeling is ingegaan op de momenten waarop onder de Nederlandse wet en Btw-richtlijn periodiek herzien moet worden.

Op grond van de Nederlandse wet vindt een dergelijke herziening plaats in het laatste tijdvak van ieder boekjaar volgende op het boekjaar van ingebruikname tot aan het einde van de herzieningstermijn. De herzieningstermijn start hiermee op het moment van ingebruikname en het eerste herzieningsjaar loopt door tot het einde van het boekjaar. Een ondernemer die een boekjaar van 1 januari tot 31 december hanteert en een onroerende zaak in gebruik neemt op 29 december, heeft derhalve een eerste herzieningsjaar van slechts drie dagen. Als de ondernemer de zaak tijdens deze drie dagen belast verhuurt en vanaf 1 januari van het volgende jaar overgaat tot vrijgestelde verhuur, zal hij naast een cashflowvoordeel ook een geldelijk voordeel behalen. De btw mag in stappen van negen terug worden betaald en bovendien blijft de aftrek die toe te rekenen is aan het eerste herzieningsjaar (een tiende deel) in stand.

De Btw-richtlijn schrijft periodieke herziening voor na afloop van ieder jaar vanaf het jaar van verkrijging, vervaardiging of ingebruikname tot aan het einde van de herzieningsperiode. In tegenstelling tot de Nederlandse wet, gaat de Btw-richtlijn uit van volle kalenderjaren. De herzieningstermijn vangt aan op het moment van verkrijging, vervaardiging of op grond van de kanbepaling in de slotzin van artikel 187, eerste lid, tweede volzin, Btw-richtlijn, vanaf ingebruikname. Als EU-lidstaten de herziening laten ingaan vanaf ingebruikname van de goederen (zoals in Nederland het geval is), dan baseren zij de herziening op een periode van vijf volle jaren (of indien de herzieningsperiode is verlengd, overeenkomstig de verlenging).

³³ HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13 (Gmina Międzyzdroje), V-N 2014/45.19, r.o. 27.

5. Strijd tussen Nederlandse wet en Btw-richtlijn?

5.1 Inleiding

Uit het besprokene in hoofdstuk 4, blijkt dat aan het verschil tussen Wet OB en Btw-richtlijn geen betekenis toekomt voor wat betreft het verschil tussen daadwerkelijke of voorgenomen gebruik. Om deze reden wordt hierop in dit hoofdstuk niet nader ingegaan. Voor de overige drie verschillen die in hoofdstuk 4 uiteen zijn gezet, zal worden bekeken of en in hoeverre sprake is van strijd tussen de Nederlandse wet en de Btw-richtlijn.

5.2 NL herzieningsmomenten voor diensten en niet-investeringsgoederen negeren conditio sine qua non uit Btw-richtlijn

Onder de Btw-richtlijn lijkt een herziening bij diensten en niet-investeringsgoederen op het moment van eerste ingebruikname mogelijk, mits sprake is van een wijziging in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Eén situatie lijkt echter op voorhand uitgesloten te zijn, namelijk als sprake is van voorgenomen gemengd gebruik. In die situatie is, zoals aan bod kwam in paragraaf 4.3, een tijdstip van herziening voorgeschreven. Herziening vindt plaats nadat de definitieve aftrek voor het betreffende jaar na afloop van dat jaar is komen vast te staan. Ervan uitgaand dat dit tijdstip dwingend is voorgeschreven voor situaties van voorgenomen gemengd gebruik, is er geen ruimte voor een herziening op het moment van ingebruikname.

Herziening in het laatste tijdvak van het boekjaar van ingebruikname is gelet op artikel 175, derde lid, Btw-richtlijn, niet mogelijk voor voorgenomen gemengd gebruik. In lijn met de tekst van de bepaling moet eerst voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek zijn vastgesteld. Het laatste tijdvak van het boekjaar van ingebruikname is dan al verstreken. Voor de herziening van diensten en niet-investeringsgoederen waarvoor geen sprake is van voorgenomen gemengd gebruik, zou een herziening in het laatste tijdvak van het boekjaar van ingebruikname in beginsel mogelijk zijn. Ook dan zal zich echter een wijziging moeten voordoen in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek.

