



HERZIENING OP KOSTBARE DIENSTEN

Te verdedigen tegenover de examencommissie, bestande uit: De heer prof. dr.
G.J. van Norden en de heer K.F.H. van Lierop LL.M MSc
Op 20 februari 2019 te 10.00 uur

Masterthesis Fiscaal recht
Accent 'indirecte belastingen'
Naam: Sven Kuo
ANR 382618/ u1257072
Tilburg University
Fiscaal Instituut Tilburg

Inhoud

Hoofdstuk 1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Plan van aanpak	7
Hoofdstuk 2 De basisbeginselen van de Wet OB	8
2.2 Verhouding tussen de Europese en nationale omzetbelasting	10
2.2.2 Verhouding Btw-richtlijn en de Wet OB	10
2.3 Kernbegrippen in de btw	11
2.3.2 Ondernemer	11
2.3.3 Prestaties	11
2.3.4 Recht op aftrek van voorbelasting	12
2.4 Tussenconclusie	12
Hoofdstuk 3 Theoretisch kader	14
3.1.2 Kostbare diensten omschreven in het wetsvoorstel	14
3.2. De term kostbare diensten definiëren	15
3.2.2 De aansluiting van de term kostbare diensten bij de termen uit de Wet IB/Vpb	16
3.2.3 De aansluiting van de term kostbare diensten bij de term investeringsgoederen	17
3.2.4 Andere alternatieven	17
3.3 Tussenconclusie	18
3.4. Investeringsgoederen	19
3.4.2 Europese benadering van investeringsgoederen volgens de herzieningsregels	19
3.4.3 Europese benadering van investeringsgoederen volgens de vermogensetikettering	19
3.4.4 Europese benadering van investeringsgoederen volgens de pro-rataberekening	20
3.4.5 Nationale benadering van investeringsgoederen	22
3.5 Tussenconclusie	22
Hoofdstuk 4 De herzieningsregeling	24
4.1.2 De herzieningsregeling in de Btw-richtlijn	24
4.1.3 De herzieningsregeling in de Wet OB	25
4.2 Verschil behandeling Btw-richtlijn en de Wet OB	26
4.2.2 Moment van herziening	26
4.2.3 Partiële herziening of eenmalige herziening bij investeringsgoederen	27
4.2.4 Niet-tijdsevenredige tegenover tijdsevenredige herziening	30
4.3 Herziening op kostbare diensten	30
4.3.2 Biedt de Wet OB mogelijkheden om kostbare diensten te herzien?	31
4.3.3. Vermogensetikettering op kostbare diensten	31

4.4 Tussenconclusie	32
Hoofdstuk 5 Fiscaal neutraliteitsbeginsel	33
5.2 Uitwendige neutraliteit	33
5.2.2 Economische neutraliteit	34
5.2.3 Juridische neutraliteit	34
5.2.4 Externe neutraliteit	35
5.3 Inwendige neutraliteit	36
5.4 Rechtszekerheid	37
5.5 Tussenconclusie	39
Hoofdstuk 6 Herzieningsconstructies	41
6.2 Constructies met kostbare diensten	42
6.2.1 Kan het wetsvoorstel de constructies met kostbare diensten voorkomen?	43
6.3 Alternatieve mogelijkheden om constructies met kostbare diensten te bestrijden	45
6.3.1 Leerstuk misbruik van recht	45
6.3.2 Aanpassingen van de herzieningsbepaling in de Wet OB	46
6.3.3 Verlenging naheffingstermijn	47
6.4 Tussenconclusie	47
Hoofdstuk 7 Conclusie en aanbevelingen	49
7.2 Conclusie	49
7.3 Aanbevelingen	50
Literatuurlijst	51

Lijst met gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2006/69/EG van 25 juni 2009
HR	Hoge Raad
HvJ EU/ EG	Europese Hof van Justitie Europese Unie of Europese Gemeenschap
nr	nummer
m. nt	met noot
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NOB	De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
NtFR	Nederlands tijdschrift voor Fiscaal Recht
par.	paragraaf
r.o.	rechtsoverweging(en)
Uitv. besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
V-N	Vakstudie Nieuws
VLB	Vereniging van accountants en belastingadviesbureaus
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Zesde richtlijn	Zesde Richtlijn van 17 mei 1977 (77/288/EEG, laatstelijk gewijzigd bij Pb EG 2004, L168/35-67)

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Op 18 mei 2017 heeft het ministerie van Financiën een wetsvoorstel ingediend voor de wijziging van de herzieningsbepaling in de Wet omzetbelasting 1968 (Wet OB). Het wetsvoorstel moet ervoor zorgen dat kostbare diensten dezelfde behandeling krijgen als investeringsgoederen. De herzieningsbepaling in de Wet OB zal dus na invoering van het wetsvoorstel ook van toepassing zijn op het gebruik van een kostbare dienst door een ondernemer.

De huidige herzieningsbepaling in de Wet OB voorziet geen herziening op kostbare diensten of op 'gewone' goederen en diensten omschreven in artikel (hierna art.) 3 en 4 Wet OB.¹ Voor ondernemers is het dus van belang te weten onder welke categorie een prestatie valt, namelijk onder 'gewoon' goed of 'gewone' dienst, investeringsgoed of kostbare dienst. Toch blijkt in de praktijk dat er tussen ondernemers en de Belastingdienst interpretatieverschillen zijn. Dit was bijvoorbeeld het geval in de zaak van het gerechtshof te 's-Hertogenbosch waarin een melkboer een aantal kalveren opfokte tot melkkoeien.^{2 3} De melkboer was van mening dat de herzieningsregeling van art. 15, lid 4, Wet OB van toepassing was op de opfokkosten (voer, gezondheidszorg en bevruchting). Volgens de melkboer mocht de voorbelasting op de kosten geheel worden afgetrokken na de vervaardigingsfase, omdat de melkkoe voor belaste prestaties als bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen. De inspecteur nam het standpunt in dat de herzieningsregeling niet van toepassing was, omdat de opfokkosten tijdens het opfokkingsproces werd verbruikt. Het gerechtshof te 's-Hertogenbosch was van oordeel dat de melkkoeien geen nieuw vervaardigde roerende zaken waren. Daarnaast stelde het gerechtshof dat de opfokkosten niet als zodanig verband hielden met het opfokken. De middelen in het opfokproces werden dus verbruikt op het moment dat ze werden toegediend aan het kalf. Hierdoor is een correctie op grond van art. 15, lid 4, tweede volzin, Wet OB niet van toepassing.^{4 5} Beide partijen hebben in deze zaak geen cassatie ingesteld.

De uitkomst zou anders zijn als de melkkoe kwalificeert als een investeringsgoed. Dit verschil heeft ermee te maken dat de herziening niet van toepassing is op kostbare diensten, maar alleen op investeringsgoederen. Kostbare diensten zijn diensten die worden verricht ten behoeve van een ondernemer, die vervolgens de diensten voor een langere periode verbruikt. Dit begrip wordt in hoofdstuk 3 verder behandeld. Het verschil in behandeling tussen investeringsgoederen en kostbare diensten kan in strijd zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel houdt kort gezegd in dat ondernemers gelijk dienen te worden behandeld. Specifiek bij de omzetbelasting geldt dat btw de afnemer moet treffen en niet de ondernemer. In hoofdstuk 7 staat de fiscale neutraliteit centraal met betrekking tot de herzieningsbepalingen in de Wet OB.

Uit de voorgaande zaak blijkt dat kostbare diensten niet onderworpen zijn aan de herzieningsregeling ingevolge art. 15, lid 4, Wet OB. Dit kan bezwaarlijk zijn in het kader van de fiscale neutraliteit alsmede de juiste toepassing van de Btw-richtlijn. Daarom heeft de minister van Financiën in 2017

¹ Gewone diensten en goederen zijn prestaties die geen duurzaamheid bezitten en waarop niet afgeschreven en geactiveerd wordt volgens de Wet IB en de Vpb. In hoofdstuk 3 wordt hier verder op ingegaan.

