

Leegstand en de aftrek van voorbelasting

Een onderzoek naar de btw-behandeling van onroerend goed

Master thesis: Fiscaal Recht, accent Indirecte Belastingen

Auteur: S.H. (Steven) van Bunningen

Administratienummer: 573969

Afstudeerdatum: 28 mei 2014

Examencommissie: Prof. Dr. H.W.M van Kesteren

De heer W.J.C. de Bakker

Voorwoord

Na vier jaar rond ik met deze, op persoonlijke titel geschreven, scriptie mijn deeltijd studie Fiscaal Recht aan de Universiteit van Tilburg af. Met een weloverwogen keuze voor het accent Indirecte Belastingen komt er een einde aan een uitdagende en leerzame periode. Met name de specifieke vakken uit het accent hebben mij gebracht wat ik van deze opleiding had verwacht.

Voordat ik mijn scriptie begin, wil ik de heer Wim de Bakker bedanken voor het begeleiden tijdens het schrijven van deze scriptie. Tevens gaat mijn dank uit naar mijn ouders voor hun onvoorwaardelijke steun de afgelopen jaren.

Steven van Bunningen

Breda, 20 april 2014

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	1
Lijst met gebruikte afkortingen.....	5
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	6
1.1 Algemeen.....	6
1.2 Probleemstelling.....	7
1.3 Verantwoording van de opzet.....	7
1.4 Afbakening.....	8
Hoofdstuk 2: Aftrek van voorbelasting.....	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 De ondernemer.....	10
2.3 Aftrek van voorbelasting voor 1 januari 2007.....	10
2.4 De aanleiding tot de wijziging.....	11
2.5 De wijziging.....	12
2.6 De gevolgen.....	12
2.7 Tussenconclusie.....	13
Hoofdstuk 3: Belaste en vrijgestelde prestaties bij onroerend goed.....	14
3.1 Inleiding.....	14
3.2 De definitie van onroerend goed.....	14
3.3 De definitie van een levering.....	16
3.4 Een belaste of een vrijgestelde levering.....	17
3.5 De optie belaste levering.....	17
3.6 De voorwaarden bij de optie belaste levering.....	18
3.7 Uitbreiding van de optie belaste levering.....	19
3.8 De definitie van verhuur.....	20
3.9 De belaste of vrijgestelde verhuur.....	21
3.10 De optie voor belaste verhuur.....	22
3.11 De optie tot belaste verhuur voor een gedeelte van de onroerende zaak.....	23
3.12 De opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode bij leegstand.....	24
3.13 De ontbinding van de huurovereenkomst bij leegstand; uitstel btw-heffing.....	24
3.14 Tussenconclusie.....	25

Hoofdstuk 4: Recht op aftrek bij leegstand	27
4.1 Inleiding.....	27
4.2 Leegstand van onroerend goed	27
4.2.1 Leegstand voor de eerste ingebruikname van het onroerend goed.....	29
4.2.2 Leegstand na de eerste ingebruikname van het onroerend goed	29
4.3 Leegstandkosten	30
4.3.1 Instandhoudingskosten	30
4.3.2 Andere dan instandhoudingskosten	31
4.4 Leegstand Europees	31
4.4.1 Initiële leegstand	31
4.4.2 Tussentijdse leegstand.....	32
4.4.3. Instandhoudingskosten.....	32
4.6 Binnenlandse jurisprudentie	34
4.7 Sprongcassatie	34
4.7.1 Eerste benadering.....	35
4.7.2 Tweede benadering	35
4.7.3 Derde benadering.....	35
4.8 Tussenconclusie.....	35
Hoofdstuk 5: Herziening van de voorbelasting	38
5.1 Inleiding.....	38
5.2 De herziening in de Wet OB.....	38
5.2.1 De herziening van artikel 15, lid 4, van de Wet OB	39
5.2.2 De herziening van artikel 15, lid 6, van de Wet OB	39
5.3. De Staatssecretaris en de herziening	39
5.4 Europese behandeling van de herziening	40
5.4.1 Herziening binnen de Btw-richtlijn	40
5.4.2. Europese Jurisprudentie	41
5.5 Vergelijking van de nationale- met de Europese herziening.	44
5.5.1 Artikel 15, lid 4, van de Wet OB.....	44
5.5.2 Artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uity. beschik. OB.....	46
5.6 Tussenconclusie.....	47
Hoofdstuk 6: Complex- en unittheorie.....	50
6.1 Inleiding.....	50
6.2 Besluit Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken	51

6.3 De rechtsregel van het Korfbal-arrest / Sportcomplex-arrest.....	52
6.4 De complextheorie	53
6.5 De Van Hilten-theorie.....	54
6.6 Hoge Raad 8 maart 2013	55
6.6.1 Het Besluit.....	55
6.6.2 Van Hilten bij Hoge Raad 15 maart 2013.....	56
6.6.3 Het arrest van 8 maart 2013.....	57
6.7 Tussenconclusie.....	58
Hoofdstuk 7: Conclusie.....	60
Literatuurlijst	64

Lijst met gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
Art.	Artikel
Blz.	bladzijde
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Hoge Raad / HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJEU	Hof van Justitie van de Europese Unie
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
M.nt.	Met noot
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Par.	paragraaf
Rb.	Rechtbank
R.o.	rechtsoverweging
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
Uitv. besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Voorbelasting	De aan de ondernemer in rekening gebrachte omzetbelasting
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Algemeen

“Leegstand van Nederlandse kantoren is hoogste van Europa” Het is een pakkende zin uit een op 12 september 2013 gepubliceerd onderzoek van de Universiteit Twente, Vrije Universiteit Amsterdam en StedenbaanPlus, een programma voor openbaar vervoer in de Randstad.¹ Uit het onderzoek is gebleken dat in het begin van 2013 er in Nederland 15% van de kantoren leeg stond. In de hoofdstad Amsterdam was dit met een percentage van 18% zelfs nog hoger. Slechts in het financieel geplaagde Griekenland kende de hoofdstad Athene een hoger leegstandspercentage.²

De leegstand van kantoren brengt onzekerheid voor de eigenaar van het onroerend goed met zich mee. Niet alleen de financiële onzekerheid omdat de ondernemer een bepaald rendement uit zijn investering wenst te behalen, maar ook met betrekking tot de btw-behandeling van het te verhuren onroerend goed. Het feit dat verhuur van onroerend goed zowel belast met BTW als vrijgesteld van BTW kan plaatsvinden, zorgt bij de ondernemer voor onzekerheid tijdens perioden van leegstand. Heeft de ondernemer (gedeeltelijk) recht op de aftrek van voorbelasting van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting tijdens de periode dat het onroerend goed niet wordt verhuurd?

De laatste wijziging met betrekking tot de btw-behandeling van de aftrek van voorbelasting in een periode van leegstand van onroerend goed heeft plaatsgevonden per 1 januari 2007. Het Nederlandse artikel 15 van de Wet OB week af van het begrip van artikel 168 van de Btw-richtlijn. Met de wetwijziging heeft de Nederlandse regering getracht de Wet OB in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn.

Het aanpassen van het recht op aftrek van voorbelasting betekent niet dat per definitie per die datum de onzekerheid met betrekking tot de btw-behandeling van het onroerend goed is verholpen. De vraag bij de btw-behandeling van leegstand van onroerend goed blijft nog altijd of en zo ja, op basis waarvan, de ondernemer gedurende een periode van leegstand recht heeft op aftrek van de voorbelasting.

¹ <http://www.nieuws.nl/economie/20130912/Leegstand-Nederlandse-kantoren-hoogste-in-Europa>

² <http://www.nrc.nl/nieuws/2013/09/12/leegstand-van-nederlandse-kantoren-is-hoogste-van-europa/>

Uit de Europese jurisprudentie blijkt dat er drie manieren zijn om naar het recht van aftrek van voorbelasting te kijken. Er kan gekeken worden naar de Midland doctrine³, de finaliteitstest van Kretztechnik⁴ of de mogelijkheid van causaliteit.

De Staatssecretaris is in zijn Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, ingegaan op de btw-behandeling van onroerend goed, uitgaande van de situatie vanaf 1 januari 2007. De eerste en enige nationale rechterlijke uitspraak inzake dit onderwerp was op 12 december 2012. De Rechtbank Arnhem deed op deze datum uitspraak over de behandeling van de herziening van voorbelasting bij tussentijdse leegstand⁵ van een onroerend goed.⁶ De Rechtbank Arnhem oordeelde dat het voorgenomen gebruik op dat moment bepalend is voor de omvang van de aftrek.⁷ De vraag is echter of de Rechtbank Arnhem het bij het juiste eind heeft.

De laatste vormen van onzekerheid in de btw-behandeling voor de verhuurder van onroerend goed zijn de wijze van herziening van de aftrek van voorbelasting na een eventuele aanvangsleegstand en daarnaast het leerstuk van de complex- en unittheorie.

Kortom, bij de leegstand van onroerend goed bestaat er nog te veel onzekerheid. Aan deze onzekerheid dient voor de verhuurders in Nederland een eind te komen. Omdat onroerend goed een terrein is dat mijn belangstelling heeft, heb ik besloten mijn scriptie te wijden aan dit onderwerp.

1.2 Probleemstelling

Om de herziening van de voorbelasting te onderzoeken dienen verschillende vragen beantwoord te worden. Deze kunnen als volgt worden samengevat:

- *Welke gevolgen heeft de leegstand van onroerend goed voor de aftrek van voorbelasting en hoe dient een eventuele daarmee gepaard gaande herziening van voorbelasting plaats te vinden?*

1.3 Verantwoording van de opzet

De centrale vraag wordt beantwoord aan de hand van een literatuur/jurisprudentie onderzoek. Hiertoe heb ik de verdere scriptie in 6 hoofdstukken ingedeeld.

³ HvJEU 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland*).

⁴ HvJEU 26 mei 2005, C-465/03 (*Kretztechnik*).

⁵ Tussentijdse leegstand is de periode van leegstand van onroerend goed na de eerste ingebruikname tot de nieuwe verhuur van het onroerend goed.

⁶ Rb. Arnhem 6, december 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BY5025.

⁷ Rb. Arnhem 6, december 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BY5025, r.o. 4.6.

Omdat met de wetwijziging per 1 januari 2007 de relevante artikelen voor de aftrek van voorbelasting met betrekking tot onroerend goed zijn veranderd, zal ik in hoofdstuk 2 beginnen met het bespreken van de gevolgen van die wetwijziging.

Om bewust te worden wat voor gevolgen het systeem van de belaste en vrijgestelde prestaties met zich meebrengt voor de verhuur van onroerend goed zal ik in hoofdstuk 3 het systeem van de verschillende soorten prestaties bespreken.

Na de bespreking van het systeem van de verschillende prestaties zal ik in hoofdstuk 4 aangeven hoe en aan welke prestaties de periode van leegstand dient te worden toegewezen. Daarbij zal ik in ditzelfde hoofdstuk aangeven hoe kan worden bepaald of er een eventueel recht op aftrek bestaat tijdens de periode van leegstand.

Als uiteindelijk blijkt dat er te veel of te weinig voorbelasting in aftrek is gebracht bij onroerend goed dient de aftrek van deze voorbelasting te worden herzien. In hoofdstuk 5 zal ik de manier van deze herziening van de voorbelasting bespreken.

Vervolgens zal ik hoofdstuk 6 wijden aan het leerstuk van de complex- en unittheorie.

Tot slot zal ik in hoofdstuk 7 mijn eindconclusies trekken.

1.4 Afbakening

Deze scriptie zal zich met name richten op de herziening van de voorbelasting bij onroerend goed.

Hoofdstuk 2: Aftrek van voorbelasting

2.1 Inleiding

De omzetbelasting is een belasting die geheven wordt over de door de ondernemer toegevoegde waarde met het doel de uiteindelijke consumptie van de levering of de dienst te belasten. Terwijl deze belasting gedragen wordt door de uiteindelijke consument dient de ondernemer deze belasting, door Gribnau betiteld als ‘herendienst’⁸, te voldoen aan de overheid.

Met de keuze om in plaats van de daadwerkelijke consumptie van de consument te belasten, te kiezen voor een belasting over de toegevoegde waarde door de ondernemer wordt er voor een efficiënte belastingheffing gekozen. Het rechtstreeks heffen van deze consumptiebelasting van de consument zou zorgen voor een enorme hoeveelheid aan belastingplichtigen met een dito aantal administratieplichtigen. Het op een dergelijke manier heffen van een consumptiebelasting zou ondoenlijk zijn. Over de consumptie van elke snee brood zou omzetbelasting verschuldigd zijn. Met de huidige opzet van het systeem van de omzetbelasting kan voor de belastingheffing worden aangesloten bij de administratie van de onderneming en blijft het aantal belastingplichtigen beperkt.

Om te zorgen dat alleen de uiteindelijke consument belast wordt en niet de ondernemer welke de ‘herendienst’ voor de Belastingdienst uitvoert, bestaat er recht op de aftrek van voorbelasting voor de ondernemer die bepaalde transacties verricht.

In artikel 15 van de Wet OB wordt deze aftrek van voorbelasting geregeld. De mogelijkheid tot de aftrek van voorbelasting zorgt ervoor dat in een keten van transacties geen omzetbelasting over omzetbelasting verschuldigd wordt⁹ maar dat het uiteindelijke doel om alleen de consumptie van goederen en diensten door de eindgebruiker te belasten wordt bereikt.¹⁰

Bij de wet van 14 december 2006, Stb.2006, 682, is artikel 15, lid 1, van de Wet OB gewijzigd. Met deze wijziging werd de wettekst inzake het recht op aftrek van voorbelasting in lijn gebracht met de tekst van de Btw-richtlijn. In dit hoofdstuk zal ik bespreken wat de gevolgen zijn van deze wijziging voor het recht op aftrek bij de verhuur van onroerend goed.

⁸ J.L.M. Gribnau, ‘Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht’, *WFR* 2007/1068

⁹ Er is een mogelijkheid dat er feitelijk omzetbelasting over omzetbelasting wordt geheven wanneer er in de transactieketen een vrijgestelde ondernemer aanwezig is.

¹⁰ Art. 1, lid 2, van de Btw-richtlijn.

2.2 De ondernemer

Artikel 15 van de Wet OB stelt dat alleen de ondernemer eventueel recht heeft op de aftrek van de voorbelasting. Wie deze ondernemer voor de omzetbelasting is, wordt bepaald in artikel 7 van de Wet OB. Dit artikel stelt dat een ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Met bedrijf wordt mede verstaan een beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

De definitie van het begrip ondernemer in artikel 7 van de Wet OB wijkt af van het begrip belastingplichtige in de Btw-richtlijn. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 2 mei 1984 echter bepaald dat deze begrippen met elkaar in overeenstemming worden geacht te zijn.¹¹

Volgens vaste rechtspraak is de verhuur van een lichamelijke zaak een exploitatie van die zaak, die is aan te merken als "economische activiteit" in de zin van de Btw-richtlijn, wanneer die verhuur erop gericht is, duurzaam opbrengsten te verkrijgen.¹² Zo is de verhuur van een onroerende zaak de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Om die reden is dan ook de verhuurder van onroerend goed ondernemer voor de omzetbelasting. Deze ondernemer heeft eventueel recht op de aftrek van voorbelasting.

2.3 Aftrek van voorbelasting voor 1 januari 2007

Tot 1 januari 2007 luidde lid 1 van artikel 15 van de Wet OB dat de ondernemer de voorbelasting in aftrek kon brengen voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebezigd in het kader van de onderneming. Dit betekende dat wanneer een pand werd aangeschaft dat werd gebruikt voor zowel prestaties in het kader van de onderneming als voor prestaties die buiten het ondernemersbereik vielen, het recht op aftrek werd beperkt tot dat deel waarvoor de goederen en diensten werden gebezigd in het kader van de onderneming.

In lid 2 van artikel 15 van de Wet OB werd het algemene aftrekrecht voor zover de goederen of diensten werden gebezigd in het kader van de onderneming van de ondernemer verder beperkt voor zover deze goederen of diensten werden gebezigd ten behoeve van de prestaties zoals bedoeld in artikel 11 en 28k van de Wet OB. Wanneer goederen of diensten voor dit soort prestaties werden gebruikt was er slechts aftrek toegestaan voor zover deze voor prestaties werden gebruikt als bedoeld in artikel 11 onderdelen i, j en k, van de Wet OB en de afnemer van deze prestaties buiten

¹¹ HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

¹² HvJEU 26 september 1996, C-230/94, r.o. 18. (*Enkler*).

de Gemeenschap woonde of was gevestigd, dan wel deze betrekking hebben op goederen welke zijn bestemd om te worden uitgevoerd naar een plaats buiten de gemeenschap. Met dit lid van artikel 15 van de Wet OB werd beoogd om alleen een aftrekrecht te creëren voor gebruik voor belaste prestaties.

Zo zou er naar nationaal recht, wanneer een pand zou worden aangeschaft dat deels voor privédoeleinden zou worden gebruikt en deels zou worden verhuurd, waarbij deze verhuur zou plaatsvinden in het kader van bijvoorbeeld een “vakantiebestedingsbedrijf” er slechts voor het deel waarvoor het pand gebruikt zou worden voor het “vakantiebestedingsbedrijf” recht op aftrek van voorbelasting bestaan.

Er bestaat namelijk recht op de aftrek van voorbelasting bij de verhuur van een pand binnen het kader van een vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, omdat deze verhuur, ingevolge artikel 11, lid 1, b, 2°, van de Wet OB, een uitzondering is op de algemene vrijstelling van artikel 11 van de Wet OB, die geldt voor de verhuur van onroerend goed. Het gebruik van het pand in het kader van een vakantiebestedingsbedrijf is dan ook een belaste activiteit waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Artikel 15 van de Wet OB bepaalde dat alleen voor dit gedeelte recht op aftrek bestond en dat er voor het gebruik voor privédoeleinden geen recht op aftrek bestond.