Waar de Nederlandse wet tijdstippen voor herziening voorschrijft, moet mijns inziens juist geconformeerd worden aan de voorwaarden waaronder op grond van de Btw-richtlijn herziening intreedt. Als niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, dient zich ook geen herzieningsmoment voor te doen. De Nederlandse wet negeert daarmee de conditio sine qua non voor herziening die in de Btw-richtlijn voor herziening is neergelegd.

5.3 Eenmalige herziening voor investeringsgoederen binnen onderneming niet Btw-richtlijnconform

Aangezien de Btw-richtlijn uitgaat van een partiële herziening bij investeringsgoederen, moet ten zeerste worden afgevraagd of de herziening voor het geheel, zoals deze in Nederland plaatsvindt, in overeenstemming met het EU-recht is. Als geen richtlijnconforme uitleg mogelijk is van artikel 15, vierde lid, Wet OB, zal sprake zijn van strijd met de Btw-richtlijn.

Een ondernemer kan dan een beroep doen op de rechtstreekse werking van artikel 187 Btw-richtlijn, welke bepaling voldoende nauwkeuring omschreven en onvoorwaardelijk van toepassing is.³⁴

Ik meen dat bij gebruik binnen de onderneming een eenmalige herziening van investeringsgoederen geheel niet mogelijk is. Dit baseer ik op de positie van *lex specialis* die artikel 187 van de Btw-richtlijn inneemt ten opzichte van de artikelen 184 tot en met 186 van de Btw-richtlijn. Voor de herziening van investeringsgoederen is een dwingende regeling voorgeschreven. Levering van het investeringsgoed tijdens de herzieningsperiode, waarbij het goed wordt afgestoten uit de eigen onderneming, biedt wel een grondslag voor eenmalige herziening.

5.4. Niet-tijdsevenredige herziening is strijdig met Btw-richtlijn

De niet-tijdsevenredige herziening, zoals deze conform de Nederlandse wet dient plaats te vinden, leidt naar mijn mening tot een situatie die niet door de richtlijngever beoogd is en tot onredelijke resultaten kan leiden. Het cashflowvoordeel dat daarmee behaald kan worden zal niet zozeer tegen het zere been van de richtlijngever stoten omdat er wellicht iets te zeggen is voor aanvankelijke aftrek, waar belaste bestemming mogelijk en – ten aanzien van het betreffende goed – gebruikelijk is. Het geldelijke voordeel dat echter behaald kan worden zou uit kunnen lokken tot niet reële of kunstmatige planning. Ik kom tot de conclusie dat de Nederlandse niet-tijdsevenredige herziening strijdig is met de tijdsevenredige herziening zoals voorgeschreven in de Btw-richtlijn en aanpassing behoeft. Merx en Verbaan doen hiertoe een aanzet en trekken een parallel met een oordeel van de Hoge Raad omtrent de fictieve dienst voor privégebruik.³⁵ De Hoge Raad oordeelde dat een tijdsevenredige herziening geboden was. Als gevolg hiervan zou, ook bij herziening van investeringsgoederen, rekening gehouden moeten worden met het feit dat de ingebruikname van een goed in de loop van het boekjaar plaatsvindt.³⁶

³⁴ In gelijke zin Lamers 2013, par. 6.

³⁵ M.M.W.D. Merx & J. Verbaan 2014, par. 6.3.

³⁶ HR 17 mei 2013, nr. 11/02666, *BNB* 2013/172.

6. Conclusie

Het recht op aftrek ontstaat en bestaat bij de ondernemer op het tijdstip c.q. het tijdvak waarop de btw aan hem in rekening wordt gebracht dan wel de btw verschuldigd wordt. Op dat moment moet de ondernemer aan de hand van de bestemming bepalen of en in hoeverre het voorziene gebruik van de goederen of diensten recht geeft op aftrek. Als later blijkt dat teveel of te weinig btw in aftrek is gebracht, moet de aftrek gecorrigeerd oftewel herzien worden.

De uitlegging van de herzieningsregels is meerdere malen in geschil geweest voor het HvJ EU. Uit de hieruit ontstane jurisprudentie is meer duidelijk geworden omtrent de reikwijdte van diverse herzieningsbepalingen in de Btw-richtlijn. Drie elementen binnen de Nederlandse herzieningsregels lijken niet in overeenstemming te zijn met de Btw-richtlijn en behoeven aanpassing. De Nederlandse herzieningsregels verschillen op de volgende punten: (1) de twee momenten waarop in het jaar van ingebruikname moet worden herzien; (2) de eenmalige herziening bij investeringsgoederen binnen de onderneming; en (3) de niet-tijdsevenredige herziening. Een ander verschil dat lijkt te bestaan is dat de Btw-richtlijn het recht op aftrek niet zoals in de Nederlandse regels koppelt aan de bestemming van de goederen en diensten. Aan dit laatste verschil komt naar mijn mening echter geen betekenis toe. Uit jurisprudentie van het HvJ EU komt namelijk naar voren dat aanvankelijke aftrek ook kan plaatsvinden op basis van intentie.