² Gerechtshof 's-Hertogenbosch 19 oktober 2017, zaak 16/00275, V-N 2018/4.1.4.

³ Dit voorbeeld moet bezien worden voor de afschaffing van de landbouwregeling die op 1 januari 2018 plaatsvond. De afschaffing van de landbouwregeling zorgt er voor dat alle agrariërs gezien worden als ondernemers voor de btw. Dit houdt in dat over al hun geleverde goederen en diensten btw in rekening worden gebracht, maar dat ze ook alle btw op hun inkoop kunnen aftrekken.

⁴ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 19 oktober 2017, zaak 16/00275, V-N 2018/4.1.4.

⁵ Vergelijk artikel 15, eerste lid, Wet OB in samenhang met artikel 27, tweede lid, Wet OB. Op grond van deze wetsartikelen kan de btw wel in aftrek worden gebracht

voorgesteld om kostbare diensten op dezelfde manier te laten behandelen als investeringsgoederen met als gevolg dat kostbare diensten ook onderworpen zijn aan de herzieningsregels zoals neergelegd in art. 15, lid 4, Wet OB.

Dit onderzoek richt zich op de herzieningsregels met betrekking tot kostbare diensten. Tot op heden geldt de herzieningsbepaling in de Wet OB alleen voor investeringsgoederen, waardoor bijvoorbeeld alleen verbouwingen die leiden tot een nieuw vervaardigd goed worden herzien. De aftrek vindt dan plaats in het eerste jaar, maar het gebruik wordt dan gevolgd voor maximaal tien jaar ingevolge art. 15, lid 4, Wet OB jo art. 13, lid 2, Uitvoeringsbeschikking Wet omzetbelasting 1968 (hierna: Uitv. Besch. Wet OB). Anderzijds geldt dat de herzieningsregels niet van toepassing zijn bij een verbouwing die niet zo ingrijpend is dat deze leidt tot een nieuw vervaardigd goed. Dit heeft als gevolg dat de btw op alle diensten in één keer in aftrek kan worden gebracht, eventueel op basis van het pro rata dat voor het desbetreffende tijdvak of de desbetreffende onroerende zaak geldt ingevolge art. 15, lid 1, Wet OB jo art. 11 Uitv. Besch. Wet OB. Aan het einde van het boekjaar van ingebruikname wordt getoetst of de btw conform het voor het hele jaar geldende gebruik in aftrek is gebracht. Deze werkwijze kan leiden tot fiscale constructies. Hierbij valt te denken aan een ondernemer die een bedrijfspand verbouwt, maar deze verbouwing is niet zodanig dat er sprake is van een nieuw vervaardigd goed. Vervolgens trekt de ondernemer in het eerste jaar alle voorbelasting van de investeringen af. In het tweede jaar wordt het bedrijfspand voor medische doelstellingen gebruikt, waardoor het gebruik wordt vrijgesteld op grond van art. 11, lid 1, onder c Wet OB. Door de leemte in de wet is het voor de ondernemer mogelijk om de gehele btw van de investering af te trekken, om in de volgende jaren geen btw terug te hoeven betalen. Met het voorstel wordt het mogelijk om – net als bij de aankoop van een investeringsgoed – ook de aftrek van de btw te herzien naar gelang het gebruik van dergelijke diensten en om fiscale constructies te voorkomen.

Dat deze wetswijziging geen kleine wijziging is, is in de praktijk al gebleken uit de reacties ingediend door verschillende organisaties tijdens de internetconsultatie. De Vereniging van Accountants en Belastingadviesbureaus (hierna: VLB) acht de invoering van het wetsvoorstel herziening kostbare diensten van groot belang, maar merkt op dat de wetswijziging zorgt voor extra administratielasten voor ondernemers.⁶ Dezelfde mening deelt de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB). Verder is de NOB van mening dat het begrip kostbare diensten onduidelijk is.⁷ Vakstudie Nieuws concludeert dat invoering zorgt voor complexe situaties, bijvoorbeeld een verbouwing op verschillende etages. Per etage kunnen dan meerdere herzieningstermijnen van toepassing zijn, waardoor het bedrijfsleven – en zeker exploitanten van vastgoed – met een aanzienlijke lastenverzwaring te maken krijgt.⁸

Naar aanleiding van het voorgenoemde arrest heeft staatssecretaris Wiebes een nota gestuurd naar de Tweede Kamer waarin staat dat de herziening niet zal worden ingevoerd per 1 januari 2018. In het arrest gaf het gerechtshof namelijk aan dat het invoeren van een wetswijziging vanaf 1 januari 2018 zou leiden tot rechtsonzekerheid voor landbouwbedrijven en tot veel geschillen ter zake van de in de eerste aangifte op te nemen herziening.⁹

⁶ Van den Kerkhof, 'Reactie VLB op wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (afschaffing van de landbouwregeling,' *VLB* 2017.

⁷ Van der Jagt, 'Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', *NOB* 2017.

⁸ *Nota V-N 2017/28.16.*

⁹ *Naar aanleiding van het verslag – Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling 2017*, p. 15.

1.2 Probleemstelling

De gewijzigde herzieningsregeling moet ervoor zorgen dat kostbare diensten onderworpen worden aan herziening. Is deze wijziging van de wet wel in overeenstemming met de Btw-richtlijn en het beginsel van de fiscale neutraliteit en voorkomt de wetswijziging constructies met kostbare diensten?

Mijn probleemstelling luidt:

Is de wijziging in de herzieningsregeling door het toevoegen van het begrip kostbare diensten aan art. 15, lid 4, Wet OB en art. 11-14 Uitv. Besch Wet OB in overeenstemming met art. 187-191 Btw-richtlijn en het fiscale neutraliteitsbeginsel en voorkomt de wetswijziging constructies met kostbare diensten?

Deelvragen

Om tot beantwoording van deze probleemstelling te komen, wordt de hoofdvraag onderverdeeld in deelvragen. De hoofdvraag bestaat uit de volgende deelvragen:

1. Hoe worden kostbare diensten gedefinieerd in de Europese en nationale wetgeving?
2. Wat wordt onder investeringsgoederen verstaan in de Europese en nationale regelgeving?
3. Hoe is de herzieningsregeling geregeld in de Europese en nationale regelgeving?
4. Is de wetswijziging in overeenstemming met het fiscale neutraliteitsbeginsel?
5. Voorkomt de wetswijziging constructies met kostbare diensten?

1.3 Plan van aanpak

Teneinde de probleemstelling van een antwoord te voorzien, begin ik in hoofdstuk 2 met de basisbeginselen van de omzetbelasting. Dit hoofdstuk is tweeledig. In het eerste deel zet ik eerst kort uiteen hoe het Europese recht en het nationale recht zich tot elkaar verhouden, omdat het onderzoek zich richt op de vraag of het wetsvoorstel wel in overeenstemming is met de artikelen 187 tot en met 191 van de Btw-richtlijn. In het tweede deel worden de kernbegrippen van de omzetbelasting uiteengezet. Voor de herzieningsregeling is het namelijk van belang om te weten of een belastingplichtige een ondernemer is en hoe de prestatie van de belastingplichtige moet worden gekwalificeerd, als een levering van een goed of het verrichten van een dienst, en het recht op aftrek van voorbelasting. Immers, alleen ondernemers hebben recht op aftrek. Mocht er vervolgens sprake zijn van een investeringsgoed, dan dient deze voorts te worden betrokken in de herzieningsregeling. Deze herzieningsregeling is daarbij een correctiemechanisme van het recht op aftrek.