2.4 De aanleiding tot de wijziging

Op 14 juli 2005 werd het arrest Charles-Tijmens gewezen.¹³ Uit het arrest Charles-Tijmens bleek dat een investeringsgoed dat gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor andere doeleinden wordt gebruikt volledig voor de onderneming kon worden bestemd.

Het volledig voor de onderneming bestemmen bracht met zich mee dat in dergelijke gevallen de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde volledig en onmiddellijk zou moeten kunnen worden afgetrokken. Het investeringsgoed werd namelijk volgens de richtlijn gebruikt voor enerzijds de belaste activiteit van een vakantiebestedingsbedrijf en anderzijds voor belaste prestaties in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde Richtlijn.¹⁴

In artikel 6, lid 2, van de Zesde Richtlijn werd onder voorwaarden het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden of meer in het algemeen voor andere dan

¹³ HvJEU 14 juli 2005, C-434/03 (*Charles-Tijmens*).

¹⁴ Thans artikel 26 van de Btw-richtlijn.

bedrijfsdoeleinden gezien als een dienst onder bezwarende titel. Het gebruiken van dit goed op deze wijze voorziet in een volledig aftrekrecht op grond van artikel 17, lid 2, van de Zesde Richtlijn^{15,16}

Dat er een direct en onmiddellijk recht op aftrek zou moeten bestaan stond recht tegenover de nationale behandeling waarbij er geen recht op aftrek zou moeten bestaan voor het gedeelte dat gebruikt zou worden voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Artikel 15 van de Wet OB diende dan ook te worden gewijzigd.

2.5 De wijziging

Het recht op aftrek voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer werden gebezigd in het kader van de onderneming werd naar aanleiding van het arrest Charles-Tijmens door de wetgever met de wet van 14 december 2006, Stb.2006, 682 in lijn gebracht met de Btw-richtlijn.

Vanaf 1 januari 2007 stelt artikel 15, lid 1, van de Wet OB dat de ondernemer recht op aftrek heeft voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. Deze zinsnede sluit aan bij artikel 168 van de Btw-richtlijn. In artikel 168 van de Btw-richtlijn staat dat voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd is de voorbelasting in aftrek te brengen.

2.6 De gevolgen

Het wijzigen van artikel 15 van de Wet OB naar de huidige tekst betekende dat er, wanneer een onroerend goed werd aangeschaft dat voor zowel belaste als andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, nu ook naar nationaal recht, een volledig en onmiddellijk aftrekrecht van voorbelasting bestaat.

Voor het gebruik voor privédoeleinden van onroerend goed waarvoor geen recht op aftrek dient te bestaan, daar het gebruik voor privédoeleinden de uiteindelijke consumptie is die belast dient te worden, werd een lid in artikel 4 van de Wet OB toegevoegd.

In het nieuwe lid 2 van artikel 4 van de Wet OB werd het gebruik van het onroerend goed in het kader van privédoeleinden gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel. Via dit artikel wordt voor het privégebruik van het onroerend goed een deel van de volledig genoten

¹⁵ Thans artikel 168 van de Btw-richtlijn.

¹⁶ HvJEU 14 juli 2005, C-434/03, r.o. 25 (*Charles-Tijmens*).

voorbelasting “gecorrigeerd” door het belasten van dit privégebruik. Voor de waarde van dit privégebruik wordt de omzetbelasting geheven van de ondernemer.

Het nieuw ingevoegde lid is het equivalent van artikel 26 van de Btw-richtlijn. Artikel 26 van de Btw-richtlijn stelt, dat met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld het gebruik van het goed voor privédoeleinden of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan.

2.7 Tussenconclusie

Tot 1 januari 2007 luidde lid 1 van artikel 15 van de Wet OB dat de ondernemer de voorbelasting in aftrek kon brengen voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebezigd in het kader van de onderneming. Deze tekst week af van de tekst uit artikel 168 van de Btw-richtlijn. In artikel 168 van de Btw-richtlijn staat namelijk dat voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd is de voorbelasting in aftrek te brengen.

Met de wijziging per 1 januari 2007 van de tekst van artikel 15, lid 1, van de Wet OB dat de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting heeft voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen, is het Nederlandse systeem van aftrek van voorbelasting volledig in overeenstemming gebracht met de manier waarop het recht op aftrek is geregeld in de Btw-richtlijn. Zo is alle Europese jurisprudentie, zowel die van voor als na 1 januari 2007, over artikel 17 van de Zesde Richtlijn en thans artikel 168 van de Btw-richtlijn, en dus het systeem van de aftrek van voorbelasting, volledig van toepassing op het recht op aftrek in Nederland.

Hoofdstuk 3: Belaste en vrijgestelde prestaties bij onroerend goed

3.1 Inleiding

Bij prestaties in de onroerend goed sector is het gezien de financiële belangen die ermee gemoeid zijn van belang dat er duidelijkheid dient te zijn in welke gevallen over de prestaties omzetbelasting in rekening dient te worden gebracht en in hoeverre de afnemende partij recht heeft op de aftrek van voorbelasting. Het is daarom van belang om te onderkennen welke prestaties er zijn met betrekking tot onroerend goed en of met betrekking tot deze prestaties sprake is van belaste prestaties of van vrijgestelde prestaties. In dit hoofdstuk zal ik beginnen met het bespreken van de definities die gelden binnen het onderwerp onroerend goed. Hierna kunnen de prestaties met betrekking tot onroerend goed worden beoordeeld.

3.2 De definitie van onroerend goed

Waar de Wet OB het heeft over een onroerende zaak spreekt de Btw-richtlijn over onroerend goed. In het arrest *Maierhofer*¹⁷ heeft het HvJEU uitgemaakt wat moet worden verstaan onder de term onroerend goed in de zin van de Btw-richtlijn. Het Hof oordeelde in het arrest *Maierhofer* dat het begrip onroerend goed een unierechtelijk¹⁸ begrip is. Het begrip onroerend goed heeft een unierechtelijk karakter doordat de levering en de verhuur van onroerend goed een vrijgestelde prestatie is en vrijgestelde prestaties autonome unierechtelijke rechtsbegrippen zijn.¹⁹ Doordat de vrijgestelde prestaties autonome rechtsbegrippen zijn dient het begrip onroerend goed, dat onderdeel uitmaakt van het autonome rechtsbegrip van de vrijgestelde prestatie, een unierechtelijke definitie te hebben.²⁰ Dat onroerend goed een unierechtelijk begrip is betekent dat de invulling van dit begrip is voorbehouden aan het HvJEU.

Om die reden oordeelde het HvJEU in *Maierhofer* dat de uitleg van het begrip verhuur van onroerend goed in artikel 13, B, sub b, van de Zesde Richtlijn niet afhankelijk is van de uitleg die in het burgerlijk recht van een lidstaat aan de term onroerend goed wordt gegeven.²¹ Het gevolg is,

¹⁷ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 (*Maierhofer*).

¹⁸ Voorheen: communautair.

¹⁹ HvJEU 12 september 2000, C-358/97 r.o. 51 (*Commissie/Ierland*).

²⁰ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 r.o. 25 (*Maierhofer*).

²¹ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 r.o. 26 (*Maierhofer*).

zo schrijven Van Hilten en Van Kesteren, dat het begrip onroerend goed in de Wet OB taalkundig aansluit bij het Nederlandse civiele recht, maar binnen de toepassing van de bepalingen in de Wet OB daar mogelijk van kan afwijken vanwege de unierechtelijke lading.²²

Met betrekking tot de unierechtelijke definitie van de term onroerend zijn er door het HvJEU diversen uitspraken gedaan over wanneer er sprake is van onroerend goed. Uit het arrest Maierhofer²³ blijkt bijvoorbeeld dat iets onroerend is wanneer de betrokken constructie niet gemakkelijk is te demonteren en te verplaatsen. Daarbij is het niet nodig dat het goed een onlosmakelijke verbinding heeft met de grond.²⁴ Verder blijkt uit het arrest Fonden²⁵ dat ook sprake is van een onroerend goed wanneer het een met water bedekt oppervlakte betreft welke blijvend is afgebakend en niet kan worden verplaatst. Tot slot is in het arrest Heger²⁶ bepaald dat één van de wezenlijke kenmerken van onroerend goed is dat het goed, wil het onroerend zijn, vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak. Om te bepalen of sprake is van onroerend goed hoeft echter alleen naar het goed zelf te worden gekeken, het is niet nodig om zowel het goed als de grond waarop het is opgetrokken tezamen te nemen.²⁷

De Staatssecretaris is met betrekking tot de definitie van onroerend goed op basis van het arrest Heger²⁸ van mening dat met een zaak die vast is *verbonden aan* een welbepaald deel van het aardoppervlak dient te worden verstaan dat de zaak dient te zijn *verbonden met* het aardoppervlak (de grond).²⁹

Ik ben van mening dat het door de Staatssecretaris bedoelde criterium verbonden zijn *met* het aardoppervlak (de grond) niet overeenkomt met het verbonden zijn *met* in het kader van het arrest Heger³⁰. De Staatssecretaris geeft, door te stellen dat de onroerende zaak dient te zijn verbonden met de grond, een onjuiste invulling aan het criterium van het HvJEU. Naar mijn mening doelt het HvJEU met het verbonden zijn aan een welbepaald deel van het aardoppervlak dat het vast dient te

²² Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* 2012/111.

²³ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 (*Maierhofer*).

²⁴ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 r.o. 33 (*Maierhofer*).

²⁵ HvJEU 3 maart 2005, C-428/02 r.o. 34 (*Fonden*).

²⁶ HvJEU 7 september 2006, C-166/05 (*Heger*).

²⁷ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 r.o. 40 (*Maierhofer*).

²⁸ HvJEU 7 september 2006, C-166/05 (*Heger*).

²⁹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.2.1.

³⁰ HvJEU 7 september 2006, C-166/05 (*Heger*).

staan dat het goed betrekking heeft op een specifiek deel van het aardoppervlak en niet dat het goed daadwerkelijk fysiek verbonden dient te zijn met de grond. Met die zinsnede bedoelt het HvJEU dat het goed niet ook op andere niet welbepaalde delen betrekking kan hebben, het goed is aan die bepaalde locatie gebonden.

In dat kader is ook het gedeelte van de rivier het onroerend goed en niet de rivierbedding. Het water dat door de rivier stroomt maakt deel uit van het onroerend goed maar is niet verbonden met het aardoppervlak gezien het water van de bron tot de riviermonding door de rivier stroomt. Het door dit gedeelte van de rivier stromende water maakt echter wel deel uit van het welbepaalde deel van het wateroppervlak waardoor het geheel van het gedeelte van de rivier als onroerend goed in de zin van de Btw-richtlijn wordt aangemerkt.

Ditzelfde gaat op voor de behandeling van appartementen. Appartementen zijn niet zelfstandig verbonden aan de grond maar de appartementen zijn wel verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak. Daar zij verbonden zijn aan een welbepaald deel van het aardoppervlak en de appartementen niet verplaatst kunnen worden is met betrekking tot verhuur van een appartement sprake van de verhuur van een onroerend goed in de zin van de Btw-richtlijn.³¹

3.3 De definitie van een levering

De levering van een goed is volgens artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet OB de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Dit leveringsbegrip uit de Wet OB sluit aan bij het unierechtelijke leveringsbegrip. In de zaak SAFE³² oordeelde het HvJEU dat het leveringsbegrip een unierechtelijk karakter heeft en niet verwijst naar de eigendomsoverdracht op basis van nationaal recht. Als levering van een goed wordt unierechtelijk beschouwd de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijk zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt.³³

Naast de zelfstandige levering van onroerend goed wordt in artikel 3, lid 2, van de Wet OB ook de levering van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, gezien als een levering van goederen.

³¹ HvJEU 26 oktober 2010, C-97/09, r.o. 41 (*Schmelz*).

³² HvJEU 8 februari 1990, C-320/88 (*SAFE*).

³³ HvJEU 8 februari 1990, C-320/88, r.o. 9 (*SAFE*).

3.4 Een belaste of een vrijgestelde levering

De hoofdregel van de Wet OB is dat bij de levering van een goed of een dienst omzetbelasting verschuldigd is tenzij de prestatie is vrijgesteld. De vrijgestelde prestaties staan onder andere in artikel 11 van de Wet OB. In artikel 11, lid 1, onderdeel a, van de Wet OB wordt bepaald dat is vrijgesteld de levering van onroerende zaken. Van deze algemene vrijstelling worden uitgezonderd de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bijbehorend terrein voor, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein. Nu de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bijbehorend terrein, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein is uitgezonderd van de vrijstelling, is met betrekking tot deze levering BTW verschuldigd.

Met betrekking tot de definitie van een gebouw is in tegenstelling tot de definitie van onroerend goed in de Btw-richtlijn de unierechtelijke definitie voor gebouw wel gegeven. In artikel 12 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat de definitie van een gebouw is, elk bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. De definitie van een gebouw wijkt derhalve licht af van de definitie van onroerend goed. Wil er sprake zijn van onroerend goed dan dient er sprake te zijn van vaste verbondenheid met een welbepaald deel van het aardoppervlak, wil er bij een bouwwerk echter sprake zijn van een gebouw dan dient het bouwwerk vast te zijn verbonden met de grond.³⁴ Doordat het gebouw vast verbonden is met het aardoppervlak is er sprake van verbondenheid van het gebouw aan een welbepaalde deel van het aardoppervlak. Om die reden is er bij een gebouw sprake van een onroerend goed.

Naast de verplichte belaste levering van bouwterreinen en de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw binnen twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming bestaat er in artikel 11, lid 1, onderdeel a, 2°, van de Wet OB, nog de optie belaste levering. De verplichte belaste levering en de optie tot belaste levering zijn van belang voor de mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting. Zoals in hoofdstuk 2.4 besproken is, bestaat er een recht op aftrek van voorbelasting wanneer de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste prestaties.

3.5 De optie belaste levering

De optie belaste levering geeft de mogelijkheid aan de verkoper en koper van de onroerende zaak om onder voorwaarden te verzoeken dat de levering van de onroerende zaak belast plaatsvindt. Deze optie is de nationale uitwerking van artikel 137, lid 1, letter b, van de Btw-richtlijn. Het

³⁴ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00, r.o. 34 (*Maierhofer*).

belang van de optie belaste levering voor de verkoper is dat deze de eerder in aftrek genomen voorbelasting niet hoeft te herzien.³⁵ De onroerende zaak wordt geacht tot het einde van de herzieningstermijn te zijn gebruikt voor belaste prestaties.

Indien er niet wordt geopteerd voor de belaste levering is de levering van deze onroerende zaak, wanneer de onroerende zaak wordt geleverd na de periode van twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming, vrijgesteld. Wanneer er sprake is van een vrijgestelde levering wordt de onroerende zaak gedurende de resterende perioden van de herzieningstermijn geacht te zijn gebruikt voor vrijgestelde prestaties.³⁶

3.6 De voorwaarden bij de optie belaste levering

Een keuze voor de optie belaste levering is gebonden aan voorwaarden. De voorwaarden om de optie belaste levering te mogen toepassen volgen uit artikel 11, lid 1, onderdeel a, 2°, en vijfde lid van de Wet OB en artikel 6 van de Uitv. besch. OB. Uit deze artikelen blijkt dat de keuze voor de optie voor de belaste levering van een onroerende zaak alleen mogelijk is als de afnemer de onroerende zaak voor 90% of meer gebruikt voor handelingen waarvoor recht bestaat op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15 van de Wet OB.

Dat de afnemer het goed voor 90% of meer gebruikt voor handelingen waarvoor een recht op aftrek van BTW bestaat betekent dat de afnemende ondernemer ook gezien artikel 15 van de Wet OB (grotendeels) recht heeft op de aftrek van de op het goed rustende voorbelasting.

Bij het beoordelen of de afnemer voldoet aan de 90%-norm van de optie belaste levering worden bepaalde handelingen die de ondernemer verricht niet in aanmerking genomen als handelingen waarvoor recht bestaat op aftrek van voorbelasting.³⁷ Binnen de Wet OB wordt er bij de toetsing het in de BTW-heffing betrokken privégebruik van de onroerende zaak beschouwd als gebruik voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.³⁸

Het naar privé overbrengen van de onroerende zaak zou volgens artikel 3, lid 3, van de Wet OB kunnen worden gezien als een levering onder bezwarende titel. Daarnaast zou het privégebruik van

³⁵ Art. 13a, van de Uitv. besch. OB.

³⁶ Art. 13a, van de Uitv. besch. OB.

³⁷ Art. 11, lid 5, van de Wet OB.

³⁸ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 4.5.

de onroerende zaak volgens artikel 4, lid 2, van de Wet OB kunnen worden gezien als een dienst verricht onder bezwarende titel.

Sinds de wetwijziging per 1 januari 2011, waarbij binnen de Wet OB de toevoeging van artikel 168bis van de Btw-richtlijn werd geïmplementeerd, bestaat er voor de ondernemer die de onroerende zaak deels privé en deels zakelijk gebruikt slechts aftrek van de voorbelasting die rust op de uitgaven in verband met een onroerende zaak naar evenredigheid van het gebruik van de onroerende zaak voor de bedrijfsactiviteiten van de ondernemer.³⁹ Met betrekking tot het privégebruik bestaat er dan ook volgens de Staatssecretaris geen aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15 van de Wet OB.⁴⁰ Het privégebruik dient derhalve van oorsprong niet mee te worden genomen in de berekening van de 90% norm. Dat de Staatssecretaris in zijn laatste Besluit nog expliciet wijst op de uitsluiting van het privégebruik van de onroerende zaak lijkt dan ook overbodig.⁴¹

Voor de wetwijziging kon een ondernemer die zijn onroerende zaak deels privé en deels zakelijk gebruikte de voorbelasting volledig in aftrek brengen. Door middel van het aanmerken, via artikel 4, lid 2, van de Wet OB, van het privégebruik van de onroerende zaak als een dienst verricht onder bezwarende titel werd het privégebruik in de heffing betrokken. In de huidige wetssystematiek wordt de initiële aftrek van de voorbelasting beperkt en wordt de latere heffing die plaats zou kunnen vinden via artikel 4 van de Wet OB door de directe toepassing van artikel 15, lid 1, van de Wet OB buiten toepassing verklaard.