Ten aanzien van het eerste verschil, lijken onder de Btw-richtlijn een herziening bij diensten en niet-investeringsgoederen op het moment van eerste ingebruikname, alsmede een herziening in het laatste tijdvak van het boekjaar van ingebruikname, in beginsel mogelijk te zijn. Voorwaarde is in beide gevallen wel dat sprake is van een wijziging in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Voorts mag het niet gaan om situaties waarin sprake is van voorgenomen gemengd gebruik. De twee “Nederlandse” momenten voor herziening in het jaar van ingebruikname lijken deels in strijd te zijn met de Btw-richtlijn.

Voor het tweede verschil geldt dat bij gebruik binnen de onderneming een eenmalige herziening van investeringsgoederen onder de Btw-richtlijn geheel niet mogelijk is. Dit is op te maken uit artikel 187 van de Btw-richtlijn, dat een dwingende regeling voorschrijft voor de herziening van investeringsgoederen en een *lex specialis* is ten opzichte van de artikelen 184 tot en met 186 van de Btw-richtlijn. Op dit onderdeel is sprake van strijd met de Btw-richtlijn.

Het derde verschil, dat wordt veroorzaakt doordat de Nederlandse wet bij periodieke herziening uitgaat van boekjaren en de Btw-richtlijn van volle jaren, leidt tot een situatie die niet door de richtlijngever beoogd is en tot onredelijke resultaten kan leiden. Conform de huidige stand, kan er bij een wijziging in het gebruik onder de Nederlandse regeling sprake zijn van een cashflowvoordeel en een geldelijk voordeel. Bovendien kan hierop door de ondernemer worden aangestuurd. Omdat de Btw-richtlijn duidelijk voorschrijft dat gerekend moet worden met volle jaren en niet met boekjaren, is de Nederlandse niet-tijdsevenredige herziening strijdig met de Btw-richtlijn.

Literatuurlijst

Lamers 2013

J.J.M. Lamers, 'Onttroond zonder abdicatie', *NFR-B* 2013/41.

Merkx & Verbaan 2014

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

Sparidis & Bannet 2013

E. Sparidis & M. Bannet, 'Het investeringsgoed voor de herzieningsregels', *BtwBrief* 2013/122.

Geraadpleegde literatuur

Van Hilten & Van Kesteren 2014

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014 (FED Fiscale Studieserie, 6).

Jurisprudentielijst

HvJ

HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz), *FED* 1991/647.

HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94 (Inzo), *V-N* 1996/1396.

HvJ EG 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal Terminal), *V-N* 1998/29.14.

HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), *BNB* 2001/118c.

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

HvJ EG 29 april 2004, C-487/01 (Gemeente Leusden), *BNB* 2004/260.

HvJ EG 29 april 2004, C-7/02 (Holin Groep B.V. c.s.), *BNB* 2004/260.

HvJ EG 3 maart 2005, C-32/03 (Fini H), *V-N* 2005/15.8.

HvJ EG 15 december 2005, C-63/04 (Centralan), *V-N* 2005/61.19.

HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), *V-N* 2006/18.25.

HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF), *BNB* 2010/251.

HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11 (Eon Aset), *V-N* 2012/17.18.

HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11 (TETS Haskovo), *V-N* 2012/56.13.

HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13 (Gmina Międzyzdroje), V-N 2014/45.19.

HR

HR 2 mei 1984, nr. 22153, *BNB* 1984/295.

HR 20 mei 2005, nr. 36277, *BNB* 2006/15.

HR 12 augustus 2005, nr. 35977, *BNB* 2006/16.

HR 17 mei 2013, nr. 11/02666, *BNB* 2013/172.

Rb

Rb Noord-Holland 25 mei 2016, nr. AWB - 15 _ 187.

Conclusie A-G HR

A-G Van Hilten 13 oktober 2008, bij zaaknr. 07/13230, *NTFR* 2008/2250.