Uit de probleemstelling is op te maken dat het van belang is een onderscheid te maken tussen investeringsgoederen en kostbare diensten, omdat momenteel alleen het gebruik van investeringsgoederen door een ondernemer wordt herzien. Het wetsvoorstel moet daar verandering in brengen door ook kostbare diensten te betrekken in de herzieningsregeling. In hoofdstuk 3 worden dan ook de begrippen kostbare diensten en investeringsgoederen nader uitgelegd. Daarbij worden investeringsgoederen in Europees en nationaal perspectief geplaatst, omdat het begrip investeringsgoederen door het HvJ EG is ingevuld, maar de vraag is of de nationale wetgever hierin mee is gegaan. Daarmee worden deelvragen 1 en 2 beantwoord.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 de herzieningsregeling volgens de Btw-richtlijn en de Wet OB uitgelegd. Volgens het wetsvoorstel dienen kostbare diensten namelijk ook in de herzieningsregeling te worden betrokken. In dit hoofdstuk wordt de werking van de herzieningsregeling uitgewerkt op grond van de Btw-richtlijn en de Wet OB. Daarnaast wordt bekeken of de herzieningsbepalingen in de Wet OB in overeenstemming zijn met de herzieningsbepalingen uit de Btw-richtlijn. In dit hoofdstuk wordt deelvraag 3 beantwoord.

In hoofdstuk 5 wordt getoetst of het wetsvoorstel in overeenstemming is met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel, omdat een van de doelstellingen voor het invoeren van het wetsvoorstel is om investeringsgoederen en kostbare diensten gelijk te trekken, zodat ondernemers fiscaal neutraal worden behandeld. Het moet bijvoorbeeld niet uitmaken of een verbouwing heeft geleid tot een nieuw vervaardigd goed of niet. Beide verbouwingen worden na de invoering van het wetsvoorstel onderworpen aan de herzieningsregeling. Daarnaast lijkt het rechtszekerheidsbeginsel in het geding te zijn indien het wetsvoorstel zou worden ingevoerd. In het wetsvoorstel is namelijk geen toelichting gegeven wat onder het begrip kostbare dienst valt. Om die reden wordt ook het rechtszekerheidsbeginsel behandeld.

Hoofdstuk 6 ziet op de andere doelstelling, namelijk het voorkomen van constructies met kostbare diensten. Doordat de herziening niet geldt voor kostbare diensten gebruiken ondernemers de leemte in de Wet OB om btw-voordeel te behalen. De staatssecretaris van Financiën heeft daarnaast opgemerkt dat fiscale constructies bestreden kunnen worden met het leerstuk misbruik van recht. Om die reden wordt in dit hoofdstuk ook het leerstuk besproken en de toepassing daarvan bij de omzetbelasting. Het leerstuk is namelijk door de rechtspraak ontstaan en niet in de Wet OB bepaald.

Hoofdstukken 2 tot en met 6 worden overigens alle afgesloten met een tussenconclusie. Tot slot is in hoofdstuk 7 de eindconclusie van dit onderzoek opgenomen, waarin de probleemstelling wordt beantwoord.

Hoofdstuk 2 De basisbeginselen van de Wet OB

2.1 Inleiding

De huidige Wet OB is gebaseerd op de Btw-richtlijn die voor verschillende Europese landen de basis vormt voor hun nationale btw-wetgeving. De btw heeft als kenmerk dat het een indirecte verbruiksbelasting is. De btw wordt namelijk geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, die door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht op grond van art. 1 Wet OB. Vervolgens wordt de btw op de geleverde goederen en/of diensten voldaan door degene die deze ingekochte goederen en/of diensten verbruikt. De ondernemer die de btw hierop verschuldigd is en die deze goederen voor belaste prestaties verbruikt, heeft recht op aftrek van voorbelasting op grond van art. 2 jo art. 15 Wet OB.

Voor de heffing van de omzetbelasting zijn twee verschillende stelsels van heffing mogelijk.¹⁰ Ten eerste kan gebruik worden gemaakt van een eenmalige heffing. Hierbij wordt over een bepaalde dienst slechts op één meetpunt belasting geheven. Dit kan bijvoorbeeld een fabrikantenbelasting, een groothandelsbelasting of een kleinhandelsbelasting zijn. Bijvoorbeeld: de melkboer in paragraaf 1.1 levert melk aan een groothandel. De groothandel levert aan de supermarkt. Vervolgens koopt de consument de melk in de supermarkt. Bij een fabrikantenbelasting wordt de fabrikant belast met btw over zijn leveringen. In dit voorbeeld is dat de melkboer, want de overige schakels in de keten betaalden geen fabrikantenbelasting over hun leveringen. Dit is hetzelfde als de groothandelsbelasting die is ingevoerd in een land, waarbij geldt dat de verkoop door de groothandel belast is met btw. De supermarkt wordt belast als de kleinhandelsbelasting geldt in een land.¹¹ De producent berekent in dit systeem de omzetbelasting in zijn prijzen door, zodat de btw uiteindelijk toch op het verbruik door de consument komt te rusten.

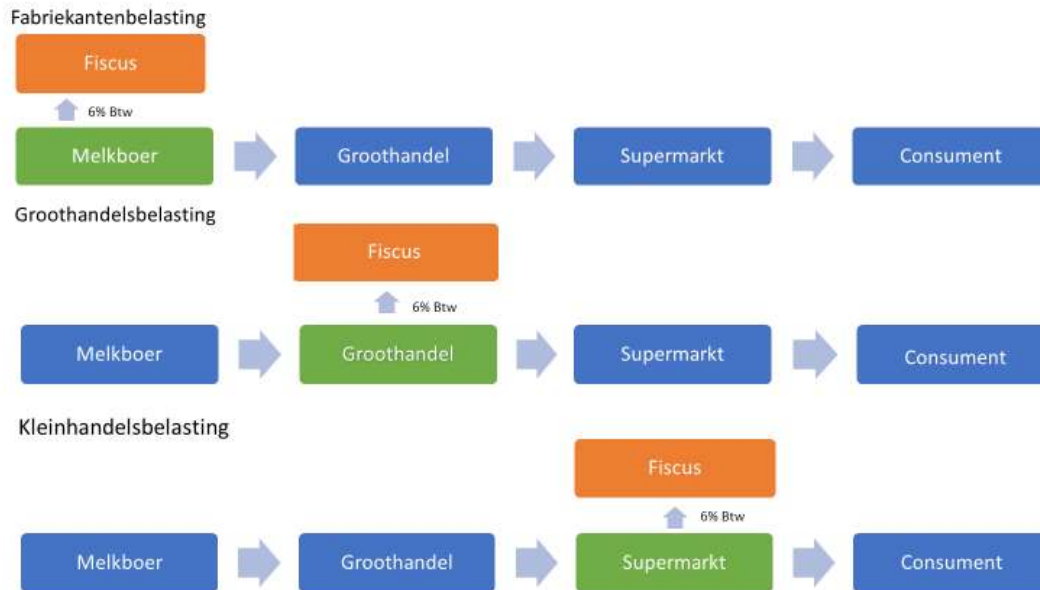
Ten tweede kan gebruik worden gemaakt van een meermalige heffing. In de Europese Unie (hierna: EU) is deze methode gebruikelijk. Dit systeem houdt in dat in elke schakel van de productie- en distributieketen omzetbelasting in rekening wordt gebracht aan de afnemer. Om cumulatie van omzetbelasting te voorkomen, mogen ondernemers de voorbelasting op de afgenomen diensten of goederen aftrekken.¹² Op deze manier wordt slechts omzetbelasting betaald over het eindproduct. In beginsel mogen ondernemers voorbelasting op ingekochte goederen en/of diensten in aftrek brengen op het moment dat de belasting aan de ondernemers in rekening wordt gebracht op grond van art. 15, lid 1, Wet OB. Tenzij het gaat om investeringsgoederen, want dan zijn de herzieningsregels van toepassing. Deze herzieningsregels zorgen ervoor dat goederen voor een bepaalde periode (respectievelijk tien jaar voor onroerende zaken en vijf jaar voor roerende zaken) gevolgd worden. De voorbelasting die ondernemers hebben afgetrokken aan het begin van de ingebruikname wordt dan gecorrigeerd met het werkelijke gebruik aan het einde van het boekjaar op grond van art. 15, lid 4, Wet OB jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB.