3.7 Uitbreiding van de optie belaste levering

Indien in bepaalde gevallen niet aan de wettelijke voorwaarden voor de optie belaste levering kan worden voldaan heeft de Staatssecretaris in een Besluit in sommige van die gevallen de wettelijke eisen voor de optie belaste levering iets versoepeld.⁴² De versoepeling is van toepassing bij de levering van een gedeelte van een onroerende zaak waarvan volgens de Staatssecretaris het gedeelte van de onroerende zaak niet kan worden aangemerkt als een zelfstandige onroerende zaak. Door de versoepeling kan voor een gedeelte van een onroerende zaak de optie belaste verhuur worden toegepast wanneer dit gedeelte in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren is.

³⁹ Art. 15, lid 1, van de Wet OB.

⁴⁰ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, par. 5.3.1.

⁴¹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 4.5.

⁴² Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

Het gaat daarbij volgens de Staatssecretaris bijvoorbeeld om een unit in een kantoorpand of bedrijfsverzamelgebouw, die via flexibele wanden is begrensd.⁴³ Zulke situaties zouden zich ook kunnen voordoen bij onroerend goed dat niet volledig voor bedrijfsactiviteiten is bestemd. Door de goedkeuring van de Staatssecretaris kan op deze manier voor het gedeelte dat gebruikt wordt in het kader van de bedrijfsactiviteit worden gopteerd voor een belaste levering.

3.8 De definitie van verhuur

De verhuur van onroerend goed is net als onroerend goed een unierechtelijk begrip. Volgens vaste rechtspraak zijn de vrijstellingen namelijk autonome unierechtelijke rechtsbegrippen.⁴⁴ De Btw-richtlijn geeft geen definitie van verhuur. Door het HvJEU is bepaald dat er sprake is van verhuur wanneer de eigenaar van onroerend goed aan een huurder onder bezwarende titel voor een tijdsduur het recht verleent het onroerend goed te gebruiken als ware deze de eigenaar van de zaak en diegene het recht heeft iedere andere persoon van het genot van dat recht uit te sluiten.⁴⁵

Volgens het HvJEU is er sprake van een dienst onder bezwarende titel wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.⁴⁶ Een verhuurdienst wordt derhalve verricht onder bezwarende titel wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte verhuurdienst en de ontvangen huur of andere tegenwaarde.

Uit het arrest *Goed Wonen*⁴⁷ zou kunnen worden afgeleid dat de duur van de verhuur mogelijk een onderscheidend criterium is voor de definitie van verhuur. Deze veronderstelling dient echter gezien het arrest *Temco Europe*⁴⁸ enigszins te worden bijgesteld. De duur van de verhuur is volgens het HvJEU op zichzelf geen onderscheidend criterium waaraan een overeenkomst kan worden gekwalificeerd als de verhuur van onroerend goed.⁴⁹

In de diverse arresten, waaronder *Goed Wonen*, wordt het criterium van de duur van de verhuur door het HvJEU alleen gebruikt om de verhuur van onroerend goed te onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk industrieel en commercieel karakter hebben ofwel een voorwerp

⁴³ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 4.6.1.

⁴⁴ HvJEU 12 september 2000, C-359/97, r.o. 63.

⁴⁵ HvJEU 4 oktober 2001, C-236/99 (*Goed Wonen*).

⁴⁶ HvJEU 8 maart 1988, 102/86, r.o. 12 (*Apple and Pear Development Council*).

⁴⁷ HvJEU 4 oktober 2001, C-236/99 (*Goed Wonen*).

⁴⁸ HvJEU 18 november 2004, C-284/03 (*Temco Europe*).

⁴⁹ HvJEU 18 november 2004, C-284/03, r.o. 21 (*Temco Europe*).

hebben, dat beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie, dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed.⁵⁰ Dergelijke prestaties dienen volgens de criteria van het arrest Card Protection Plan⁵¹ te worden beoordeeld om te bepalen of en zo ja, in hoeverre er sprake is van één of meerdere prestaties.

3.9 De belaste of vrijgestelde verhuur

De hoofdregel is dat prestaties zijn belast. De verhuur van onroerende zaken is echter vrijgesteld in artikel 11, lid 1, onderdeel b, van de Wet OB. Van deze algemene vrijstelling zijn de volgende specifieke prestaties uitgezonderd en deze prestaties zijn dus belaste prestaties.

- De verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;⁵²
- De verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;⁵³
- De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;⁵⁴
- De verhuur van safeloketten;⁵⁵
- De verhuur van onroerende zaken andere dan die als woning worden gebruikt aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de voorbelasting op de voet van artikel 15 van de wet bestaat mits de verhuurder en de huurder daarvoor hebben gekozen.⁵⁶

In de vastgoedsector is met name van belang de uitzondering op de vrijstelling bij de verhuur van onroerende zaken die anders dan als woning worden gebruikt. Wil de eigenaar van een onroerende zaak recht hebben op de aftrek van de voorbelasting die aan hem in rekening is gebracht bij de aankoop van de onroerende zaak dient hij deze onroerende zaak te gebruiken voor belaste prestaties. Voor de eigenaar van de onroerende zaak en de huurder bestaat de mogelijkheid te opteren voor belaste verhuur.

⁵⁰ HvJEU 18 november 2004, C-284/03, r.o. 20 (*Temco Europe*).

⁵¹ HvJEU 25 februari 1999, C-349/96 (*Card Protection Plan*).

⁵² Art. 11, lid 1, onderdeel b, 1°, van de Wet OB.

⁵³ Art. 11, lid 1, onderdeel b, 2°, van de Wet OB.

⁵⁴ Art. 11, lid 1, onderdeel b, 3°, van de Wet OB.

⁵⁵ Art. 11, lid 1, onderdeel b, 4°, van de Wet OB.

⁵⁶ Art. 11, lid 1, onderdeel b, 5°, van de Wet OB.

3.10 De optie voor belaste verhuur

De verhuur van onroerende zaken, andere dan die als woning worden gebruikt, wordt op verzoek van de verhuurder en de huurder belast als zij aan bepaalde voorwaarden voldoen. De voorwaarden van de optie volgen uit artikel 6a van de Uitv. beschik. OB. De mogelijkheid tot belaste verhuur bestaat alleen als de huurder bij het gebruik van de onroerende zaak over het boekjaar voldoet aan de 90%-norm.

De 90% norm is dezelfde norm als welke geldt voor de optie belaste levering. De optie voor de belaste verhuur van een onroerende zaak, andere dan die als woning worden gebruikt, is alleen mogelijk wanneer de huurder de onroerende zaak voor 90% of meer gebruikt voor handelingen waarvoor recht bestaat op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15 van de Wet OB. De verhuurder en de huurder kunnen opteren voor BTW-heffing via een gezamenlijk door hen ingediend verzoek aan de inspecteur of in de schriftelijke huurovereenkomst voor de betrokken onroerende zaak.⁵⁷

Wanneer de verhuurder en de huurder hebben gekozen voor belaste verhuur kan op deze eenmaal gemaakt keuze voor belaste verhuur niet meer worden teruggekomen. Een reeds bestaande situatie van belaste verhuur loopt door bij een wisseling in de persoon van de verhuurder.⁵⁸

Aan het voldoen aan de voorwaarden voor de belaste verhuur zijn door de Staatssecretaris in het Besluit⁵⁹ bepaalde situaties versoepeld. In de volgende gebieden is er op bepaalde vlakken sprake van een versoepeling.

- De optie voor een gedeelte van de onroerende zaak;⁶⁰
- De verlaging van de 90%-norm naar een 70%-norm in bepaalde branches (tevens bij de optie belaste levering);⁶¹
- De ingangsdatum van de optie belaste verhuur;⁶²
- Het doorlopen van de optie na opzegging van de onderhavige huurovereenkomst;⁶³

⁵⁷ Art. 11, lid 1, onderdeel b, 5°, van de Wet OB.

⁵⁸ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.

⁵⁹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

⁶⁰ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.1.

⁶¹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.2.

⁶² Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.3.

⁶³ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.4.

- De verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte;⁶⁴
- De opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode bij leegstand;⁶⁵
- De ontbinding van de huurovereenkomst bij leegstand; uitstel van BTW-heffing;
- De verhuur aan diplomatieke instellingen en internationale organisaties (tevens bij leveringen).⁶⁶

In het kader van de btw-behandeling van onroerend goed bij een periode van leegstand zal ik in het kort ingaan op de optie voor een gedeelte van de onroerende zaak, de opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode bij leegstand en de versoepeling met betrekking tot de ontbinding van de huurovereenkomst bij leegstand; uitstel van BTW-heffing.

3.11 De optie tot belaste verhuur voor een gedeelte van de onroerende zaak

Naar de mening van de Staatssecretaris blijkt uit de Wet OB en de Uitv. beschik. OB niet dat het voor een gedeelte van een onroerende zaak mogelijk is te opteren voor belaste verhuur. Het dient volgens de Staatssecretaris volgens de Wet OB te gaan om een zelfstandige onroerende zaak. Er is volgens de Staatssecretaris sprake van een zelfstandige onroerende zaak wanneer de onroerende zaak fysiek is (af)gescheiden van een andere onroerende zaak en in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken is.⁶⁷

De Staatssecretaris keurt echter onder voorwaarden goed dat de optie voor de belaste verhuur ook mogelijk is voor een gedeelte van een onroerende zaak dat volgens de definitie van een onroerende zaak niet is aan te merken als een zelfstandige onroerende zaak. Het gedeelte van de onroerende zaak dient dan wel in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren te zijn. Als voorbeelden noemt de Staatssecretaris dat het daarbij kan gaan om een unit in een kantoorpand of bedrijfsverzamelgebouw, die via flexibele wanden is begrensd.⁶⁸

⁶⁴ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.5.

⁶⁵ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.6.

⁶⁶ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.7.

⁶⁷ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.2.1.

⁶⁸ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.1.

3.12 De opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode bij leegstand

Willen de huurder en verhuurder gebruik maken van de optie belaste verhuur dient er in gevolge artikel 11, lid 1, onderdeel b, van de Wet OB te worden voldaan aan bepaalde voorwaarden.

Daarbij eist lid 6 van artikel 6a van de Uitv. beschik. OB dat het goed door de huurder voor het einde van het boekjaar in gebruik is genomen. De Staatssecretaris keurt echter onder voorwaarden goed dat ook gebruik kan worden gemaakt van de optie belaste verhuur als de huurder niet binnen de termijn van lid 6 van artikel 6a van de Uitv. beschik. OB de onroerende zaak in gebruik neemt.⁶⁹

De voorwaarden die de Staatssecretaris daarbij stelt houden in dat de huurder het gehuurde bij het eerste gebruik voor ten minste zes maanden achtereenvolgend dient te gebruiken voor het daadwerkelijk verrichten van uitgaande prestaties. Daarnaast dient tijdens deze periode de huurder te voldoen aan het 90% criterium. Tot slot dient de verhuurder in te stemmen dat de herzieningstermijn en de naheffingstermijn van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen pas ingaan in het boekjaar dat de huurder het goed is gaan gebruiken voor uitgaande prestaties. Als niet voldaan wordt aan deze voorwaarden is de Staatssecretaris van mening dat de verhuur van deze onroerende zaak is vrijgesteld.⁷⁰

3.13 De ontbinding van de huurovereenkomst bij leegstand; uitstel btw-heffing

Wanneer partijen voor belaste verhuur opteren maar de huurder de onroerende zaak niet in gebruik neemt, wordt ingevolge artikel 6a, lid 6, van de Uitv. beschik. OB niet voldaan aan de voorwaarde van artikel 6a, lid 5, van de Uitv. beschik. OB. Wanneer de huurovereenkomst vervolgens wordt ontbonden, is de Staatssecretaris van mening dat de verhuurder op dat moment de voorbelasting verschuldigd wordt die hij eerder in aftrek heeft gebracht met betrekking tot de verhuurde onroerende zaak.⁷¹

In het geval dat de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden, een huurovereenkomst sluit met een andere huurder, keurt de Staatssecretaris goed dat voor de toepassing van artikel 6a van de Uitv. beschik. OB de tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst.⁷²

⁶⁹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.6.

⁷⁰ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.6.

⁷¹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.7.

⁷² Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.7.

3.14 Tussenconclusie

De Btw-richtlijn is middels de Wet OB en de uitvoeringsbepalingen geïmplementeerd in de nationale wet- en regelgeving. Het doel van de Btw-richtlijn is het harmoniseren van de wetgevingen inzake omzetbelasting.⁷³ In het kader van een geharmoniseerde wetgeving zijn begrippen uit de Btw-richtlijn autonome unierechtelijke rechtsbegrippen. Voor de btw-behandeling van onroerend goed zijn de unierechtelijke begrippen onroerend goed en gebouw van belang.

Een unierechtelijke definitie van het begrip onroerend goed volgt niet direct uit de Btw-richtlijn. Voor deze betekenis van dit unierechtelijke begrip dienen de arresten Maierhofer⁷⁴ en Heger⁷⁵ van het HvJEU te worden bekeken. Uit het arrest Maierhofer blijkt dat iets onroerend is wanneer de betrokken constructie niet gemakkelijk is te demonteren en te verplaatsen. Daarbij is het niet nodig dat het goed een onlosmakelijke verbinding heeft met de grond.⁷⁶ In het arrest Heger is bepaald dat één van de wezenlijke kenmerken van onroerend goed is dat het goed, wil het onroerend zijn, vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak. Om te bepalen of er sprake is van onroerend goed hoeft echter alleen naar het goed zelf te worden gekeken, het is niet nodig om zowel het goed als de grond waarop het is opgetrokken tezamen te nemen.⁷⁷

De unierechtelijke definitie van een gebouw volgt uit artikel 12 van de Btw-richtlijn en stelt dat een gebouw is, elk bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Het verschil tussen de definitie van een onroerende zaak en een gebouw is dat een gebouw fysieke verbondenheid vereist met de grond terwijl onroerende goederen verbonden dienen te zijn verbonden met een welbepaald deel van het aardoppervlak. Dit kan het best uitgelegd worden door middel van een voorbeeld.

Het meest eenvoudige voorbeeld daarbij is het voorbeeld van een flat. De flat is, gezien de flat is gebouwd op de grond, fysiek verbonden met de grond. De flat zelf bestaat uit meerdere appartementen. Deze appartementen in de flat zijn niet zelfstandig fysiek met de grond verbonden. Wel zijn de appartementen vast verbonden aan de locatie waar de flat zich bevindt. In die zin is een appartement een onroerend goed maar is het appartement op zichzelf nog niet een gebouw. De conclusie daarbij is dat een gebouw uit meerdere onroerende goederen kan bestaan.

⁷³ Overweging 4 van de Considerans bij de Btw-richtlijn

⁷⁴ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 (*Maierhofer*).

⁷⁵ HvJEU 7 september 2006, C-166/05 (*Heger*).

⁷⁶ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 r.o. 33 (*Maierhofer*).

⁷⁷ HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 r.o. 40 (*Maierhofer*).

Aan het unierechtelijk begrip onroerend goederen wordt in de Wet OB en de uitvoeringsbepalingen de term onroerende zaak en de rechten waaraan deze zaak is onderworpen gegeven.

Wat betreft de behandeling van onroerend goed is de hoofdregel dat de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bijbehorend terrein voor, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein belast is. Naast de verplichte belaste levering van bouwterreinen en de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw binnen twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming bestaat er in artikel 11, lid 1, onderdeel a, 2°, van de Wet OB nog de optie belaste levering.

De optie belaste levering geeft de mogelijkheid aan de verkoper en koper van de onroerende zaak om onder voorwaarden te verzoeken dat de levering van de onroerende zaak belast plaatsvindt. Deze optie is de nationale uitwerking van artikel 137, lid 1, letter b, van de Btw-richtlijn. Het belang van de optie belaste levering voor de verkoper is dat deze de eerder in aftrek genomen voorbelasting niet hoeft te herzien.⁷⁸

Voor de verhuur van onroerende zaken geldt dat behoudens de in hoofdstuk 3.9 benoemde uitzonderingen de verhuur is vrijgesteld tenzij er wordt geopteerd voor belaste verhuur. Voor de uitzonderingen van hoofdstuk 3.9 geldt dat de verhuur daarvan van rechtswege is belast.

Naar de mening van de Staatssecretaris blijkt uit de Wet OB en de Uitv. beschik. OB niet dat het voor een gedeelte van een onroerende zaak mogelijk is te opteren voor belaste verhuur.⁷⁹ Dit is naar mijn mening echter wel het geval. De optie belaste verhuur voor onroerende zaken is de uitwerking van lid 1, letter d, van artikel 137 van de Btw-richtlijn. Het gaat er daarbij om dat een gedeelte van de onroerende zaak onroerend is. Voor het invoeren van de optie belaste verhuur hoeft er dan ook geen beroep gedaan te worden op het Besluit maar kan de optie rechtstreeks met artikel 11, lid 1, onderdeel b, 5°, van de Wet OB worden ingeroepen. Als het verhuren van een gedeelte van een onroerende zaak geen verhuur van een onroerende zaak zou zijn, zou dit betekenen dat deze verhuur niet onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel b, 5°, van de Wet OB zou vallen. Het gevolg daarvan zou zijn dat de verhuur van een gedeelte van een onroerende zaak van rechtswege belast zou zijn.

⁷⁸ Art. 13a, van de Uitv. besch. OB.

⁷⁹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 7.3.1.

Hoofdstuk 4: Recht op aftrek bij leegstand

4.1 Inleiding

Uit hoofdstuk 2 is het duidelijk geworden in welke situaties er een recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Dit recht op aftrek van voorbelasting blijkt te bestaan wanneer er sprake is van een belaste levering of van een belaste dienst. Voorbeelden van belaste leveringen en belaste diensten zijn de belaste levering van een onroerend goed en de belaste verhuur. In hoofdstuk 3 werd daarom besproken in welke situaties er sprake is van een belaste levering en in welke situaties er sprake is van belaste verhuur. Tijdens een periode van leegstand is er echter geen sprake van verhuur waardoor er ook geen sprake kan zijn van belaste verhuur. Wanneer naar het recht op de aftrek van voorbelasting bij leegstand van onroerend goed wordt gekeken is het aldus onduidelijk of en in hoeverre er sprake kan zijn van belaste prestaties. De vraag is of er sprake is van een prestatie bij leegstand en zo ja, of een dergelijke prestatie belast of vrijgesteld is.

In dit hoofdstuk zal ik het recht op aftrek van voorbelasting tijdens een periode van leegstand van onroerend goed bespreken. Daarbij is de vraag of tijdens de leegstand van onroerend goed voor de ondernemer die het onroerend goed wil exploiteren een recht bestaat op de aftrek van voorbelasting.

4.2 Leegstand van onroerend goed

In de vorige hoofdstukken werd duidelijk dat er voor 1 januari 2007 een recht op aftrek van voorbelasting bestond voor zover de goederen en diensten door de ondernemer werden gebezigd in het kader van de onderneming.

Uit de rechtspraak blijkt dat wanneer de ondernemer onroerend goed heeft aangeschaft in het kader van de onderneming en hij dit onroerend goed in goede staat wil houden, er sprake is van bezigen van het onroerend goed.⁸⁰ Dit betekende dat wanneer onroerend goed niet werd gebruikt maar leegstond in afwachting van de mogelijke verhuur of verkoop van dit goed er sprake was van bezigen van het betrokken goed. Dit bezigen betekende dat in de situatie van leegstand in afwachting van de mogelijke verhuur of verkoop er recht was op aftrek van voorbelasting. De aftrek van voorbelasting werd slechts uitgesloten wanneer er sprake was van gebruik van het onroerend goed voor vrijgestelde prestaties.

⁸⁰ HR 24 augustus 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5733, r.o. 3.3.

Per 1 januari 2007 werd de Wet OB echter aangepast aan de tekst van de Btw-richtlijn. Artikel 15 van de Wet OB luidt sindsdien dat de ondernemer recht heeft op de aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en de diensten waarop deze voorbelasting drukt door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. Wil de ondernemer derhalve tijdens de leegstand in afwachting van de verhuur aftrek van voorbelasting genieten, dan dient te worden bepaald of tijdens de leegstand van het onroerend goed sprake is van gebruik van het onroerend goed voor belaste handelingen.

Na de wetwijziging van de Wet OB per 1 januari 2007 zijn de nationale wettelijke bepalingen nog eenmaal aangepast in het kader van het gebruik van onroerend goed voor privédoeleinden. Niet alleen kan het onroerend goed worden gebruikt voor economische doeleinden, maar kan het onroerend goed ook (deels) voor privédoeleinden worden gebruikt. Met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting voor een gedeelte van het onroerend goed dat voor privédoeleinden wordt gebruikt is er per 1 januari 2011 getracht de btw-wetgeving binnen het btw-gebied te harmoniseren.⁸¹

Met betrekking tot de btw-behandeling van onroerende goederen die niet uitsluitend voor de beroepsactiviteiten worden gebruikt, werd artikel 168bis aan de Btw-richtlijn toegevoegd. Door middel van het toevoegen van artikel 168bis aan de Btw-richtlijn is getracht de regels die gelden voor het recht op aftrek van voorbelasting bij onroerende goederen die niet uitsluitend voor de beroepsactiviteiten worden gebruikt te verduidelijken en aan te scherpen. De bedoeling van de verduidelijking en aanscherping is een gelijke behandeling van belastingplichtigen in de lidstaten.⁸²

Met artikel 168bis van de Btw-richtlijn wordt de aftrek van voorbelasting naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten beperkt. Artikel 168bis van de Btw-richtlijn is door de Nederlandse wetgever uitgewerkt in artikel 15, lid 1, laatste alinea van de Wet OB. Door deze uitwerking bestaat alleen voor de voorbelasting welke rust op het gedeelte dat bestemd is voor bedrijfsdoeleinden, recht op aftrek.

Met betrekking tot de aftrek van de voorbelasting bij het voor bedrijfsdoeleinden gebruiken van onroerend goed tijdens leegstand wordt er binnen de Wet OB onderscheid gemaakt tussen leegstand voor de eerste ingebruikname van het onroerend goed en de leegstand na de eerste ingebruikname van het onroerend goed. Voor de leegstand voor de eerste ingebruikname van het onroerend goed

⁸¹ Richtlijn 2009/162/EU.

⁸² Richtlijn 2009/162/EU, overweging 10.

geldt binnen de Wet OB de hoofdregel van artikel 15, lid 4, van de Wet OB. De hoofdregel binnen de Wet OB houdt in dat de aftrek van voorbelasting plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening is gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd.

Bij de leegstand die in een periode na de eerste ingebruikname van het onroerend goed plaatsvindt draait het om de herziening van de initiële aftrek van de voorbelasting. De initiële aftrek wordt namelijk op grond van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB herzien wanneer het recht op aftrek in een herzieningsjaar afwijkt van de in aftrek gebrachte belasting.

4.2.1 Leegstand voor de eerste ingebruikname van het onroerend goed

De aftrek van voorbelasting bij leegstand voor de eerste ingebruikname van het onroerend goed wordt, volgens de Staatssecretaris, bepaald door de bestemming die aan het onroerend goed wordt gegeven. Bij de bestemming die aan het onroerend goed wordt gegeven, gaat het om het te verwachten gebruik van het onroerend goed. Het te verwachten gebruik van het onroerend goed moet daarbij zo nauwkeurig en objectief mogelijk worden bepaald.⁸³

Wanneer het te verwachten gebruik van het onroerend goed nog niet bekend is op het moment van aanschaf van het onroerend goed dient de ondernemer uit te gaan van zo nauwkeurig mogelijke schatting. Het recht op aftrek van voorbelasting over onroerend goed wordt bepaald op grond van de bestemming.⁸⁴

4.2.2 Leegstand na de eerste ingebruikname van het onroerend goed

De Staatssecretaris is van mening dat er bij leegstand na de eerste ingebruikname van het onroerend goed dient te worden gekeken naar de prestatie gedurende het moment van leegstand. Nu in een periode van de leegstand een fictieve uitgaande belaste of vrijgestelde prestatie ontbreekt, is de Staatssecretaris van mening dat leegstand niet kan worden gekoppeld aan vrijgestelde of belaste prestaties, om die reden dient de leegstand volgens hem te worden genegeerd.⁸⁵

⁸³ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 3.5.1.

⁸⁴ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 3.5.1.

⁸⁵ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 5.2.7.1.

4.3 Leegstandkosten

Bij de btw-behandeling van kosten die ontstaan tijdens de leegstand van het onroerend goed wordt er door de Staatssecretaris onderscheid gemaakt tussen twee soorten leegstandkosten. De twee soorten leegstandkosten zijn volgens de Staatssecretaris de kosten ter instandhouding van de onroerende zaak en de kosten andere dan de instandhoudingskosten.⁸⁶

4.3.1 Instandhoudingskosten

Kosten die worden gemaakt ter instandhouding van onroerend goed worden door de Staatssecretaris aangemerkt als instandhoudingskosten. Deze kosten worden gemaakt ten behoeve van het specifieke onroerend goed. Tijdens de leegstand van het goed wordt het onroerend goed volgens de Staatssecretaris niet (fictief) belast of vrijgesteld gebruikt. De prestaties die worden aangeschaft ter instandhouding van het onroerend goed worden echter direct geconsumeerd. Nu het onroerend goed niet fictief gebruikt wordt, bestaat er met betrekking tot de direct geconsumeerde instandhoudingskosten volgens de Staatssecretaris geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met een uitgaande prestatie.⁸⁷

Nu het verband tussen de ingekochte prestatie en de uitgaande prestatie ontbreekt, omdat er geen uitgaande prestatie aanwezig is, is de Staatssecretaris van mening dat de aftrek van de op ingekochte prestaties rustende voorbelasting op basis van de voor de ondernemer voor zijn gehele onderneming geldende pro-rata dient te worden vastgesteld.⁸⁸

De pro-rata methode is de methode van artikel 15, lid 1, van de Wet OB juncto artikel 11, lid 1, onderdeel c, van de Uitv. beschik. OB. De pro-rata methode van deze artikelen is de Nederlandse uitwerking van de artikelen 173 en 174 van de Btw-richtlijn. Bij de pro-rata methode komt het gedeelte van de voorbelasting in aanmerking voor aftrek in dezelfde verhouding als het totaal van de vergoedingen voor belaste handelingen in verhouding tot het totaal van de belaste en vrijgestelde handelingen.

De mening van de Staatssecretaris dat de pro-rata methode dient te worden toegepast wordt gedeeld door Rispens en Hofman. Wanneer er sprake is van leegstand dienen de kosten ten behoeve van het onroerend goed te worden aangemerkt als algemene kosten en dient de aftrek te worden bepaald op basis van de pro-rata methode. Daarbij kan volgens Rispens en Hofman worden aangesloten bij de

⁸⁶ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 5.2.7.1.

⁸⁷ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 5.2.7.

⁸⁸ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 5.2.7.

pro-rata op pand-niveau of de pro-rata van de gehele economische activiteit.⁸⁹ Gezien de instandhoudingskosten kunnen worden aangemerkt als algemene kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte, de verhuuractiviteiten, zou in een dergelijk geval, gezien het arrest *Abbey National I* van het HvJEU, de pro-rata methode moeten worden berekend op basis van de totale verhuuractiviteit.⁹⁰

4.3.2 Andere dan instandhoudingskosten

Naast de kosten ter instandhouding van de onroerende zaak bestaan er tijdens een periode van leegstand volgens de Staatssecretaris nog kosten andere dan de instandhoudingskosten. Deze kosten voor bijvoorbeeld de verbetering en uitbreiding van de onroerende zaak worden niet direct bij het uitvoeren van de ingekochte prestatie geconsumeerd. De consumptie van deze prestaties begint pas bij het in gebruik nemen van het onroerende goed.⁹¹ De aftrek van deze leegstandkosten wordt dan ook volgens de Staatssecretaris niet beheerst door de pro-rata methode maar volgens het systeem van artikel 15, lid 4, van de Wet OB.⁹²

4.4 Leegstand Europees

4.4.1 Initiële leegstand

In de Btw-richtlijn is de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting geregeld in de artikelen 168 en 168bis van de Btw-richtlijn. De belastingplichtige heeft op basis van deze artikelen recht op de aftrek voorbelasting wanneer de goederen en diensten waarop de voorbelasting drukt worden gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige.

Naast de artikelen 168 en 168bis van de Btw-richtlijn heeft het HvJEU zich meerdere malen uitgesproken over de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting. Met betrekking tot de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting dient als eerste te worden bepaald vanaf welk moment de (toekomstige) belastingplichtige de voorbelasting in aftrek kan brengen.

Vanaf wanneer door de (toekomstige) belastingplichtige de voorbelasting in aftrek mag worden gebracht, volgt uit het arrest *Rompelman*⁹³ van het HvJEU. In het arrest *Rompelman* is bepaald dat

⁸⁹ S.K. Rispens & R.D. Hofman, 'Leegstand en aftrekrecht: geen gebruik is toch gebruikt', *BtwBrief* 2011/133.

⁹⁰ HvJEU 22 februari 2001, C-408/98, r.o. 42 (*Abbey National I*).

⁹¹ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 5.2.7.

⁹² Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 3.5.2.

⁹³ HvJEU 14 februari 1985, C-268/83 (*Rompelman*).

wanneer een ondernemer zijn eerste investeringsuitgaven verricht welke worden gedaan ten behoeve van de toekomstige exploitatie van een onroerend goed en deze investeringsuitgaven noodzakelijk zijn voor de exploitatie van dit onroerend goed, er sprake is van een belastingplichtige.⁹⁴

Het worden aangemerkt als belastingplichtige houdt niet automatisch in dat er een recht op aftrek van voorbelasting voor deze persoon geldt. Volgens het HvJEU in het arrest Rompelman is een aanwezige wilsverklaring dat een toekomstig goed belast zal worden verhuurd, voldoende om aan te nemen dat het goed zal worden aangewend voor een belaste handeling.⁹⁵ De Belastingdienst mag, gezien het feit dat de ondernemer dient aan te tonen dat het goed voor belaste behandelingen bestemd is, eisen dat de wilsverklaring wordt ondersteund door objectieve gegevens. Een voorbeeld van dergelijke gegevens is volgens het HvJEU bijvoorbeeld dat de ontworpen ruimtes zich specifiek lenen voor commerciële exploitatie.

Wanneer is komen vast te staan dat het betrokken onroerend goed daadwerkelijk ten behoeve van de economische activiteit is aangeschaft, heeft de ondernemer recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de voorbelasting die rust op de aankoop van het onroerend goed.⁹⁶

4.4.2 Tussentijdse leegstand

Ook voor tussentijdse leegstand geldt dat het HvJEU kijkt naar het voorgenomen gebruik. Dit blijkt onder andere uit het arrest TETS Haskovo AD. In TETS Haskovo AD stelt het HvJEU dat uit de rechtspraak volgt dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft. Daarom is het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik ook bepalend voor de tussentijdse leegstand nu het daadwerkelijk of voorgenomen gebruik bepalend is voor de herziening.⁹⁷

4.4.3. Instandhoudingskosten

De Staatssecretaris meent in zijn Besluit dat er een (fictieve) directe en onmiddellijke band tussen instandhoudingskosten en uitgaande prestaties tijdens een periode van leegstand dient te bestaan. Als deze directe en onmiddellijke band niet aanwezig is zijn de instandhoudingskosten niet toe te rekenen aan economische of niet-economische handelingen.⁹⁸ Er bestaat in een dergelijke situatie

⁹⁴ HvJEU 14 februari 1985, C-268/83, r.o. 23 (*Rompelman*).

⁹⁵ HvJEU 14 februari 1985, C-268/83, r.o. 24 (*Rompelman*).

⁹⁶ HvJEU 22 maart 2012, C-153/11, r.o. 45 (*Klub*).

⁹⁷ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

⁹⁸ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 3.3.1.

volgens de Staatssecretaris aftrek naar de pro-rata van de gehele onderneming van de belastingplichtige.⁹⁹

Met deze argumentatie gaat de Staatssecretaris voorbij aan de door het HvJEU gewezen arresten Wolfram Becker¹⁰⁰ en Rompelman¹⁰¹. Uit Wolfram Becker blijkt dat voor het rechtstreekse en onmiddellijk verband er vanuit de objectieve inhoud moet worden nagegaan of dit verband bestaat tussen de gebruikte goederen of diensten en een belastbare handeling. Dit rechtstreekse en onmiddellijke verband kan daarbij bestaan tussen de gebruikte goederen of diensten met een handeling in een later stadium, een eerder stadium en naar analogie inzake de bestanddelen van de verkregen goederen die in aanmerking moeten worden genomen tot bewijs van de wilsverklaring van een belastingplichtige om een bepaald goed voor een aan de btw onderworpen handeling aan te wenden.

Naar de objectieve inhoud staat vast dat instandhoudingskosten hun uitsluitende oorzaak vinden in toekomstige verhuur.¹⁰² Deze toekomstige verhuur is de belastbare handeling waarmee de instandhoudingskosten in rechtstreeks en onmiddellijk verband staan. Wanneer vaststaat dat de instandhoudingskosten hier onlosmakelijk mee zijn verbonden en de wilsverklaring aanwezig is van de belastingplichtige om de verhuur belast te laten plaatsvinden heeft de belastingplichtige gezien het arrest Rompelman recht op aftrek van de op de instandhoudingskosten rustende voorbelasting.¹⁰³

Tielemans en Hesselman delen deze mening.¹⁰⁴ Zij stellen dat de aftrekregeling het doel heeft de ondernemer die belaste prestaties verricht geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane BTW. De instandhoudingskosten zien daarbij op de toekomstige belaste exploitatie van het onroerend goed. Dit leidt volgens hen analoog aan het arrest Rompelman, tot een recht op aftrek op de voorbelasting, die drukt op de instandhoudingskosten.

⁹⁹ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 5.2.7.

¹⁰⁰ HvJEU 21 februari 2013, C-104/12, r.o. 24 (*Wolfram Becker*).

¹⁰¹ HvJEU 14 februari 1985, C-268/83 (*Rompelman*).

¹⁰² HvJEU 21 februari 2013, C-104/12, r.o. 25 (*Wolfram Becker*).

¹⁰³ HvJEU 14 februari 1985, C-268/83, r.o. 24 (*Rompelman*).

¹⁰⁴ P. Tielemans & T. Hesselman, 'Aftrek van btw bij niet-economische handelingen', *BtwBrief* 2012/15.