Ter illustratie worden de verschillende vormen van een eenmalige heffing systematisch weergegeven. De groene balk geeft aan in welke schakel de omzetbelasting wordt geheven. De pijlen geven aan hoe de leveringen verlopen.

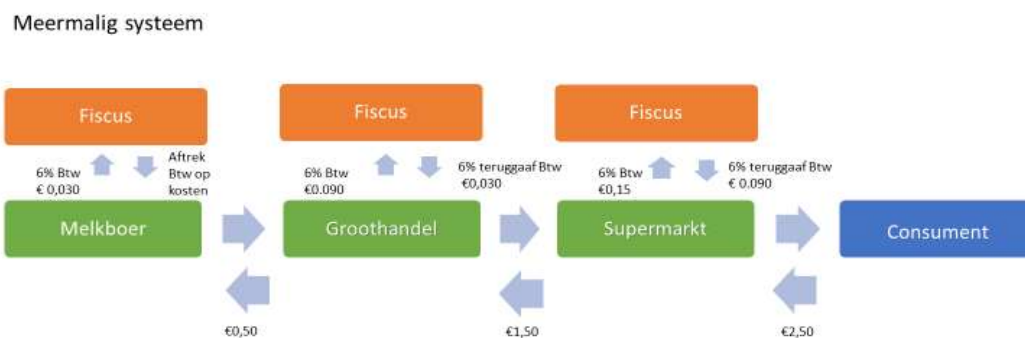
¹⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 2.2.

¹¹ De Blicq e.a. 2012, par.1.1.

¹² Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 2.3.



In het meermalige systeem wordt uiteindelijk de consument belast met btw. Bij de overige schakels wordt weliswaar btw op de ingekochte goederen en diensten geheven, maar zij mogen de btw aftrekken. Systematisch kan het meermalige systeem dan als volgt worden weergegeven:



In de volgende paragrafen van dit hoofdstuk worden de basisbeginselen van de omzetbelasting uiteengezet. In paragraaf 2.2 wordt beschreven hoe de verhouding is tussen de Europese en nationale omzetbelasting. Daarna wordt in paragraaf 2.3 kort ingegaan op de kernbegrippen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw). Tot slot wordt afgesloten met tussenconclusie in paragraaf 2.4.

2.2 Verhouding tussen de Europese en nationale omzetbelasting

2.2.1 Inleiding

Een van de onderdelen in dit onderzoek is een vergelijking tussen de Btw-richtlijn en de Wet OB. Daarom wordt in deze paragraaf uiteengezet wat de verhouding is tussen de Europese en nationale wetgeving met betrekking tot de omzetbelasting. De EU streeft naar een bepaalde mate van uniformiteit in de wetten van alle EU-lidstaten, om zo vrije handel te faciliteren en burgers binnen de EU te beschermen. Deze doelstelling wordt ook in de wet genoemd, namelijk in art. 4 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Een van de middelen die de EU gebruikt om aan de bovenstaande doelstellingen te voldoen, is de Btw-richtlijn, omdat het te bereiken doel hierin verbindend is voor de lidstaten. Ook voor Nederland geldt dat het resultaat verbindend is, waardoor de Wet OB gebaseerd is op de Btw-richtlijn. Het EU-recht krijgt extra kracht, doordat het Hof van Justitie (hierna: HvJ EU¹³) in de zaken Van Gend en Loos en Costa/ENEL bepaalde dat het EU-recht directe werking en voorrang heeft op het nationaal recht. Deze uitspraken van het HvJ EU hebben tot gevolg dat ondernemers bij afwijking tussen de Wet OB en de Btw-richtlijn de voor hen meest voordelige btw-positie kunnen kiezen.

2.2.2 Verhouding Btw-richtlijn en de Wet OB

Richtlijnen, waaronder de Btw-richtlijn, zijn verbindend voor de lidstaten ten aanzien van het te bereiken doel. De Btw-richtlijn is ontstaan met als uiteindelijke doel de bevordering van de interne markt.¹⁴ Lidstaten mogen zelf hun vorm en middelen kiezen om dit resultaat te bereiken. Uit het voorgaande volgt dat de lidstaten deze richtlijnen niet letterlijk in een nationale wet hoeven te verwerken. Een lidstaat moet binnen de implementatietermijn een richtlijn omzetten naar het nationale recht. In het geval van de omzetbelasting heeft de nationale wetgever de Btw-richtlijn moeten omzetten naar de Wet OB. Hierdoor bereikt de werking van de Btw-richtlijn naast lidstaten ook de (rechts)personen die zich beroepen op de bepalingen uit de Btw-richtlijn, ook als de richtlijn niet (volledig) of niet (volledig) juist is omgezet.¹⁵

Een lidstaat is slechts gebonden aan de richtlijn ten aanzien van het te bereiken resultaat. Dit heeft tot gevolg dat een richtlijn vaak niet letterlijk in de nationale wetgeving wordt verwerkt. Ook op het gebied van de btw wordt regelmatig een bepaling uit de Btw-richtlijn niet richtlijnconform geïmplementeerd in de nationale wetgeving, terwijl de doelstelling van de Btw-richtlijn is dat de lidstaten ten volle uitvoering geven aan de uit de richtlijn voortvloeiende verplichtingen. Als gevolg hiervan dienen nationale bepalingen, zelfs wanneer de formulering hiervan afwijkend is, richtlijnconform te worden uitgelegd. Dit wordt ook wel aangeduid als het kameleon-effect.^{16 17} Bestaat er twijfel over de uitleg van een richtlijnbeepaling, dan kan de nationale rechter prejudiciële vragen stellen aan het HvJ EU.

¹³ Of HvJ EG, dit is afhankelijk van de datum van de uitspraak.

¹⁴ Zie daarvoor de Zesde Btw-richtlijn.

¹⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 3.4.2.1.

¹⁶ HR 16 mei 1984, zaak 22 246, *BNB* 1984/212, m.nt Ploeger.

¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 3.4.2.3.

Richtlijnconforme interpretatie is alleen mogelijk als de wet en de richtlijn niet uitdrukkelijk met elkaar in strijd zijn. Wanneer dit wel het geval is, dan kunnen particulieren en/of ondernemers zich rechtstreeks beroepen op de richtlijnbevestigingen, mits wordt voldaan aan een aantal voorwaarden. Andersom kunnen ondernemers en/of particulieren zich beroepen op de nationale wetgeving als deze gunstiger is dan de richtlijn, omdat de richtlijn alleen verplichtingen oplegt aan lidstaten. Kort gezegd, ondernemers en/of particulieren hebben een keuzemogelijkheid als de nationale wetgeving niet conform de richtlijn is. Zij kunnen dan kiezen voor de gunstigste regelgeving.¹⁸

2.3 Kernbegrippen in de btw

2.3.1 Inleiding

Enkele begrippen spelen een belangrijke rol in het kader van de herziening in de btw, namelijk de definitie van ondernemer, prestaties en het recht op aftrek. Immers, alleen ondernemers die belaste prestaties verrichten, hebben recht op aftrek van btw. In de volgende paragrafen volgt een toelichting met betrekking tot deze kernbegrippen.