4.6 Binnenlandse jurisprudentie

In de uitspraak van de Rechtbank Arnhem¹⁰⁵ oordeelde de rechter voor de eerste maal onder de huidige wettekst over het recht op aftrek van voorbelasting tijdens een periode van leegstand. Door de afwezigheid van daadwerkelijk en/of feitelijk gebruik was de Rechtbank van oordeel dat leegstand geen gebruik behelst voor belaste handelingen.¹⁰⁶

Van daadwerkelijke en feitelijke gebruik van het onroerend goed is volgens de Rechtbank bij leegstand geen sprake. De rechtsvraag bij deze zaak heeft betrekking op de herziening van de initieel niet in aftrek gebrachte voorbelasting op de aankoop. Niet ter discussie staat de aftrek van de zogenaamde instandhoudingskosten.

De Rechtbank verwijst in haar uitspraak naar het arrest TETS Haskovo AD¹⁰⁷. In TETS Haskovo stelt het HvJEU dat uit de rechtspraak volgt dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft. Daarnaast stelt het HvJEU in TETS Haskovo AD dat ook voor de omvang van de eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden het daadwerkelijk of voorgenomen gebruik bepalend is voor de aftrek.¹⁰⁸

4.7 Sprongcassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank Arnhem sprongcassatie ingesteld. Op 14 februari 2014 is in deze zaak de conclusie van A-G Van Hilten van 28 januari 2014¹⁰⁹ gepubliceerd. In haar conclusie neigt A-G Van Hilten te concluderen dat, gezien het voornemen tot belaste verhuur dat tijdens de leegstandperiode bestaat, er terecht aanspraak gemaakt kon worden op herziening van de aftrek.¹¹⁰

Van Hilten deelt hiermee de mening van de Rechtbank Arnhem dat op grond van het arrest TETS Haskovo tijdens een jaar van leegstand separaat dient te worden beoordeeld of in dat jaar recht op aftrek van voorbelasting bestaat.¹¹¹ Dit recht dient volgens Van Hilten op zich zelf te worden

¹⁰⁵ Rb. Arnhem 6, december 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BY5025.

¹⁰⁶ Rb. Arnhem 6, december 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BY5025 par. 4.1.

¹⁰⁷ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11 (*TETS Haskovo AD*).

¹⁰⁸ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

¹⁰⁹ ECLI:NL:PHR:2014:36.

¹¹⁰ ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 1.1.

¹¹¹ ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 7.4.

beoordeeld, los van het eerdere en latere gebruik.¹¹² Volkomen overtuigd is Van Hilten echter niet, ook in andere benaderingen van de herziening ziet zij steun in de Btw-richtlijn.¹¹³

De mogelijke andere benaderingen van de leegstand zijn volgens Van Hilten als volgt¹¹⁴:

- Het toepassen van herziening vereist gebruik;
- Voor het recht op aftrek tijdens een leegstandsperiode dient te worden teruggegrepen op het oorspronkelijke gebruik;
- Onlosmakelijk verband.

Van Hilten grijpt de andere benaderingen aan om voor te stellen om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJEU. Ik zal hieronder deze benaderingen benoemen.

4.7.1 Eerste benadering

De eerste benadering is die dat artikel 168 van de Btw-richtlijn voor het recht op aftrek vereist dat de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Deze benadering gaat er van uit dat tijdens leegstand geen gebruik plaats vindt. Door de afwezigheid van een belaste prestatie in een periode van leegstand is geen recht op aftrek.¹¹⁵

4.7.2 Tweede benadering

De tweede benadering gaat er van uit dat artikel 187, lid 2, 2^e alinea, van de Btw-richtlijn een wijziging in het gebruik ten opzichte van het aanvankelijke gebruik van het onroerend goed vereist.¹¹⁶

4.7.3 Derde benadering

De laatste benadering gaat er van uit dat om het recht op aftrek tijdens de herzieningsperiode te bepalen, er dient te worden bepaald of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de herzienings-btw en belaste uitgaande prestaties.¹¹⁷

4.8 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is het recht op aftrek besproken tijdens een periode van leegstand. Voor de initiële leegstand geldt dat er voor het recht op aftrek van voorbelasting kan worden aangesloten bij de

¹¹² ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 7.5.

¹¹³ ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 8.1.

¹¹⁴ ECLI:NL:PHR:2014:36.

¹¹⁵ ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 8.2.1.

¹¹⁶ ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 8.3.1.

¹¹⁷ ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 8.4.1.

bestemming die aan het onroerend goed wordt gegeven. Daarbij gaat het om het te verwachte gebruik van het onroerend goed.

Met betrekking tot de aftrek van voorbelasting tijdens een periode van leegstand in de herzieningsperiode zijn er volgens Van Hilten vier benaderingen.¹¹⁸ Deze vier benaderingen zijn als volgt:

- Herziening op basis van het voorgenomen gebruik;
- Het toepassen van herziening vereist gebruik;
- Voor het recht op aftrek tijdens een leegstandsperiode dient te worden teruggegrepen op het oorspronkelijke gebruik;
- Onlosmakelijk verband.

Gezien het arrest TETS Haskovo AD¹¹⁹ is de benadering van het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten de correcte benadering om de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft te bepalen. Daarnaast stelt het HvJEU in TETS Haskovo AD dat ook voor de omvang van de eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden het daadwerkelijk of voorgenomen gebruik bepalend is voor de aftrek.¹²⁰ Dit betekent dat gedurende perioden van tussentijdse leegstand van het onroerend goed, gezien de afwezigheid van daadwerkelijk gebruik, net als bij de initiële leegstand dient te worden aangesloten bij het voorgenomen belaste of onbelaste gebruik van het onroerend goed.

De laatste drie benaderingen zouden legitieme benaderingen zijn wanneer het HvJEU niet reeds zou hebben bepaald in het arrest Lennartz¹²¹, herhaald in Schloßstraße¹²², herhaald in Centralan Property¹²³ en tot slot herhaald in TETS Haskovo AD¹²⁴ dat gedurende de herziening het daadwerkelijk of voorgenomen gebruik bepaalt of er recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Met betrekking tot de tweede benadering betekent dit dat bij de afwezigheid van gebruik tijdens een periode van leegstand gekeken dient te worden naar het voorgenomen gebruik. Voor de derde

¹¹⁸ ECLI:NL:PHR:2014:36, par. 8.1.

¹¹⁹ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11 (*TETS Haskovo AD*).

¹²⁰ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

¹²¹ HvJEU 11 juli 1991, C-97/90, r.o. 15 (*Lennartz*).

¹²² HvJEU 8 juni 2000, C-396/98, r.o. 37 (*Schloßstraße*).

¹²³ HvJEU 15 december 2005, C-63/04, r.o. 54 (*Centralan Property*).

¹²⁴ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

benadering betekent dit dat het recht op aftrek dient te worden bepaald gedurende elk jaar van de herzieningsperiode. Het recht op aftrek in elk herzieningsjaar wordt afhankelijk van het gebruik of het voorgenomen gebruik bepaald, een dergelijke benadering vereist geen wijziging in het gebruik. Tot slot betekent dit voor de laatste benadering dat bij een voorgenomen belast gebruik van het onroerend goed het rechtstreekse en onmiddellijk verband geacht wordt aanwezig te zijn aangezien de wilsverklaring aanwezig is om het onroerend goed belast te gaan gebruiken.¹²⁵

¹²⁵ HvJEU 21 februari 2013, C-104/12, r.o. 25 (*Wolfram Becker*).

Hoofdstuk 5: Herziening van de voorbelasting

5.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken werd duidelijk dat een ondernemer met betrekking tot onroerend goed, afhankelijk van het gebruik van het goed, het ene jaar wel recht op aftrek van voorbelasting kan hebben en in het andere jaar niet. Daar onroerend goed meerdere jaren meegaat en gedurende deze periode het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot het onroerend goed kan wijzigen, zou, wanneer er voor die aftrek van voorbelasting slechts aangesloten wordt bij de bestemming van het onroerend goed, dit niet recht doen aan het gebruik van het onroerend goed. Om die reden zijn er regels gekomen om het recht op aftrek van de op die goederen rustende voorbelasting te regelen.

Deze regels houden in dat voor het recht op aftrek van voorbelasting deze goederen gedurende een langere periode worden gevolgd. Mocht de ondernemer gedurende deze periode een jaar de goederen gaan gebruiken voor prestaties waarbij het recht op aftrek afwijkt van het initiële recht op aftrek, dan wordt in dat betreffende jaar (een deel van) de initiële aftrek van voorbelasting herzien. Deze toets wordt, tijdens de periode waarin het onroerend goed wordt gevolgd, elk jaar herhaald.

In dit hoofdstuk zal ik de werking van deze herziening van voorbelasting bespreken. Ik zal beginnen met de bespreking van de nationale bepalingen omtrent de herziening in de Wet OB. Hierna zal ik stilstaan bij de mening van de Staatssecretaris. Nadat de nationale behandeling is besproken, zal ik aandacht schenken aan de Europese bepalingen van de herziening van voorbelasting. Bij de Europese bepalingen zal ik naast de bepalingen in de Btw-richtlijn de diverse arresten van het HvJEU inzake de herziening van voorbelasting bespreken. Tot slot zal ik de herziening op basis van de nationale wetgeving en de herziening op basis van de Europese behandeling vergelijken.

5.2 De herziening in de Wet OB

De Nederlandse Wet OB kent twee manieren om de eerder in aftrek genomen voorbelasting te corrigeren. Enerzijds bestaat er de herzieningsmogelijkheid ineens van artikel 15, lid 4, van de Wet OB bij de ingebruikname van de goederen en diensten. Anderzijds bestaat er de herzieningsmogelijkheid van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB voor investeringsgoederen. Met de tweede mogelijkheid wordt de eerder in aftrek genomen voorbelasting gecorrigeerd gedurende een langere periode.

5.2.1 De herziening van artikel 15, lid 4, van de Wet OB

Artikel 15, lid 4, van de Wet OB geeft aan dat de aftrek van de voorbelasting plaatsvindt in overeenstemming met de bestemming op het tijdstip waarop de voorbelasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip dat de voorbelasting verschuldigd wordt. Wanneer op het moment van het eerste gebruik van de goederen of diensten blijkt dat het recht op dat tijdstip groter of kleiner is dan het bedrag dat op het tijdstip dat de voorbelasting in aftrek is gebracht op grond van de van bestemming, wordt, door middel van de tweede volzin van artikel 15, lid 4, van de Wet OB, de te veel of te weinig in aftrek gebrachte belasting bij de ingebruikname ineens verschuldigd dan wel kan worden teruggevraagd.

5.2.2 De herziening van artikel 15, lid 6, van de Wet OB

Door middel van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB wordt de aftrek op roerende en onroerende zaken herzien wanneer er een gewijzigd recht op aftrek bestaat tijdens de herzieningsperiode. Deze herziening vindt plaats in elk van de negen boekjaren (voor roerende zaken vier jaren), volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. De herziening geldt telkens voor een tiende gedeelte (voor roerende zaken een vijfde gedeelte) van de oorspronkelijk op het goed rustende voorbelasting. Het bedrag van de herziening is het verschil tussen een tiende van het initieel in aftrek gebrachte bedrag aan voorbelasting en een tiende van het gedeelte waarop recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor de prestaties die in het in het herzieningsjaar door de ondernemer worden verricht. De eventuele herziening blijft achterwege wanneer de belasting welke op basis van de voor dat boekjaar geldende gegevens voor aftrek in aanmerking komt, niet meer dan tien percent verschilt van een tiende van de initieel in aftrek gebrachte belasting.¹²⁶

5.3. De Staatssecretaris en de herziening

In zijn Besluit “Omzetbelasting. Aftrek van voorbelasting” geeft de Staatssecretaris zijn mening over de verschillende wijzen van correctie van voorbelasting. De Staatssecretaris is van mening dat indien er sprake is van een verschil tussen het voorgenomen gebruik en het gebruik bij de eerste ingebruikname, bij de ingebruikname van het onroerend goed de initieel in aftrek genomen voorbelasting ingevolge artikel 15, vierde lid, van de Wet OB wordt herzien.¹²⁷ Voor de reeds verstreken perioden voor de eerste ingebruikneming blijft de herziening, wanneer het gebruik voor belaste handelingen niet tot stand komt, achterwege.¹²⁸ Onder andere noemt hij daar, onder

¹²⁶ Artikel 13, lid 4, van de Uitv. besch. OB.

¹²⁷ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, par. 5.2.7.2.

¹²⁸ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, par. 5.2.9.

verwijzing naar zijn argumentatie inzake de herziening bij roerende zaken¹²⁹, de arresten INZO¹³⁰ en Ghent Coal Terminal.¹³¹

Uit het arrest INZO blijkt dat wanneer de aanschaf van goederen of diensten wordt gekwalificeerd als economische activiteit maar de beoogde uitgaande prestaties uiteindelijk geen doorgang vinden, de aftrek niet herzien kan worden.¹³² Met betrekking tot het niet gebruiken van goederen en diensten voor belaste prestaties bepaalt het arrest Ghent Coal Terminal dat het initieel terecht toegepaste recht op aftrek van voorbelasting verworven blijft wanneer een belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil de goederen of diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste prestaties.¹³³

Naast zijn oordeel over het in stand houden van de initiële aftrek over de verstreken perioden is de Staatssecretaris van mening dat er voor de verdere behandeling van het goed twee mogelijkheden bestaan. De eerste mogelijkheid is het overbrengen van het onroerend goed naar privé op grond van artikel 3 van de Wet OB. De tweede mogelijkheid is de vervreemding van het goed. Wanneer er in één van de situaties sprake is van een vrijgestelde levering is de Staatssecretaris van mening dat de oorspronkelijk vooraftek moeten worden herzien op grond van artikel 15, lid 4, van de Wet OB.¹³⁴

5.4 Europese behandeling van de herziening

5.4.1 Herziening binnen de Btw-richtlijn

In de Btw-richtlijn wordt de herziening in de artikelen 184 tot en met 192 geregeld. Artikel 184 Btw-richtlijn stelt dat wanneer de belastingplichtige recht heeft op een hogere of lagere aftrek de oorspronkelijke toegepaste aftrek van voorbelasting wordt herzien. Deze herziening wordt in de daaropvolgende artikelen verder uitgewerkt.

Gedurende een periode, de herzieningsperiode, wordt ieder jaar naar rato van de totale herzieningsperiode de oorspronkelijke toegepaste aftrek herzien. Deze herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen

¹²⁹ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, par. 4.4.

¹³⁰ HvJEU 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*).

¹³¹ HvJEU 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

¹³² HvJEU 29 februari 1996, C-110/94, r.o. 25 (*INZO*).

¹³³ HvJEU 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

¹³⁴ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, par. 5.2.9.

hebben voorgedaan. De maximaal toe te passen herzieningsperiode bedraagt voor investeringsgoederen twintig jaar.

Aan de lidstaten wordt het in artikel 189 van de Btw-richtlijn vrijgelaten om de volgende punten zelf te regelen:

- Het definiëren van het begrip investeringsgoederen;
- Het nader bepalen van het in aanmerking te nemen bedrag aan herziening;
- Maatregelen te nemen om te verzekeren dat de herziening niet leidt tot ongerechtvaardigde voordelen;
- Toestaan van administratieve vereenvoudigingen.

5.4.2. Europese Jurisprudentie

5.4.2.1. Stelsel van herzieningen

Met betrekking tot de herziening van de voorbelasting heeft het HvJEU diverse arresten gewezen. In het arrest Klub verklaart het HvJEU dat het uitgangspunt van het Btw-stelsel is dat, wanneer activiteiten aan BTW zijn onderworpen, het Btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat, waarborgt. Het doel is om de ondernemer die alleen aan BTW onderworpen activiteiten verricht, geheel te ontlasten van al zijn voor zijn economische activiteiten betaalde BTW, op bijvoorbeeld investeringsuitgaven.¹³⁵

In het arrest Lennartz verklaart het HvJEU dat het stelsel van herzieningen de juistheid van de aftrek van de voorbelasting dient te verzekeren en dat daarmee ook de neutraliteit van de belastingdruk wordt gewaarborgd. Het afwijken van dit stelsel van herzieningen kan daarom slechts in de gevallen zoals uitdrukkelijk voorzien in de Btw-richtlijn.¹³⁶

Het stelsel van herzieningen is gezien het arrest Lennartz¹³⁷ van toepassing wanneer het recht op aftrek overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn (thans de artikelen 167 tot en met 173 en 184 tot en met 192 van de Btw-richtlijn) is ontstaan. Uit artikel 168 van de Btw-richtlijn blijkt volgens het HvJEU in TETS Haskovo dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed verwerft, de over dit goed verschuldigde of voldane voorbelasting mag aftrekken voor zover hij de goederen en diensten voor belaste handelingen gebruikt. Dit recht op

¹³⁵ HvJEU 22 maart 2012, C-153/11, r.o. 35 (*Klub*).

¹³⁶ HvJEU 11 juli 1991, C-97/90, r.o. 33 (*Lennartz*).

¹³⁷ HvJEU 11 juli 1991, C-97/90 (*Lennartz*).

af trek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, zijnde het tijdstip waarop de goederen worden geleverd.¹³⁸

Herzieningen tijdens de periode na de levering van het onroerend goed dienen gezien het arrest TETS Haskovo volgens het HvJEU te gebeuren onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van de Btw-richtlijn.¹³⁹ Het herzieningsmechanisme van deze artikelen maakt integrerend deel uit van de bij de richtlijn vastgestelde btw-regeling.¹⁴⁰ Het onmiddellijke gebruik van de goederen voor een belaste of vrijgestelde handeling is op zich geen voorwaarde voor de toepassing van het stelsel van herzieningen.¹⁴¹

5.4.2.2. Werking van de herziening

Voor de werking van de herziening blijkt uit het arrest Rompelman¹⁴² dat, wanneer vaststaat dat een onroerend goed is aangeschaft ten behoeve van een belaste economische activiteit, de ondernemer recht heeft op de af trek van de voorbelasting. Daarbij maakt het gezien het arrest Lennartz niet uit dat het goed onmiddellijk wordt gebruikt.¹⁴³ Dit recht op af trek blijft gezien het arrest Klub verworven behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van de Btw-richtlijn, tenzij er sprake is van fraude of misbruik.¹⁴⁴

Herziening houdt in dat het af trekrecht tijdens elk jaar van de herzieningsperiode opnieuw dient te worden bepaald. Indien het recht op af trek in een bepaald jaar afwijkt van de initiële af trek, dient er op grond van artikel 187, lid 2, eerste alinea, van de Btw-richtlijn een vijfde (in de Wet OB een vijfde voor roerende goederen en een tiende voor onroerende goederen) van het verschil tussen het initiële recht in het jaar van verkrijging en het voor dat jaar berekende recht te worden herzien. Deze toets wordt tot aan het einde van de herzieningsperiode jaarlijks herhaald.¹⁴⁵

5.4.2.3. Artikel 187 van de Btw-richtlijn

Tot slot speelt bij de bespreking van de Europese herziening de laatste alinea van artikel 187 van de Btw-richtlijn een rol. De laatste alinea stelt dat herziening kan geschieden op basis van de

¹³⁸ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 28 (*TETS Haskovo AD*).

¹³⁹ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

¹⁴⁰ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 30 (*TETS Haskovo AD*).

¹⁴¹ HvJEU 11 juli 1991, C-97/90, r.o. 16 (*Lennartz*).

¹⁴² HvJEU 14 februari 1985, C-268/83, r.o. 24 (*Rompelman*).

¹⁴³ HvJEU 11 juli 1991, C-97/90, r.o. 14 (*Lennartz*).

¹⁴⁴ HvJEU 22 maart 2012, C-153/11, r.o. 46 (*Klub*).

¹⁴⁵ HvJEU 14 juni 2012, C-234/11 (concl. A-G J. Kokott), r.o. 24 (*TETS Haskovo AD*).

wijzigingen in het gebruik ten opzichte van het jaar van eerste gebruik van de goederen. Mogelijk zou dit kunnen duiden op een volledige herziening op het moment van eerste ingebruikname.

Uit de uitleg van het HvJEU bleek echter dat alleen onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van de Btw-richtlijn de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting kan worden herzien.¹⁴⁶ Een mogelijkheid tot volledige herziening bestaat er op grond van deze artikelen niet.

De laatste alinea van artikel 187 van de Btw-richtlijn is pas toegevoegd tijdens de uiteindelijke herziening van de Zesde richtlijn. Tot en met de consultatie van de herziening van de Zesde richtlijn werd de laatste alinea nog niet vermeld. Het voorgestelde artikel meldde bij de consultatie dat de herziening zou geschieden op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging van de goederen hebben voorgedaan.¹⁴⁷ Met de uiteindelijke herziening werd hieraan toegevoegd: “of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen.”

Met deze laatste alinea wordt de mogelijkheid geboden aan de lidstaten om herziening van de initiële aftrek te kunnen laten geschieden op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek ten opzichte van het jaar van ingebruikname van de goederen terwijl de initiële aftrek is gebaseerd op de bestemming. Het toepassen van een dergelijke berekening van de herziening zou tot ongewenste situaties kunnen leiden. In de situatie dat een voorgenomen belast gebruik zou worden gevolgd door vrijgestelde prestaties op het moment van ingebruikname zou dit ervoor zorgen dat de initieel genoten aftrek in de volgende jaren niet meer kan worden herzien. Het vrijgestelde gebruik in de jaren na de ingebruikname is immers niet anders dan het gebruik in het jaar van ingebruikname.

Gezien het arrest TATS Haskovo¹⁴⁸ en het doel van de Btw-richtlijn om slechts de daarvoor geldende regels te codificeren is de toevoeging bij lid 2 slechts een toevoeging van een referentie voor de hoogte van de herziening. Het gebruik tijdens de ingebruikname als referentie onder de huidige regelgeving kan leiden tot ongewenste situaties waarin de in aftrek gebrachte voorbelasting niet meer kan worden herzien.

¹⁴⁶ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

¹⁴⁷ Consultatie Herziening van de zesde Btw-richtlijn Een voorlopige ontwerp tekst voor een codificatie van de bestaande wetgeving TAXUD/C3 Juli 2003.

¹⁴⁸ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 28 (*TETS Haskovo AD*).

5.5 Vergelijking van de nationale- met de Europese herziening.

Het HvJEU verklaart in het arrest *Uudenkaupungin Kaupunki* dat in alle lidstaten de herziening van de initieel in aftrek genomen voorbelasting op dezelfde wijze dient te gelden. Wil een lidstaat afwijken van de manier waarop de herziening van de aftrek is geregeld in de Btw-richtlijn, dan is dit slechts toegestaan in de gevallen waarin de Btw-richtlijn voorziet.¹⁴⁹

Binnen de Wet OB bestaan er twee mogelijkheden om eerder in aftrek gebrachte voorbelasting te herzien. Op de eerste plaats is er de mogelijkheid tot herziening van artikel 15, lid 4, van de Wet OB en op de tweede plaats is er de mogelijkheid van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB. Wanneer de mogelijkheid van artikel 15, lid 4, van de Wet OB wordt vergeleken met de Btw-richtlijn blijkt dat er in de Btw-richtlijn geen enkele bepaling is opgenomen die inhoudelijk overeenkomt met dit artikel.

5.5.1 Artikel 15, lid 4, van de Wet OB

Wanneer de herziening van artikel 15, lid 4, van de Wet OB wordt vergeleken met de wijze waarop de herziening dient plaats te vinden middels de Btw-richtlijn blijkt de herziening van artikel 15, lid 4, van de Wet OB omvangrijker te zijn dan de herziening die zou plaats zou kunnen vinden volgens de artikelen 185 tot en met 192 van de Btw-richtlijn.

Het verschil tussen de herziening van artikel 15, lid 4, van de Wet OB en de herziening van de Btw-richtlijn is, dat in de Btw-richtlijn een gewijzigd gebruik in het jaar van ingebruikneming wordt gespreid over een herzieningsperiode die aanvangt in het jaar van verkrijging of vervaardiging en dat een herziening op basis van artikel 15, lid 4, van de Wet OB in één keer in het jaar van ingebruikname plaatsvindt.

De Hoge Raad is van mening dat artikel 15, lid 4, van de Wet OB niet in strijd is met de Btw-richtlijn.¹⁵⁰ Het corrigeren op het moment van bezigen van de initieel in aftrek genomen aftrek van voorbelasting zou niet in strijd zijn met hetgeen de Zesde richtlijn bepaalt met betrekking tot de aftrek van voorbelasting en de eventuele herziening daarvan. Door de wetgever zou gebruik zijn gemaakt van het voormalige artikel 20, lid 2, vierde volzin, van de Zesde richtlijn (thans 2^e volzin van artikel 187 van de Btw-richtlijn). De volzin dat de lidstaten de herziening kunnen baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikname van de goederen zou moeten

¹⁴⁹ HvJEU 30 maart 2006, C-184/04, r.o. 27 (*Uudenkaupungin Kaupunki*).

¹⁵⁰ HR 4 december 2009, ECLI:NL:PHR:2009:BG4109, par. 3.5.2.

betekenen dat de initiële aftrek volledig kan worden gecorrigeerd op het moment van ingebruikname.

Een dergelijke betekenis heeft de tweede volzin van artikel 187 van de Btw-richtlijn echter niet. Met deze volzin wordt aan de lidstaten alleen de mogelijkheid gegeven om de herziening te baseren op een periode vanaf het moment van ingebruikname.

Met het baseren van de herziening op de periode vanaf het moment van ingebruikname ligt de omvang van de herziening zo dicht mogelijk bij het werkelijke gebruik van het investeringsgoed. Het doel van de herzieningsregels is om een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen.¹⁵¹ Het aansluiten bij het werkelijke gebruik past daarbij door de herziening te baseren op de periode dat het goed daadwerkelijk gebruikt wordt. Dit betekent echter niet dat de initieel in aftrek gebrachte voorbelasting in één keer kan worden gecorrigeerd. Wanneer er een gewijzigd recht op aftrek van voorbelasting bestaat in het jaar van eerste ingebruikname ten opzichte van het initieel in aftrek genomen bedrag dient de voorbelasting gedurende de herzieningsperiode in jaarmoten te worden herzien.

Het afwijken van de specifieke herzieningsregels zoals die in de artikelen 184 tot en met 192 van de Btw-richtlijn zijn bepaald, op de manier zoals dit in artikel 15, lid 4, van de Wet OB gebeurt, door in één keer de totale initiële aftrek te corrigeren, is dan ook niet mogelijk.¹⁵² De correctie van artikel 15, lid 4, van de Wet OB is geen herziening. De mogelijkheid van artikel 15, lid 4, van de Wet OB zal zich, nu artikel 187 van de Btw-richtlijn daar geen mogelijkheid toe biedt, dienen te beperken tot niet-investeringsgoederen en diensten.

De aftrek van voorbelasting dient plaats te vinden op basis van de bestemming van het investeringsgoed wanneer de belasting verschuldigd wordt. De mogelijke herzieningen van de aftrek van voorbelasting voor investeringsgoederen dienen plaats te vinden door middel van de regels van artikel 187 van de Btw-richtlijn. Het Nederlandse artikel 15, lid 4, van de Wet OB maakt inbreuk op het systeem van de herziening van de aftrek bij investeringsgoederen. Het inbreuk maken in het systeem van de herziening betekent dat dit artikel dient te worden uitgesloten voor de investeringsgoederen.

¹⁵¹ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 31 (*TETS Haskovo AD*).

¹⁵² HvJEU 30 maart 2006, C-184/04, r.o. 27 (*Uudenkaupungin Kaupunki*).

In de literatuur bestaat ook de mening dat artikel 15, lid 4, van de Wet OB niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Van Kesteren en Van Hilten zijn van mening dat uit het arrest Ghent Coal Terminal¹⁵³ kan worden afgeleid dat de Zesde richtlijn zo moet worden uitgelegd dat de correctie op de aftrek in een geval waarin een investeringsgoed is betrokken, zonder meer in jaarmoten moet worden gehakt. In die optiek zou de correctie van de totale voorbelasting die is neergelegd in artikel 15, lid 4, van de Wet OB niet in overeenstemming zijn met de Btw-richtlijn.¹⁵⁴

Voor wat betreft artikel 15, lid 4, van de Wet OB geldt dat elke strijdige bepaling van nationaal recht buiten toepassing dient te worden gelaten.¹⁵⁵

5.5.2 Artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB

De tweede mogelijkheid tot herziening binnen de Wet OB is die van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB. Een eerste kanttekening voor het gebruik van artikel 13 van de Uitv. beschik. OB is dat de Nederlandse wetgever een combinatie heeft gemaakt van twee methoden.¹⁵⁶ Van Hilten is van mening dat de herzieningsregeling in Nederland stoelt op twee methoden. Een eerste methode dat de herzieningsregeling begint te lopen op het tijdstip van ingebruikneming van de goederen en een tweede methode dat de herzieningsregeling nog doorloopt voor het restant van het jaar en respectievelijk vier of negen jaren.¹⁵⁷

Een tweede kanttekening met betrekking tot de herziening van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB volgt uit het arrest Ghent Coal Terminal. Het HvJEU verklaarde daar dat, wanneer een levering plaatsvindt gedurende de herzieningsperiode de aftrek dient plaats te vinden onder de voorwaarden van artikel 20 lid 3 van de toenmalige Zesde richtlijn.¹⁵⁸

Het voormalig artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn stelde dat in geval er sprake was van levering gedurende de herzieningsperiode de investeringsgoederen geacht werden verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit werd geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van

¹⁵³ HvJEU 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

¹⁵⁴ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* 2012/365.

¹⁵⁵ HvJEU 22 november 2005, C-144/04, r.o. 77 (*Mangold*).

¹⁵⁶ HR 5 februari 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BG4124 (concl. A-G M.E. van Hilten).

¹⁵⁷ HR 5 februari 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BG4124, par. 5.2.8. (concl. A-G M.E. van Hilten).

¹⁵⁸ HvJEU 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

het investeringsgoed belast was en vrijgesteld wanneer de levering van het investeringsgoed vrijgesteld was.

De herzieningstermijn binnen de Wet OB gaat volgens artikel 13 van de Uitv. beschik. OB pas in na het jaar van ingebruikname. Dit betekent dat, in tegenstelling tot het arrest Ghent Coal Terminal, wanneer onroerend goed wordt doorverkocht voordat de eerste ingebruikname heeft plaatsgevonden er binnen de Wet OB geen sprake is van een levering binnen de herzieningsperiode. Bij een levering voor de herzieningsperiode betekent dit dat binnen de Wet OB de aftrek niet herzien kan worden op grond van artikel 13 van de Uitv. besch. OB. De herziening van artikel 13 van de Uitv. besch. OB vereist namelijk dat de nationale herzieningsperiode is aangevangen. Dat het onmiddellijk gebruiken van het goed geen voorwaarde voor de toepassing van het stelsel van herzieningen is wordt bevestigd door het HvJEU in het arrest Uudenkaupungin Kaupunki.¹⁵⁹

5.6 Tussenconclusie

Uit de vorige paragrafen is duidelijk geworden dat de herziening van de voorbelasting op investeringsgoederen uit de Btw-richtlijn binnen de Wet OB niet juist is geïmplementeerd. Deze onjuiste implementatie zorgt voor een afwijkende btw-behandeling van onroerend goed binnen de Wet OB ten opzichte van de beoogde btw-behandeling op de wijze van de Btw-richtlijn.

Daarbij maakt het correctiemechanisme van artikel 15, lid 4, van de Wet OB inbreuk op het systeem van de herziening van de aftrek bij investeringsgoederen. Herzieningen die plaatsvinden nadat de levering van het onroerend goed heeft plaatsgevonden dienen namelijk volgens het HvJEU, gezien het arrest TETS Haskovo, te gebeuren onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van de Btw-richtlijn.¹⁶⁰ Het correctiemechanisme ineens van artikel 15, lid 4, van de Wet OB vindt geen steun in deze artikelen.

Op grond van artikel 13 van de Uitv. beschik. OB gaat nationaal de herzieningsperiode pas in na het jaar waarin de goederen in gebruik zijn genomen. Dat het onmiddellijk gebruiken van het goed geen voorwaarde voor de toepassing van het stelsel van herzieningen is, blijkt uit het arrest Uudenkaupungin Kaupunki van het HvJEU.¹⁶¹ Het correctiemechanisme van artikel 15, lid 4, van de Wet OB zal zich, nu artikel 187 van de Btw-richtlijn daar geen mogelijkheid toe biedt, dienen te beperken tot niet-investeringsgoederen en diensten.

¹⁵⁹ HvJEU 30 maart 2006, C-184/04, r.o. 39 (*Uudenkaupungin Kaupunki*).

¹⁶⁰ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

¹⁶¹ HvJEU 30 maart 2006, C-184/04, r.o. 39 (*Uudenkaupungin Kaupunki*).

Doordat het correctiemechanisme van artikel 15, lid, 4, van de Wet OB zich dient te beperken tot niet-investeringsgoederen en diensten bestaat er een leemte in de Wet OB voor investeringsgoederen. Wanneer investeringsgoederen worden verkocht tot een jaar na de ingebruikname van het investeringsgoed is er op dit moment binnen de Wet OB geen correctiemechanisme aanwezig om de initieel in aftrek genomen voorbelasting te corrigeren. Dit speelt met name voor reeds eerder in gebruik genomen onroerende zaken wanneer er bij de voorgaande levering de optie belaste levering is toegepast. Bij een vrijgestelde levering van deze onroerende zaak tot een jaar na de ingebruikname van het goed kan de oorspronkelijk in aftrek genomen voorbelasting niet worden gecorrigeerd.

Gedurende deze periode is zowel het correctiemechanisme van artikel 15, lid 4, van de Wet OB als het correctiemechanisme van artikel 13 en 13a van de Uitv. beschik. OB niet van toepassing. De oplossing voor deze leemte is om artikel 13 van de Uitv. beschik. OB in te laten gaan op het moment van levering. Een dergelijke oplossing sluit ook aan bij het arrest Ghent Coal Terminal van het HvJEU.¹⁶²

Voor wat betreft de hoogte van de herziening van artikel 13 van de Uitv. beschik. OB zou op grond van artikel 187 van de Btw-richtlijn het jaar van ingebruikname kunnen worden gebruikt. Het kiezen voor deze mogelijkheid zou er voor kunnen zorgen dat er in sommige gevallen geen mogelijkheid tot herziening kan bestaan. In de situatie dat een voorgenomen belast gebruik zou worden gevolgd door vrijgestelde prestaties op het moment van ingebruikname betekent dat de initieel genoten aftrek in dat geval in de volgende jaren niet meer kan worden herzien. Het vrijgestelde gebruik in de jaren na de ingebruikname is immers niet anders dan het gebruik in het jaar van ingebruikname.

Om de hoogte van de herziening te bepalen dient bij voorkeur te worden aangesloten bij de genoten aftrek in het jaar van levering of vervaardiging omdat in die jaren ook de aftrek is genoten. Het baseren van de hoogte van de aftrek op een jaar waarop de oorspronkelijke aftrek niet genoten is doet af aan een juiste werking van het Btw-systeem.

Het doel van de herzieningsregels is om een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste

¹⁶² HvJEU 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

handelingen.¹⁶³ Het aansluiten bij het werkelijke gebruik past daarbij door de herziening te baseren op de periode dat het goed daadwerkelijk gebruikt wordt.

¹⁶³ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 31 (*TETS Haskovo AD*).