2.3.2 Ondernemer

Art. 1, sub a, Wet OB¹⁹ bepaalt dat de omzetbelasting alleen door ondernemers wordt geheven over hun geleverde goederen of diensten. Aangezien de omzetbelasting een verbruiksbelasting is, hebben ondernemers op basis van art. 2 jo art. 15 Wet OB in beginsel recht op aftrek van de voorbelasting. Situaties waarbij ondernemers geen recht op aftrek hebben ingevolge art. 15 Wet OB worden in dit onderzoek niet besproken.

2.3.3 Prestaties

Ondernemers zijn btw verschuldigd over intracommunautaire verwervingen, invoer van goederen en door hen verrichte leveringen van goederen en diensten.²⁰ Ondernemers dienen hun prestaties te verdelen in een levering van een goed of het verrichten van een dienst. Dit onderscheid is namelijk van belang voor onder andere de bepaling van de plaats waar de prestaties worden verricht. Daarnaast kan de kwalificatie invloed hebben op het tijdstip van de prestatie. Tevens kan gedacht worden aan de toepassing van het tarief en van de vrijstellingsbepalingen. De vrijstellingen uit art. 11 Wet OB zien namelijk vooral toe op diensten.²¹ In art. 3 Wet OB wordt bepaald wanneer er sprake is van een levering van een goed. Dit is het geval als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken wordt overgedragen. Diensten daarentegen worden in art. 4 Wet OB beschreven als prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van art. 3 Wet OB. Kort gezegd, ondernemers verrichten een dienst als de prestatie niet onder levering van een goed valt in de zin van art. 3 Wet OB.

¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 3.4.2.3.

¹⁹ Art. 2 lid 1 onder a en c Btw-richtlijn.

²⁰ Art. 1 Wet OB.

²¹ Becks & Van der Laan, ndfr commentaar bij art. 4 Wet OB 1968, onderdeel 3.3.1.

2.3.4 Recht op aftrek van voorbelasting

Het recht op aftrek van voorbelasting is het recht van ondernemers om hun btw op ingekochte goederen en/of diensten in aftrek te brengen, zodat de btw geen invloed heeft op hun bedrijfsvoering. Dit recht past in het stelsel van de btw, omdat verbruikers van ingekochte goederen en/of diensten uiteindelijk de btw moeten betalen. Daarnaast zorgt het recht op aftrek voor een 'volstrekt neutrale belasting van alle economische activiteiten'.²² Hierdoor wordt concurrentievervalsing tussen ondernemers voorkomen.

De wettelijke basis is geregeld in art. 2 jo art. 15 Wet OB. Blijkens deze wetsartikelen moet er sprake zijn van een met btw belaste prestatie. Indien daaraan is voldaan, moet voor de aan de ondernemer geleverde goederen en verleende diensten en door de ondernemer verrichte intracommunautaire verwervingen een factuur worden opgemaakt conform art. 34c e.v. Wet OB.²³ Daarnaast moet een levering van een goed of een dienst *aan* de ondernemers zijn verricht of zijn verleend en de belasting moet *aan* de ondernemers in rekening zijn gebracht. De ondernemers moeten de goederen en diensten bezigen in het kader van hun ondernemingen.²⁴ Dit laatste vereiste leidt alleen tot aftrek als ondernemers hun ingekochte goederen of diensten gebruiken voor met btw belaste prestaties. Als namelijk de ingekochte goederen of diensten gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties, dan mogen ondernemers de btw niet in aftrek brengen. Echter, niet altijd gebruiken ondernemers hun ingekochte goederen en/of diensten uitsluitend voor belaste prestaties of voor prestaties die uitsluitend vrijgesteld zijn. Deze ondernemers gebruiken zowel hun ingekochte goederen en/of diensten voor belast als vrijgesteld gebruik, ook wel gemengd gebruik genoemd. In deze situatie worden splitsingsregels gebruikt, omdat in Nederland het recht op aftrek van voorbelasting zoveel mogelijk moet aansluiten bij het gebruik van de goederen (belast of vrijgesteld).

Een van deze splitsingsregels is de pro-ratamethode. Deze methode houdt in dat de ondernemer de ingekochte goederen en/of diensten die gebruikt worden voor economische handelingen dient te splitsen tussen belaste (op grond van art. 15 Wet OB) en vrijgestelde handelingen (ingevolge art. 11 Wet OB). Daarbij wordt uitgegaan van pro-rata op basis van de omzetverhouding art. 15, lid 6, Wet OB en artikel 11-14a Uitv. Besch. Wet OB. Het aftrekbare bedrag is de uitkomst van de volgende breuk: op de plaats van de teller komt de omzet van handelingen die wel recht op aftrek geven en op de plaats van de noemer komt de totale omzet. In uitzonderlijke gevallen wordt de pro-ratamethode vervangen door het werkelijke gebruik. Dit is geregeld in art. 11, lid 1, Uitv. Besch. Wet OB. Degene die zich beroept op het werkelijke gebruik dient aannemelijk te maken dat dit werkelijke gebruik van de goederen of diensten niet overeenstemt met het op basis van de omzetten berekende aftrekpercentage.

2.4 Tussenconclusie

Lidstaten van de EU gebruiken de methode van de meermalige heffing. In dit systeem wordt in elke schakel van de productie- en distributieketen omzetbelasting in rekening gebracht aan de afnemer. Om cumulatie van omzetbelasting te voorkomen mogen ondernemers de voorbelasting op de afgenomen diensten of goederen aftrekken op grond van art. 15 Wet OB. Indien een ondernemer de goederen en/of diensten gemengd gebruikt, dan geldt de pro-ratamethode. Een ondernemer heeft in beginsel recht op aftrek van voorbelasting op het moment dat de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht, dan wel op het tijdstip waarop de belasting is verschuldigd ingevolge art. 15, lid 1, Wet OB. Dit is anders als het gaat om investeringsgoederen. In dat geval zijn de

²² HvJ EG 1 april 2004, zaak C-90/02 (*Bockemühl*), V-N 2004/20.18.

²³ De Btw-richtlijn bepaald dat het recht van voorbelasting naast een factuur waarop de btw in rekening is gebracht ook kan ontstaan doordat de belastingplichtige btw verschuldigd is. Blijkens art. 168, onderdelen a tot en met e Btw-richtlijn (en art. 15, lid 1, onderdelen a tot en met c Wet OB).

²⁴ Braun 2002, par. 6.1.

herzieningsregels van toepassing op grond van art. 15, lid 4, Wet OB jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB. Goederen worden dan voor een bepaalde periode (respectievelijk tien jaar voor onroerende zaken en vijf jaar voor roerende zaken) gevolgd. Indien het werkelijke gebruik aan het einde van het boekjaar afwijkt van de afgetrokken btw op ingekochte goederen en/of diensten aan het begin van de ingebruikname, dan wordt dit gecorrigeerd naar het werkelijke gebruik.

De Nederlandse wetgever heeft dit recht moeten baseren op de Btw-richtlijn, in dit geval art. 167 Btw-richtlijn. Richtlijnen zijn namelijk verbindend voor de lidstaten ten aanzien van het te bereiken doel. Lidstaten mogen echter zelf hun vorm en middelen kiezen om het resultaat te bereiken. In veel voorkomende gevallen heeft een lidstaat een bepaling in de nationale wet onjuist geïmplementeerd of niet gewijzigd conform de richtlijn, waardoor de nationale bepalingen dan niet meer richtlijnconform zijn. Alsnog dienen deze bepalingen dan richtlijnconform te worden uitgelegd, mits de wet en de richtlijn niet uitdrukkelijk met elkaar in strijd zijn. Als de wet en de richtlijn strijdig met elkaar zijn, dan kunnen particulieren en/of ondernemers zich rechtstreeks beroepen op de richtlijnbevestigingen.