Hoofdstuk 6: Complex- en unittheorie

6.1 Inleiding

Ik ben begonnen met het bespreken van de aftrekbaarheid van de op onroerende zaken rustende voorbelasting in perioden van leegstand. Hierna ben ik verder gegaan met het bespreken van de wijze waarop de herziening, wanneer die van toepassing is, dient plaats te vinden. Tot slot wil ik in het kader van die herziening de complex- en unittheorie bespreken.

De complex- en de unittheorie zijn twee theorieën over het in gebruik nemen van een onroerende zaak. De aanhangers van de complextheorie gaan er van uit dat een onroerende zaak in één keer in zijn geheel in gebruik wordt genomen. De aanhangers van de unittheorie daarentegen zijn van mening dat een onroerende zaak uit evenveel onroerende zaken bestaat als er zelfstandige verhuurbare units zijn.¹⁶⁴ Elk van deze zelfstandig te verhuren units kan separaat in gebruik worden genomen.

Of er sprake is van één onroerende zaak, die in zijn geheel in gebruik wordt genomen, of dat deze onroerende zaak uit meerdere zelfstandige verhuurbare units bestaat, die alle zelfstandig in gebruik worden genomen, heeft zijn invloed op de verplichte belaste levering van artikel 11, lid 1, letter a, 1°, van de Wet OB en de eventuele herziening van de voorbelasting.

Als er sprake is van één onroerende zaak, dan gelden voor deze onroerende zaak de herzieningsregels van artikel 13 van de Uitv. beschik. OB. Wanneer er sprake is van meerdere zelfstandige units dan gelden voor elk van deze units afzonderlijk de herzieningsregels. Ik ga er in deze uiteenzetting, gezien de theorie in hoofdstuk 5, vanuit dat artikel 15, lid 4, van de Wet OB niet van toepassing is op onroerende zaken. Mocht dit een onjuiste aanname zijn, dan zou de toepassing van artikel 15, lid 4, van de Wet OB bij een afwijkend gebruik op het moment van ingebruikname ten opzichte van de bestemming bij de unittheorie zorgen voor een herziening ineens per zelfstandige unit.

Ik zal dit hoofdstuk over de complex- en unittheorie beginnen met het Besluit van 19 september 2013.¹⁶⁵ In dit Besluit geeft de Staatssecretaris zijn mening over het in gebruik nemen van een onroerende zaak. Nadat ik zijn gedachten over de complex- en unittheorie heb beschreven, zal ik de

¹⁶⁴ HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, *FED* 2012/9, m.nt. W.P. Otto.

¹⁶⁵ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

theorie van Van Hilten bespreken. Vervolgens zal ik aandacht schenken aan het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 2013¹⁶⁶. Onder meer dit arrest vormt de basis van de mening van de Staatssecretaris. Tot slot zal ik mijn conclusies trekken over de complex- en unittheorie.

6.2 Besluit Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken

In zijn Besluit van 19 september 2013¹⁶⁷ geeft de Staatssecretaris zijn mening over de complex- en unittheorie. De Staatssecretaris is van mening dat er een deelbare onroerende zaak kan bestaan. Het in gebruik nemen van deze deelbare onroerende zaak kan daarbij gefaseerd plaatsvinden. Dit betekent dat elk deel van de onroerende zaak daarbij, wanneer aan de voorwaarden is voldaan, zelfstandig in gebruik kan worden genomen. Dat volgens de Staatssecretaris een deelbare onroerende zaak kan bestaan, betekent dat hij de unittheorie aanhangt.

Het zelfstandig in gebruik kunnen nemen van een gedeelte van een onroerende zaak betekent volgens de Staatssecretaris dat het in gebruik te nemen gedeelte van de onroerende zaak zelfstandigheid dient te bezitten. Daarbij past de Staatssecretaris op het criterium zelfstandigheid een positieve benadering toe. Fysiek gescheiden zaken zijn volgens de Staatssecretaris in beginsel afzonderlijke zaken. Slechts wanneer deze afzonderlijke zaken zich niet lenen voor zelfstandig gebruik is dit anders. Voor zijn argumentatie met betrekking tot de zelfstandigheid verwijst de Staatssecretaris naar het korfbalvelden-arrest¹⁶⁸ en het sportcomplex-arrest^{169, 170}.

Uit deze arresten blijkt volgens de Staatssecretaris dat een fysiek gescheiden zaak een onroerende zaak is die in bouwkundig opzicht is te onderscheiden als een zelfstandig (gedeelte van een) bouwwerk. Met de term zelfstandig doelt de Staatssecretaris op de mogelijkheid tot zelfstandig gebruik van (een gedeelte van) het bouwwerk. Dit betekent dat de onroerende zaak een in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren (gedeelte van een) bouwwerk is.¹⁷¹

Een voorbeeld van zelfstandig gebruik van een gedeelte van een bouwwerk is volgens de Staatssecretaris het gebruik van een etage in een pand dat uit meerdere etages bestaat. Om zelfstandig te kunnen gebruiken dient zo'n etage alleen toegankelijk te zijn voor de gebruikers van

¹⁶⁶ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.

¹⁶⁷ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

¹⁶⁸ HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4302.

¹⁶⁹ HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3861.

¹⁷⁰ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.2.1.

¹⁷¹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.2.1.

die specifieke etage. Het maakt niet uit dat de etage alleen maar toegankelijk is via één gemeenschappelijke toegang/lift. Bij een dergelijke etage is er volgens de Staatssecretaris sprake van het zelfstandige gebruik van deze etage.¹⁷²

Daar de mening van de Staatssecretaris is gebaseerd op het korfbal-arrest en het sportcomplex-arrest zal ik deze arresten nu kort bespreken.

6.3 De rechtsregel van het Korfbal-arrest / Sportcomplex-arrest

In het korfbal-arrest¹⁷³ was er sprake van een sportcomplex voor de beoefening van de korfbalsport. In een gegeven jaar werd de ondergrond van drie van zes aanwezige korfbalvelden aangewend voor woningen. Van de overige drie velden werden kunstgrasvelden gemaakt. De rechtsvraag was of dat met betrekking tot de omzetting van de velden in kunstgrasvelden er sprake was van een nieuw goed, een (nieuw) sportcomplex.

In de rechtsoverweging van de Hoge Raad van het korfbal-arrest¹⁷⁴ werd overwogen dat het sportcomplex uit verschillende (bouw)werken bestaat. Die fysiek gescheiden (bouw)werken dienen volgens de Hoge Raad in beginsel als afzonderlijke goederen in aanmerking te worden genomen. Slechts wanneer de betrokken (bouw)werken zich niet voor zelfstandig gebruik lenen wordt hier een uitzondering op gemaakt. Of hiervan sprake is wordt verwezen naar het tribune-arrest.¹⁷⁵

In het tribune-arrest bepaalde de Hoge Raad dat een tribune niet als een zelfstandig te exploiteren zaak dient te worden aangemerkt. Het stadioncomplex waarvan de tribunes onderdeel uitmaken dient als geheel in ogenschouw te worden genomen. Een tribune is daarbij een onzelfstandig gedeelte van het stadion. Het stadion inclusief de tribunes is één in het economisch verkeer te exploiteren zaak.¹⁷⁶ In het tribune-arrest diende niet te worden beoordeeld of de bouw van de extra tribune zorgde voor een nieuw vervaardigd stadion, nu dit niet in geschil was.

In het sportcomplex-arrest herhaalt de Hoge Raad de rechtsregel van het korfbal-arrest waarbij hij verwijst naar zijn eerdere gewezen korfbal-arrest.¹⁷⁷

¹⁷² Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.2.1.

¹⁷³ HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4302, r.o. 3.4.

¹⁷⁴ HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4302, r.o. 3.4.

¹⁷⁵ HR 11 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2442.

¹⁷⁶ HR 11 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2442, r.o. 3.2.2.

¹⁷⁷ HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3861, r.o. 4.4.

6.4 De complextheorie

Nu de mening van de Staatssecretaris is besproken en is uitgelegd wanneer volgens hem de unittheorie van toepassing is, is het nu van belang om de complextheorie te begrijpen. De basis onder de complextheorie zijn de arresten van de Hoge Raad van 12 september 2008¹⁷⁸, 7 oktober 2011¹⁷⁹ en 21 oktober 2011.¹⁸⁰ Hieronder zal ik deze arresten in het kort bespreken.

In het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008¹⁸¹ bepaalde de Hoge Raad dat wanneer vaststaat dat een pand juridisch een geheel vormt en vaststaat dat:

- er een hoofdingang is;
- de verschillende etages met een lift kunnen worden bereikt, en
- de huurders van alle etages gebruik kunnen maken van algemene voorziening waaronder de parkeerkelder en een aanwezig restaurant op de begane grond,

er sprake is van het beschikken over het pand als geheel. Deze beoordeling werd bevestigd in de uitspraak van de Hoge Raad van 7 oktober 2011¹⁸², waarbij de uitspraak van 12 september 2008 na verwijzing wederom voor de Hoge Raad was komen te liggen. In dit arrest bevestigde de Hoge Raad verder dat wanneer een pand in gebruik was genomen de voorbelasting slechts kan worden herzien via artikel 13 van de Uitv. beschik. OB.¹⁸³

In het arrest van 21 oktober 2011 bepaalde de Hoge Raad tot slot, dat wanneer voor de oplevering en/of de integratieheffing het complex als één goed moet worden beschouwd, dit ook geldt voor de herzieningsregels.¹⁸⁴

De aanhangers van de complextheorie gaan ervan uit dat in deze zaken sprake is van een onroerende zaak die als geheel slechts eenmaal voor het eerst in gebruik genomen kan worden. Op basis van deze arresten concludeerde Van Kesteren dat kon worden gesteld dat de unittheorie op dat moment

¹⁷⁸ HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5776.

¹⁷⁹ HR 7 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6593.

¹⁸⁰ HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766.

¹⁸¹ HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5776.

¹⁸² HR 7 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6593.

¹⁸³ HR 7 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6593, r.o. 5.2.

¹⁸⁴ HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, r.o. 3.3.2.

haar belang had verloren. Wel resteerde de vraag of echt in alle situaties waarin sprake is van een pand met centrale voorzieningen de zaak (het goed) als ondeelbaar moet worden aangemerkt.¹⁸⁵

6.5 De Van Hilten-theorie

De complex- en unittheorie speelt niet alleen een rol bij de oplevering of bij de integratieheffing maar ook bij een verbouwing. Wanneer door een verbouwing een nieuw onroerend goed is vervaardigd, gelden namelijk voor dit onroerend goed ook de regels van artikel 11, lid 1, letter a, van de Wet OB en de regels inzake de herziening. Het vervaardigen van een nieuw goed door een verbouwing maakt dus deel uit van de unit- en complextheorie.

Van Hilten is met betrekking tot het vervaardigen van een nieuw goed van mening, dat er sprake is van nieuwbouw van een unit in de zin van artikel 11, lid 3, van de Wet OB wanneer er aan de volgende twee eisen is voldaan:¹⁸⁶

- De units in het complex dienen fysiek gescheiden te zijn
- De units moeten zijn aan te merken als (zelfstandige) bouwwerken

Voor het criterium van de fysieke gescheidenheid verwijst zij naar hoe deze units in het algemeen worden beschouwd als fysiek gescheiden en in het spraakgebruik als fysiek gescheiden gelden.¹⁸⁷ De kopers van een dergelijke unit zullen de aankoop ervaren als de aankoop van een (nieuw) appartement. Hierbij maakt zij een verwijzing naar Don Bosco.¹⁸⁸

Met betrekking tot de eis om te worden aangemerkt als zelfstandig bouwwerk, is een bouwwerk volgens Van Hilten het gehele gebouw en niet de eventuele gedeelten van het bouwwerk in een pand. Er dient bij het gehele gebouw sprake te zijn van een nieuw vervaardigd goed.¹⁸⁹ Mocht er dus sprake zijn van vervaardiging, dan is er met betrekking tot de levering van units sprake van een belaste levering. Wanneer er geen sprake is van vervaardiging valt de levering van de units, behoudens wanneer er wordt geopteerd voor belaste levering, onder de algemene vrijstelling.¹⁹⁰

¹⁸⁵ HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, p.16, *BNB* 2012/101, m.nt. H.W.M. van Kesteren.

¹⁸⁶ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651(concl. A-G M.E. van Hilten), *BNB* 2013/112, par. 5.5.7.

¹⁸⁷ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651(concl. A-G M.E. van Hilten), *BNB* 2013/112, par. 5.5.8.

¹⁸⁸ HvJEU 19 november 2009, C-461/08 (*Don Bosco*).

¹⁸⁹ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651(concl. A-G M.E. van Hilten), *BNB* 2013/112, par. 5.5.9.

¹⁹⁰ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651(concl. A-G M.E. van Hilten), *BNB* 2013/112, par. 5.5.10.

6.6 Hoge Raad 8 maart 2013¹⁹¹

In deze paragraaf zal ik het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 2013¹⁹² bespreken. De aanhangers van de unittheorie, zo ook de Staatssecretaris, gebruiken dit arrest om hun argumentatie te onderbouwen. In het kort komt het arrest er op neer dat er bij de combinatie van een winkel met daarboven appartementen volgens de Hoge Raad met betrekking tot de winkel sprake kan zijn van de vervaardiging van een zelfstandige onroerende zaak.

Ik zal beginnen met het bespreken van de conclusie van de Staatssecretaris op basis van dit arrest. Vervolgens zal ik de conclusie van Van Hilten bij het arrest van 15 maart 2013 weergeven en tot slot zal ik zelf het arrest bespreken.

6.6.1 Het Besluit

De Staatssecretaris is van mening dat uit het arrest van 8 maart 2013 blijkt dat wanneer een gebouw horizontaal (appartementenrechten) of verticaal is gesplitst, het appartement of gedeelte ervan afzonderlijk van het overige gebouw als een zelfstandige onroerende zaak in aanmerking moet worden genomen voor de toepassing van artikel 11, derde lid, onderdeel b van de Wet OB¹⁹³ en dus ook artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1^o, van de Wet OB.

Daarvan kan volgens de Staatssecretaris sprake zijn bij een kantoorgebouw dat bestaat uit meerdere fysiek gescheiden en zelfstandig te gebruiken verdiepingen. De gemeenschappelijke ruimten in het kantoorpand, die dienstbaar zijn aan het zelfstandig in gebruik genomen deel, worden op hetzelfde moment in gebruik genomen als het eerste zelfstandige deel dat in gebruik wordt genomen. In een kantoorpand zijn als gemeenschappelijke ruimte te onderkennen de entree, receptie, liften, kantine e.d. Per in gebruik genomen zelfstandig deel geldt volgens de Staatssecretaris een afzonderlijke herzieningstermijn.¹⁹⁴

Tegenover deze zelfstandig zaak staat er volgens de Staatssecretaris de ondeelbare onroerende zaak. Met 'ondeelbaar' wordt door de Staatssecretaris bedoeld dat de diverse gebruiksruimtes in de onroerende zaak niet van elkaar zijn gescheiden (d.w.z. dat de ruimtes niet beschikken over een zelfstandige toegang, in- dan wel uitpandig), of dat de fysiek gescheiden gedeelten zich niet lenen voor zelfstandig gebruik. Bij deze ondeelbare onroerende zaken vindt volgens de Staatssecretaris de

¹⁹¹ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.

¹⁹² Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.3.

¹⁹³ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.3.

¹⁹⁴ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.3.

eerste ingebruikneming van de gehele zaak plaats als het eerste deel van de zaak conform de objectieve bestemming duurzaam in gebruik wordt genomen.¹⁹⁵

Met het criterium fysiek gescheiden bedoelt de Staatssecretaris dat de onroerende zaak in bouwkundig opzicht is te onderscheiden als een zelfstandig (gedeelte van een) bouwwerk of afgebakend terrein.¹⁹⁶ Na een verbouwing die heeft geleid tot een vervaardiging van een zelfstandig (gedeelte van een) gebouw wordt dit (gedeelte van het) gebouw als nieuw aangemerkt, zie art. 11, derde lid, onderdeel b van de Wet OB.¹⁹⁷

6.6.2 Van Hilten bij Hoge Raad 15 maart 2013

Alvorens het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 2013 te bespreken is het van belang om de conclusies van Van Hilten te bestuderen bij het arrest van de Hoge Raad van 15 maart 2013. Met zijn arrest van 15 maart 2013 verklaarde de Hoge Raad, onder verwijzing naar zijn arrest van 8 maart 2013, het beroep in cassatie van de Staatssecretaris ongegrond.¹⁹⁸ Het arrest van 8 maart 2013 had volgens de Hoge Raad duidelijk gemaakt in welke situaties er door de werkzaamheden sprake is van een vervaardigd goed.

In het arrest van 15 maart 2013 gaf Van Hilten de Hoge Raad mee dat voor de toetsing aan het vervaardigingsbegrip de fysieke gescheidenheid alleen niet voldoende was. De units dienden volgens haar te worden aangemerkt als (zelfstandige) bouwwerken.¹⁹⁹

In deze zaak voldeden volgens Van Hilten de appartementen niet aan de eis om gezien te worden als een (zelfstandig) bouwwerk. De appartementen voldeden niet aan het toetsingskader zoals dat gesteld wordt voor het begrip gebouw. Een gebouw dient een (vast met de grond verbonden) bouwwerk te zijn. Een appartement in een gebouw voldoet volgens Van Hilten niet als zodanig aan de term bouwwerk. Het bouwwerk is het gebouw, het pand en niet de afzonderlijk in aanmerking te nemen units.²⁰⁰

¹⁹⁵ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.3.

¹⁹⁶ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.2.1.

¹⁹⁷ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 3.3.

¹⁹⁸ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, r.o. 3.

¹⁹⁹ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651(concl. A-G M.E. van Hilten), *BNB* 2013/112, par. 5.5.8.

²⁰⁰ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651(concl. A-G M.E. van Hilten), *BNB* 2013/112, par. 5.5.9.