Hoofdstuk 3 Theoretisch kader

3.1 Inleiding

In 2017 beoogde het ministerie van Financiën de herzieningsbepaling in de Wet OB te wijzigen, zodat naast investeringsgoederen ook de te heffen btw met betrekking tot kostbare diensten zou worden herzien.²⁵ In mei 2017 kwam de staatssecretaris van Financiën met het concept toekomstige wetgeving. In dat concept worden art. 13 en 14 Uitv. Besch. Wet OB gewijzigd.²⁶ Als het ware worden naast onroerende zaken ook diensten in de herzieningsregels opgenomen.

In het concept formuleert het ministerie van Financiën alleen het begrip kostbare diensten en laat het begrip aansluiten op de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB) en de Vennootschapsbelasting (hierna: Vpb). Volgens het ministerie moet onder kostbare diensten worden verstaan: (investerings)diensten die voor een ondernemer worden verricht en door die ondernemer over langere tijd binnen zijn onderneming worden gebruikt. Deze diensten worden doorgaans op de balans geactiveerd en over meerdere jaren afgeschreven. Daardoor vertonen deze diensten dezelfde kenmerken als investeringsgoederen binnen de onderneming.²⁷

Het ministerie van Financiën voorziet in het concept naast het formuleren van het begrip echter niet in een duidelijke toelichting over het begrip kostbare diensten. Daarom zal ik in paragraaf 3.1.2 ingaan op de vraag wanneer een dienst geactiveerd en afgeschreven dient te worden. Daarbij wordt een koppeling gemaakt met de Wet IB en de Vpb. Vandaaruit wordt in paragraaf 3.2 uiteindelijk het begrip kostbare dienst behandeld.

3.1.2 Kostbare diensten omschreven in het wetsvoorstel

Zoals aangegeven in de inleiding wordt in het wetsvoorstel Wet OB en de Uitv. Besch. Wet OB een definitie gegeven wanneer er sprake is van een kostbare dienst. Echter, het ministerie van Financiën laat zich er in het wetsvoorstel niet over uit wanneer een dienst geactiveerd en afgeschreven dient te worden. Voor dit antwoord moet de Wet IB en de Vpb geraadpleegd worden in samenhang met toepasselijke jurisprudentie.

De Hoge Raad (hierna: HR) oordeelde op 12 april 1989²⁸ wanneer leveringen van goederen volgens de herzieningsregeling worden geactiveerd en afgeschreven. Daarbij maakte de HR een koppeling met de Wet IB en de Vpb. In de noot van datzelfde arrest vat De Boer samen wat de HR besloot. Volgens de HR zijn er twee categorieën kosten, namelijk de verbeteringskosten en de onderhoudskosten. Indien de kosten aan te merken zijn als een verbetering ten opzichte van het bedrijfsmiddel in oorspronkelijke staat, dan worden de kosten geactiveerd en afgeschreven. Als een bedrijfsmiddel in zijn geheel wordt verbeterd, dan geldt een verhoging van de totale afschrijving, zo nodig onder herziening van levensduur en residuwaarde. Gaat het om een zelfstandig onderdeel, dan wordt hierop apart afgeschreven. Wanneer er objectief bezien sprake is van onderhoud, dan behoren de kosten tot de jaarlijkse bedrijfskosten. Tenzij uitzonderingen van toepassing zijn, want dan worden de onderhoudskosten geactiveerd en afgeschreven. De desbetreffende uitzonderingen zijn: als een onderhoud samenhangt met de aanschaffing voor het bedrijf van de ondernemer in

²⁵ Brief van 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216 Herziene tekst herzieningsregels vragen bij internetconsultatie herziening btw kostbare diensten.

²⁶ Concept toekomstige vragen.

²⁷ Brief van 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216 Herziene tekst herzieningsregels vragen bij internetconsultatie herziening btw kostbare diensten.

²⁸ HR 12 april 1989, zaak 24 935, *BNB* 1989/157, m.nt. De Boer.

kwestie of als met het oog op te verwachten (groot) onderhoud extra afschrijvingen hebben plaatsgevonden.²⁹

Uit het voorgaande blijkt dat de begrippen onderhoudskosten en verbeteringskosten van belang zijn. Op de vraag of de redenering van de HR ook van toepassing kan zijn op diensten moet eerst nagegaan worden wanneer er sprake is van onderhoudskosten en van verbeteringskosten. Om deze vraag te beantwoorden, geldt dat de Wet IB en de Vpb geraadpleegd dienen te worden.

In de Wet IB en de Vpb wordt bepaald dat de natuurlijke persoon of rechtspersoon eerst zijn uitgaven dient te splitsen in nieuwe of bestaande bedrijfsmiddelen en/of onroerende zaken.³⁰ Bij nieuwe bedrijfsmiddelen en/of onroerende zaken mogen de uitgaven ten laste van de winst komen door middel van afschrijvingen. Bij uitgaven voor bestaande bedrijfsmiddelen is het de vraag of er sprake is van onderhoud of van verbetering.³¹ Een uitgave wordt als onderhoud bestempeld als kosten dienen om een bedrijfsmiddel in bruikbare staat te houden en aldus achteruitgang of verval te voorkomen³² en als kosten dienen om het bedrijfsmiddel in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen.³³ Verbeteringskosten worden omschreven als kosten besteed aan werkzaamheden die dienen om aan een bedrijfsmiddel een wezenlijke verandering aan te brengen, waardoor het naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat.³⁴

Verbeteringskosten kunnen niet direct ten laste van de winst worden gebracht. Dergelijke kosten dienen geactiveerd en toegevoegd te worden aan de boekwaarde van het verbeterde bedrijfsmiddel. Voor zover het mogelijk is om (nog) op dit bedrijfsmiddel af te schrijven, komen de verbeteringskosten in de vorm van jaarlijkse afschrijvingen ten laste van de winst.³⁵ Onderhoudskosten worden in beginsel direct ten laste van de winst gebracht, tenzij het onderhoud deel uitmaakt van een radicale vernieuwing. Men spreekt hiervan als de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Dit moet bezien worden vanuit bouwkundig opzicht. Indien een verbouwing zo radicaal is, dan wordt er geen splitsing gemaakt tussen verbeteringskosten en onderhoudskosten.³⁶

3.2. De term kostbare diensten definiëren

3.2.1 Inleiding

Het begrip kostbare diensten in het wetsvoorstel sluit aan bij de Wet IB en de Vpb. Uit het wetsvoorstel volgt dat er sprake is van een kostbare dienst als de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting een dienst moet activeren of afschrijven. In de Wet OB en in het wetsvoorstel wordt er verder niet op ingegaan wanneer een dienst wordt geactiveerd of wanneer een dienst dient te worden afgeschreven. De HR vat in het arrest van 12 april 1989 samen wanneer bij leveringen van goederen volgens de herzieningsregeling, deze goederen moeten worden geactiveerd en wanneer deze afgeschreven dienen te worden. Bezien moet worden of dit arrest gebruikt kan worden, aangezien de zaak betrekking heeft op een levering van goederen. Naast de vraag of het arrest wel van toepassing kan zijn op de huidige definitie van kostbare diensten in het wetsvoorstel, moet nog bekeken worden of het begrip kostbare diensten beter kan aansluiten bij het begrip investeringsgoederen of andere alternatieven dan bij de begrippen uit de Wet IB/Vpb. In de volgende paragrafen wordt op deze vraag verder ingegaan. In paragraaf 3.2.2 komt de

²⁹ Kusters & Tielemans, *BtwBrief* 2017/56.

³⁰ Art. 2.25, 3.30 en 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001 jo art. 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

³¹ Bruijsten & Doornebal, *WFR* 2013/1212.

³² HR 31 maart 1990, zaak 26 445, *BNB* 1990/155.

³³ HR 30 juni 1999, zaak 34 463, *BNB* 1999/357, r.o.3.2.

³⁴ HR 28 mei 2004, zaak 38 978, *BNB* 2004/292, r.o. 3.3.

³⁵ Bruijsten & Doornebal, *WFR* 2013/1212.

³⁶ HR 30 juni 1999, zaak 34 463, *BNB* 1999/357, r.o. 3.2.

aansluiting van de term kostbare diensten bij de termen uit de Wet IB/Vpb aan bod. Vervolgens komt in paragraaf 3.2.3 de aansluiting bij de definitie investeringsgoederen in de btw naar voren. In paragraaf 3.2.4 wordt nog gekeken naar andere alternatieven.

3.2.2 De aansluiting van de term kostbare diensten bij de termen uit de Wet IB/Vpb

Vale Viga meent dat de aansluiting van het begrip kostbare diensten bij de Wet IB en de Vpb een goed begin is. Volgens hem wordt de inhoud van het 'kenmerken-van-een-investeringsgoedcriterium' uit art. 190 Btw-richtlijn duidelijker. Bovendien is het afschrijvingscriterium van de Wet IB en de Vpb goed te hanteren, omdat een ondernemer jaarlijks voor de Wet IB en de Vpb een balans moet opmaken. Dezelfde balans kan vervolgens ook door de ondernemer gebruikt worden om zijn geactiveerde (kostbare) diensten te volgen. Echter, Vale Viga merkt op dat de Vpb en de Wet IB gebaseerd zijn op het beginsel van goed koopmansgebruik, terwijl dit beginsel niet van toepassing is op de btw.³⁷ Vervolgens sluit hij af met de vraag wanneer een kostbare dienst op de balans dient te worden geactiveerd. Het antwoord op deze vraag kan wellicht op basis van de voorgaande uitspraak van de HR beantwoord worden. In deze zaak zoekt de HR aansluiting bij de Wet IB en de Vpb over de vraag wanneer een levering van een goed geactiveerd en afgeschreven dient te worden, als deze goederen onder de herzieningsbepalingen vallen. De HR gebruikt de begrippen verbeteringskosten en onderhoudskosten. Doorgaans worden deze begrippen uitsluitend gebruikt in de Wet IB en de Vpb.

De aansluiting bij de Wet IB en Vpb is in principe voor de hand liggend. Er zijn namelijk overeenkomsten te vinden tussen de Wet IB en de Vpb. Te denken valt aan de situatie waarin een onroerend goed³⁸ wordt verbouwd. Voor de Wet OB geldt dat de btw verschuldigd is op het moment van eerste ingebruikname of uiterlijk twee jaar na dat tijdstip conform art. 11, lid 1, onder a, sub 1, Wet OB. Als de levering van het onroerende goed plaatsvindt na de twee jaar van eerste ingebruikname, dan geldt een vrijstelling ingevolge art. 11 lid 1, onder a, Wet OB. Dit is anders als een verbouwing van een bestaand onroerend goed leidt tot een nieuw vervaardigd goed. In dat geval wordt het onroerend goed belast met btw, omdat de verbouwing fictief heeft geleid tot nieuw onroerend goed op grond van art. 11, lid 3, onder b, Wet OB. Deze redenering is ook terug te vinden in de Wet IB en de Vpb, waarbij onderhoudskosten bij radicale vernieuwingen worden geactiveerd en afgeschreven ten laste van de winst. Daarnaast impliceren verbeteringskosten al enige duurzaamheid en daarom moeten deze kosten geactiveerd worden.³⁹

In de praktijk kan de koppeling van de begrippen voor ondernemers eenvoudiger zijn, omdat er al een balans is met betrekking tot de bedrijfsmiddelen.⁴⁰ Echter, in de Wet IB en de Vpb gelden enkele afbakeningsproblemen ten aanzien van onderhoudskosten die in bepaalde situaties wel geactiveerd moeten worden en verbeteringskosten die mogelijkerwijs wel direct ten laste van het resultaat kunnen komen.⁴¹ Dat onderscheid is niet in alle gevallen duidelijk en leidt bijvoorbeeld tot discussies over de vraag of een ingekochte dienst onderhoud betreft of een verbetering van een onroerende zaak. Met deze definitie importeren we deze problematiek voor de aftrek en herziening van btw.⁴²

³⁷ Muller, 'Herziening op kostbare diensten: goed koopmansgebruik in de btw,' Taxlive 2017, taxlive.nl.

³⁸ Voor deze thesis is het ook belangrijk om op te merken dat het begrip 'onroerende zaak' in de Wet IB en de Vpb aansluit met het begrip in art. 3:3 van het Burgerlijk Wetboek. Het begrip is minder ruim dan het begrip 'onroerend goed' in de Wet OB ingevolge art. 1, letter a. Om deze reden zal ik het begrip onroerend goed hanteren. Daarnaast zal ik het begrip beschreven in par. 3.2. niet gebruiken. Omdat naar mijn mening de aansluiting met de begrippen uit de Wet IB en de Vpb meer nadelen heeft dan voordelen voor de ondernemers. Bovendien verschillen de Wet IB en de Vpb veel met de Wet OB.

³⁹ Ketner & Merckx, *WFR* 2013/1539.

⁴⁰ Muller, 'Herziening op kostbare diensten: goed koopmansgebruik in de btw,' Taxlive 2017, taxlive.nl.

⁴¹ Bruijsten & Doornebal, *WFR* 2013/1212.

⁴² Van der Paardt, *WPNR* 2017/157.

Daar komt bij dat in de Wet OB ook weer andere situaties voorkomen, waardoor de koppeling met de Wet IB en Vpb voor de ondernemer niet eenvoudiger wordt. Dit kan zelfs leiden tot meer arbitraire gevallen en de daarmee van toepassing zijnde jurisprudentie. De NOB meent dat het afschrijvingsbegrip in de directe belastingen veelal ruimer is dan waar de Btw-richtlijn in art. 190 op doelt. Niet elke te activeren dienst heeft namelijk de kenmerken die doorgaans aan investeringsdiensten worden toegeschreven. Anderzijds zijn er eveneens kosten waar de Btw-richtlijn wel op lijkt te doelen, maar waarop voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting in beginsel niet mag worden afgeschreven. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een pand met grond, dat buiten de dienstensfeer wordt gebruikt. Op het pand en de grond mag niet worden afgeschreven volgens de Wet IB, maar voor de btw moet het pand en de grond herzien worden. Ook zorgt de koppeling met de Wet IB en de Vpb er volgens de NOB voor dat ieder (duurzaam) bedrijfsmiddel met een aanschafprijs van € 450,- of meer voor de herzieningsregels in aanmerking moet worden genomen. Dit heeft tot gevolg dat kleine investeringen en aanpassingen worden belast, waardoor juist de eenvoudigheid voor ondernemers tenietgaat. Daarnaast zijn de regels in de Wet IB en de Vpb gebaseerd op het beginsel van goed koopmansgebruik. Dit beginsel geeft normen aan ondernemers om hun belastbare winst van een onderneming te bepalen conform art. 3.25 Wet IB jo art. 8 Vpb.⁴³ De Wet OB heeft derhalve een andere grondslag, namelijk de subjectieve maatstaf. Dit betekent dat niet de werkelijke waarde van de prestatie doorslaggevend is, maar de prijs die in het concrete geval in rekening wordt gebracht.⁴⁴