6.6.3 Het arrest van 8 maart 2013²⁰¹

In het arrest van 8 maart 2013 bepaalt de Hoge Raad dat er sprake kan zijn van de levering van een gedeelte van een gebouw krachtens artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, 1°, van de Wet OB. Een levering van een gedeelte van een gebouw doet zich voor indien een gebouw horizontaal is gesplitst (appartementenrechten) of indien een gebouw verticaal is gesplitst.²⁰² De Hoge Raad geeft met dit deel van de rechtsoverweging de letterlijke vertaling van artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, 1°, van de Wet OB. Uit dit artikel volgt dat dat een onroerende zaak een gebouw of gedeelte van een gebouw met het daarbij behorende terrein kan zijn. De redenering dat een appartement een gedeelte van een gebouw uitmaakt, spreekt voor zich.

De Hoge Raad vervolgt zijn uitspraak dat voor de toepassing van artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet OB een dergelijk appartement of een gedeelte, zoals in dit geval het gedeelte van de winkel op de begane grond dat zich niet onder de wooneenheden bevindt, afzonderlijk van het overige van het gebouw in aanmerking dient te worden genomen.²⁰³

Het Hof had daarvoor geoordeeld dat bij de beoordeling of er sprake is van de vervaardiging van een goed in een geval als het onderhavige niet uitsluitend moet worden gelet op de hoedanigheid van de winkelruimte vóór en na de werkzaamheden. De winkelruimte maakte volgens het Hof een integrerend onderdeel van het gebouw uit en kon slechts bestaan door de bouwkundige constructie van het gebouw. Om die reden was het Hof van oordeel dat voor de vraag of een goed vervaardigd is, in dit geval het gebouw, in zijn geheel in aanmerking moest worden genomen.²⁰⁴ Deze mening deelde de Hoge Raad echter niet.

De Hoge Raad verklaarde dat de opvatting dat de winkelruimte een integrerend onderdeel van het gebouw was niet juist was. Om te kijken of een goed is vervaardigd dienden de gedeelten apart in aanmerking te worden genomen.

Uit de omstandigheid dat na de onderhavige werkzaamheden alleen nog maar de vier wooneenheden en de daarvoor benodigde draagconstructie aanwezig waren geweest, was de Hoge Raad van mening dat de winkel als een zelfstandige onroerende zaak moest worden aangemerkt. Deze

²⁰¹ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.

²⁰² HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, r.o. 3.3.2.

²⁰³ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX6651, r.o. 3.3.2.

²⁰⁴ Hof Amsterdam 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873, r.o. 6.2

onroerende zaak was zodanig verbouwd dat in wezen sprake was van nieuwbouw en dus van een vervaardigd goed.²⁰⁵

In de literatuur greep Sanders deze uitspraak aan om aan te geven dat de Hoge Raad had geoordeeld dat een ingrijpende verbouwing van een in een gebouw gesitueerde winkel leidt tot de vervaardiging van een goed.²⁰⁶ Sanders is net als de Staatssecretaris van mening dat een gebouw uit meerdere goederen kan bestaan.

6.7 Tussenconclusie

De complextheorie gaat er van uit dat een onroerende zaak in één keer in zijn geheel in gebruik wordt genomen. De unittheorie daarentegen gaat er van uit dat een onroerende zaak uit evenveel onroerende zaken bestaat als er zelfstandige verhuurbare units zijn.²⁰⁷ Naar mijn mening kan een gebouw uit meerdere gedeelten bestaan die zelfstandig in gebruik kunnen worden genomen.

Volgens het arrest van 8 maart 2013 van de Hoge Raad kan er wanneer een gebouw horizontaal of verticaal is gesplitst, sprake zijn van de levering van een gedeelte van een gebouw krachtens artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, 1°, van de Wet OB.²⁰⁸ Voor de gedeelten gelden afzonderlijk de bepalingen van artikel 13 van de Uitv. beschik. OB.

Voor de oplevering van een gebouw spreekt het voor zich wat gedeelten van een gebouw zijn in de zin van de belaste levering van artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, 1°, van de Wet OB. Wanneer er echter sprake is van een verbouwing van delen van een gebouw, betekent dat nog niet dat door het ontstaan van onroerende zaken in het gebouw er sprake is van in wezen nieuwbouw van een gedeelte van een gebouw.²⁰⁹ Dit komt omdat het leerstuk van de vervaardiging van een nieuw goed in de zin van artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, 1°, van de Wet OB verder gaat dan de vraag of er een onroerende zaak is ontstaan. Er dient namelijk sprake te zijn van in wezen nieuwbouw van een gedeelte van een gebouw.

Het begrip gebouw heeft een unierechtelijke betekenis. Een gebouw is volgens artikel 12 van de Btw-richtlijn een bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Het bij de verbouwing

²⁰⁵ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, r.o. 3.3.3.

²⁰⁶ J. Sanders, 'Over Weg Wezen en Weg Wijzen', *BtwBrief*2013/62.

²⁰⁷ HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, *FED* 2012/9, m.nt. W.P. Otto.

²⁰⁸ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, r.o. 3.3.2.

²⁰⁹ Hof 's Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257, r.o. 4.5.

vervaardigde goed dient te worden aangemerkt als in wezen nieuwbouw van een gedeelte van een gebouw wil het gedeelte krachtens artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet OB in de heffing worden betrokken. Bij het creëren van appartementen (onroerende zaken) in een gebouw is er sprake van de herindeling van het gedeelte van het gebouw en niet de vervaardiging van een gedeelte van een gebouw. Het gedeelte van het gebouw dat zou moeten zijn vervaardigd is vanuit het opzicht van het gebouw nooit weggeweest uit het gebouw.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 2013 blijkt dat er sprake is van vervaardiging van in wezen nieuwbouw wanneer een gedeelte van het gebouw volledig wordt gesloopt en daarna opnieuw wordt gecreëerd. Daarnaast kan er sprake zijn van de vervaardiging van een gedeelte van een gebouw wanneer er bijvoorbeeld een gedeelte naast, boven of onder het gebouw wordt toegevoegd wat eerder nog niet bestond. Voor de hiervoor genoemde situaties wordt de levering van een dergelijk gedeelte in de heffing betrokken middels artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet OB.

Voor wat betreft de herzieningsbepalingen is er bij het creëren van een onroerende zaak in een reeds bestaand gedeelte van een gebouw sprake van de oplevering van een onroerende zaak. Mocht bij deze levering zijn geopteerd voor een belaste levering op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a, 2°, van de Wet OB dient de aftrek op basis van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB voor dit investeringsgoed bij gewijzigd gebruik te worden herzien.

Hoofdstuk 7: Conclusie

Na in de vorige hoofdstukken de aftrek van voorbelasting bij onroerend goed te hebben besproken zal ik nu het antwoord geven op de probleemstelling uit hoofdstuk 1:

‘Welke gevolgen heeft de leegstand van onroerend goed voor de aftrek van voorbelasting en hoe dient een eventuele daarmee gepaard gaande herziening van voorbelasting plaats te vinden?’

De implementatie van de Europese bepalingen uit de Btw-richtlijn in de nationale bepalingen voor de btw-behandeling van onroerend goed laat in Nederland te wensen over. Ook uit de jurisprudentie van het HvJEU blijkt dat de huidige implementatie van de bepalingen uit de Btw-richtlijn niet overeenkomen met het doel en de strekking van de Btw-richtlijn voor wat betreft de btw-behandeling van onroerend goed.

Gezien de wijziging per 1 januari 2007 van de tekst van artikel 15, lid 1, van de Wet OB in de tekst van artikel 168 van de Btw-richtlijn is echter alle Europese jurisprudentie, zowel die voor als na 1 januari 2007, over artikel 17 van de Zesde Richtlijn en thans artikel 168 van de Btw-richtlijn, en dus het systeem van de aftrek van voorbelasting, volledig van toepassing op het recht op aftrek in Nederland.

Wat betreft de btw-behandeling van onroerend goed is de hoofdregel dat de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bijbehorend terrein voor, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein belast is. Naast de verplichte belaste levering van bouwterreinen en de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw binnen twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming bestaat er in artikel 11, lid 1, onderdeel a, 2°, van de Wet OB nog de optie belaste levering voor onroerende zaken.

Er bestaat op grond van artikel 15, lid 1, van de Wet OB recht op aftrek van de op deze leveringen rustende voorbelasting voor zover de goederen worden gebruikt voor belaste handelingen.

Voor investeringsgoederen dient in tegenstelling tot artikel 15, lid 4, van de Wet OB de voorbelasting eventueel te worden herzien onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met

187 van de Btw-richtlijn²¹⁰. Dat het onmiddellijk gebruiken van het goed geen voorwaarde voor de toepassing van het stelsel van herzieningen is, blijkt uit het arrest *Uudenkaupungin Kaupunki* van het HvJEU.²¹¹

De aftrek van voorbelasting bij leegstand voor de eerste ingebruikname van het onroerend goed wordt beheerst door de bestemming die aan het onroerend goed wordt gegeven. Bij de bestemming die aan het onroerend goed wordt gegeven gaat het om het verwachte gebruik van het onroerend goed. Het te verwachten gebruik van het onroerend goed moet zo nauwkeurig en objectief mogelijk worden bepaald.²¹²

Gezien het arrest *TETS Haskovo AD* is voor de omvang van de eventuele herzieningen tijdens de herzieningsperiode het daadwerkelijk of voorgenomen gebruik bepalend voor de aftrek.²¹³ Dit betekent dat gedurende perioden van tussentijdse leegstand van het onroerend goed net als bij de initiële leegstand dient te worden aangesloten bij het voorgenomen belaste of onbelaste gebruik van het onroerend goed.

De manier van de herziening van de voorbelasting op investeringsgoederen uit de Btw-richtlijn is binnen de Wet OB niet juist uitgewerkt. Deze onjuiste uitwerking zorgt voor een afwijkende btw-behandeling van onroerend goed binnen de Wet OB vergeleken met de Btw-richtlijn.

Het correctiemechanisme van artikel 15 lid 4 van de Wet OB maakt inbreuk op het systeem van de herziening van de aftrek bij investeringsgoederen omdat de herzieningen na de levering van het onroerend goed, gezien het arrest *TETS Haskovo* van het HvJEU, dienen te gebeuren onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van de Btw-richtlijn.²¹⁴ De correctiemogelijkheid van artikel 15, lid 4, van de Wet OB dient zich, nu dit artikel geen steun vindt in artikel 187 van de Btw-richtlijn, te beperken tot niet-investeringsgoederen en diensten.

Wanneer investeringsgoederen worden verkocht tot een jaar na de ingebruikname van het investeringsgoed is er op dit moment binnen de Wet OB geen correctiemechanisme aanwezig om de initieel in aftrek genomen voorbelasting te corrigeren. Dit speelt met name voor reeds eerder in

²¹⁰ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

²¹¹ HvJEU 30 maart 2006, C-184/04, r.o. 39 (*Uudenkaupungin Kaupunki*).

²¹² Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M par. 3.5.1.

²¹³ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

²¹⁴ HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*).

gebruik genomen onroerende zaken wanneer er bij de voorgaande levering de optie belaste levering is toegepast. Bij een vrijgestelde levering van deze onroerende zaak tot een jaar na de ingebruikname van het goed kan de oorspronkelijk in aftrek genomen voorbelasting niet worden gecorrigeerd.

Gedurende deze periode is namelijk zowel het correctiemechanisme van artikel 15, lid 4, van de Wet OB als het correctiemechanisme van artikel 13 van de Uitv. beschik. OB nog niet van toepassing. De oplossing voor deze leemte is om artikel 13 van de Uitv. beschik. OB in te laten gaan op het moment van levering. Een dergelijke oplossing sluit ook aan bij het arrest Ghent Coal Terminal van het HvJEU.²¹⁵

Tot slot resteert nog de vraag of de herziening geldt per unit of per complex. Ik ben daarbij van mening dat een gebouw uit meerdere gedeelten bestaat die zelfstandig in gebruik kunnen worden genomen. Dit betekent dat er per gedeelte de herziening van de artikelen 185 tot en met 187 van de Btw-richtlijn dient te worden toegepast.

Daarbij maak ik de kanttekening dat het vervaardigen van een onroerende zaak in een gedeelte van een gebouw niet hoeft te betekenen dat er een nieuw gedeelte van een gebouw is vervaardigd. Wanneer er geen nieuw gedeelte van een gebouw is opgeleverd is, kan er wel sprake zijn van de oplevering van een onroerende zaak. Er is sprake van de oplevering van een nieuwe onroerende zaak wanneer de oude onroerende zaak niet te vereenzelvigen is met de onroerende zaak van voor de verbouwing.²¹⁶

De oplevering van de nieuwe onroerende zaak valt echter niet per definitie onder artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, 1°, van de Wet OB. Dan dient hetgeen vervaardigd is namelijk een nieuw gedeelte van een gebouw te zijn.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 2013 blijkt dat er is sprake van vervaardiging van in wezen nieuwbouw wanneer een gedeelte van het gebouw volledig wordt gesloopt en daarna opnieuw wordt gecreëerd. Daarnaast kan er sprake zijn van de vervaardiging van een gedeelte van een gebouw wanneer er bijvoorbeeld een gedeelte naast, boven of onder het gebouw wordt toegevoegd dat eerder nog niet bestond. Voor de hiervoor genoemde situaties wordt de levering van een

²¹⁵ HvJEU 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

²¹⁶ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, r.o. 3.3.1.

dergelijk gedeelte in de heffing getrokken middels artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet OB.

Voor wat betreft de herzieningsbepalingen is er bij de het creëren van een onroerende zaak in een reeds bestaand gedeelte van een gebouw sprake van de oplevering van een onroerende zaak. Mocht bij deze levering zijn geopteerd voor een belaste levering op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a, 2°, van de Wet OB dient de aftrek op basis van artikel 15, lid 6, van de Wet OB juncto artikel 13 van de Uitv. beschik. OB voor dit investeringsgoed bij gewijzigd gebruik te worden herzien.

Literatuurlijst

Boeken

- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012

Artikelen

- J.L.M. Gribnau, 'Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht', *WFR* 2007/1068
- J.M.F.H. Litjens, 'Op weg naar een werkelijker gebruik', *BtwBrief* 2007/17.
- G.J. van Norden, 'Herzieningsregels: diefstal, sloop en leegstand', *BtwBrief* 2013/2.
- S.K. Rispens & R.D. Hofman, 'Leegstand en aftrekrecht: geen gebruik is toch gebruikt', *BtwBrief* 2011/133.
- J. Sanders, 'Leeg, leger, leegstand', *BtwBrief* 2013/26.
- J. Sanders, 'Over Weg Wezen en Weg Wijzen', *BtwBrief* 2013/62.
- P. Tielemans & T. Hesselman, 'Aftrek van btw bij niet-economische handelingen', *BtwBrief* 2012/15.

Digitale bronnen

- Anouk Eigenraam, 'Leegstand van Nederlandse kantoren is hoogste van Europa', te raadplegen op: <http://www.nrc.nl/nieuws/2013/09/12/leegstand-van-nederlandse-kantoren-is-hoogste-van-europa/>, publicatiedatum: 12 september 2013.
- Novum, 'Leegstand Nederlandse kantoren hoogste in Europa', te raadplegen op: <http://www.nieuws.nl/economie/20130912/Leegstand-Nederlandse-kantoren-hoogste-in-Europa/>, publicatiedatum: 12 september 2013.

Jurisprudentie

Conclusies

- Conclusie A-G M.E. van Hilten, 9 juli 2012 inzake, HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651
- Conclusie A-G M.E. van Hilten, 28 januari 2014 inzake, PHR 28 januari 2014, ECLI:NL:PHR:2014:36

Rechtbanken

- Rb Arnhem 6 december 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BY5025

Gerechtshoven

- Hof Amsterdam 2 januari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX9311
- Hof 's Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257

Hoge Raad

- HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.
- HR 11 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2442.
- HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4302.
- HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3861.
- HR 4 december 2009, ECLI:NL:PHR:2009:BG4109.
- HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, *FED* 2012/9, m.nt. W.P. Otto.
- HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, p.16, *BNB* 2012/101, m.nt. H.W.M. van Kesteren.
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.
- HR 15 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX6651.

Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJEU 14 februari 1985, C-268/83 (*Rompelman*)
- HvJEU 8 maart 1988, 102/86, r.o. 12 (*Apple and Pear Development Council*)
- HvJEU 11 juli 1991, C-97/90 (*Lennartz*)
- HvJEU 26 september 1996, C-230/94, r.o. 18 (*Enkler*)
- HvJEU 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*)
- HvJEU 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland*)
- HvJEU 12 september 2000, C-359/97
- HvJEU 22 februari 2001, C-408/98, r.o. 40 (*Abbey National I*)
- HvJEU 4 oktober 2001, C-236/99 (*Goed Wonen*)
- HvJEU 16 januari 2003, C-315/00 (*Maierhofer*)
- HvJEU 18 november 2004, C-284/03 (*Temco Europe*)
- HvJEU 26 mei 2005, C-465/03, r.o. 36 (*Kretztechnik*)
- HvJEU 14 juli 2005, C-434/03, r.o. 25. (*Charles-Tijmens*)
- HvJEU 30 maart 2006, C-184/04, r.o. 24 (*Uudenkaupungin Kaupunki*)
- HvJEU 7 september 2006, C-166/05 (*Heger*)
- HvJEU 13 maart 2008, C-437/06, r.o. 30 (*Securenta*)
- HvJEU 19 november 2009, C-461/08 (*Don Bosco*)

- HvJEU 22 maart 2012, C-153/11, r.o. 46 (*Klub*)
- HvJEU 18 oktober 2012, C-234/11, r.o. 29 (*TETS Haskovo AD*)

Overige bronnen

- Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
- Richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
- Wet op de omzetbelasting 1968
- Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M
- Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M