3.2.3 De aansluiting van de term kostbare diensten bij de term investeringsgoederen

Een veel betere oplossing is mijns inziens om aan te sluiten bij de mening van het Register Belastingadviseurs, dat als optie stelt om het begrip kostbare diensten volledig aan te laten sluiten bij het begrip investeringsgoederen, zoals omschreven in art. 190 Btw-richtlijn en met de daarmee corresponderende jurisprudentie.⁴⁵ De HR heeft al eens diensten die leiden tot een duurzame waardevermeerdering aangemerkt als investeringsgoederen.⁴⁶ Het voordeel hiervan is dat er een eenduidig begrippenkader wordt gehanteerd dat aansluit bij de bepalingen van de Btw-richtlijn en dat geen verwijzing noodzakelijk is naar de Wet IB en de Vpb. Dit voorstel lijkt mij in overeenstemming met de Btw-richtlijn, omdat art. 190 Btw-richtlijn aangeeft dat diensten vergelijkbaar met investeringsgoederen, als investeringsgoederen mogen worden beschouwd. Een probleem kan zich voordoen bij bepaalde diensten zoals het ter beschikkingstellen van software, omdat dit product wellicht – dankzij technologische ontwikkelingen – minder lang meegaat dan de herzieningsperiode van vijf jaar.⁴⁷ Op dit punt heeft Van Dongen gelijk, want er zit namelijk een verschil tussen goederen en diensten binnen de btw, omdat bijvoorbeeld de duurzaamheid verschilt, waardoor de herzieningsperiode van investeringsgoederen niet naadloos aansluit als de herzieningsperiode ook gaat gelden voor kostbare diensten. Het doel van de herziening is echter de aftrek van btw zo nauwkeurig mogelijk conform het gebruik te corrigeren. Hierdoor staat dus de doelstelling van de herzieningsregeling niet in de weg als de term kostbare diensten aansluit bij de term investeringsgoederen.

3.2.4 Andere alternatieven

Een ander voorstel is om aan te sluiten bij een percentage van de WOZ-waarde, al geldt dit dan wel alleen voor onroerende goederen.⁴⁸ Daarnaast kan de Nederlandse wetgever in de Wet OB verbouwingen aanmerken als vervaardiging. In dit geval is het niet meer vereist dat een goed

⁴³ Rijkers e.a. 2016, par. 5.2.

⁴⁴ Van Hilten, *WFR* 1995/76. Zie ook art. 8 Wet OB.

⁴⁵ Goossens, 'Reactie Register Belastingadviseurs op de internetconsultatie "BTW-herziening betreffende de uitbreiding naar kostbare diensten"', *RB* 2017.

⁴⁶ HR 12 juli 2013, zaak 07/12617bis, *BNB* 2013/208.

⁴⁷ Van Dongen, *BtwBrief* 2006/27.

⁴⁸ Rous & Van Lierop, *WFR* 2018/26, par. 10.

ontstaat dat van tevoren niet bestond.⁴⁹ Met deze bepaling is het bovendien mogelijk de verbouwing die leidt tot terugkeer van het gebouw naar de fase vóór eerste ingebruikname, afhankelijk te stellen van een meetbaar criterium, zoals een percentage van de bouwkosten.^{50 51} Dit alternatief zorgt ervoor dat het onderscheid tussen een grote verbouwing, waarbij sprake is van een vervaardiging van een nieuw onroerend goed of een verbouwing die niet leidt tot een nieuw onroerend goed, niet meer ter discussie staat, omdat de vraag of de verbouwing leidt tot de terugkeer van het onroerend goed naar de fase vóór eerste ingebruikname afhankelijk is van een meetbaar criterium. Echter, deze alternatieven lijken alleen hanteerbaar te zijn voor onroerende goederen. Andere producten als software hebben namelijk geen WOZ-waarde of kunnen niet op basis van hetzelfde meetbare criterium als onroerende goederen worden getoetst. Daarnaast moet er nog een meetbaar criterium worden geïntroduceerd, wat ook weer leidt tot discussies en onduidelijkheden.

3.3 Tussenconclusie

Hoe dient het begrip kostbare diensten uitgelegd te worden?

Het ministerie van Financiën omschrijft het begrip kostbare diensten als volgt:

“Onder deze kostbare diensten worden (investerings)diensten verstaan die aan een ondernemer worden verricht en door die ondernemer over langere tijd binnen zijn onderneming worden gebruikt. Deze diensten worden doorgaans op de balans geactiveerd en over meerdere jaren afgeschreven. Daardoor vertonen deze diensten dezelfde kenmerken als investeringsgoederen binnen de onderneming.”

Het begrip kostbare dienst in het wetsvoorstel sluit aan bij de activering en afschrijving van goederen en diensten zoals geregeld in de Wet IB en de Vpb. In eerste instantie lijkt de aansluiting een logische keuze, want in de Wet IB en de Vpb wordt al langer gebruikgemaakt van de omstandigheden dat goederen en/of diensten met een duurzaam karakter worden geactiveerd en afgeschreven. Daarnaast zou het voor de ondernemers eenvoudiger zijn in de praktijk, omdat een aparte balans voor de Wet OB niet nodig is. Naast voordelen zijn er ook nadelen. Ten eerste zijn er in de Wet IB en de Vpb veel afbakeningsproblemen. Ten tweede zijn de afschrijvingsregels in de Wet IB en Vpb anders dan waar art. 190 Btw-richtlijn op doelt. Ook zorgt de koppeling met de Wet IB en de Vpb ervoor dat kleine investeringen en aanpassingen met een prijs vanaf € 450,- worden belast. Tot slot zijn de regels in de Wet IB en de Vpb gebaseerd op het beginsel van goed koopmansgebruik, terwijl de Wet OB dit beginsel niet kent. Uitgaand van het voorgaande kan er geconcludeerd worden dat er te veel verschil is tussen de Wet IB en de Vpb en de Wet OB, waardoor aansluiting van het begrip kostbare dienst niet gewenst is. Ook andere methoden zoals het begrip kostbare diensten laten aansluiten bij de WOZ-waarde en/of een meetbaar criterium is een mogelijkheid, maar dit is alleen realiseerbaar bij onroerende goederen. Daarnaast moet het meetbaar criterium nog bepaald worden, wat nog voor onduidelijkheden en discussies kan zorgen. Beter kan het begrip aansluiten bij het begrip investeringsgoederen, zoals omschreven in art. 190 Btw-richtlijn en de daarmee corresponderende jurisprudentie.

⁴⁹ Criterium nieuwbouw. In par. 5.2.3. zal ik hier uitgebreider op ingaan.

⁵⁰ In par. 5.2.3. zal ik hier verder op ingaan.

⁵¹ Rous & Van Lierop, *WFR* 2018/26, par. 8.

3.4. Investeringsgoederen

3.4.1 Inleiding

De vorige paragraaf werd afgesloten met de conclusie dat de Nederlandse wetgever beter de definitie van kostbare diensten kan laten aansluiten bij het begrip investeringsgoederen. In deze paragraaf wordt dan ook het begrip investeringsgoederen uiteengezet in zowel het Europese (paragraaf 3.3.2 en paragraaf 3.3.3) als het nationale perspectief (paragraaf 3.3.4). Bij de Europese benadering wordt nog bekeken of er een onderscheid is tussen de betekenis van de investeringsgoederen in de zin van de herzieningsregels en in de zin van de vermogensetikettering.

3.4.2 Europese benadering van investeringsgoederen volgens de herzieningsregels

In de Btw-richtlijn wordt het begrip investeringsgoed niet gedefinieerd. De zaak VNO geeft aan dat het begrip investeringsgoederen⁵² communautair is, waaraan criteria zijn verbonden.⁵³ In deze zaak gaf het HvJ EG de volgende omschrijving: *“Investeringsgoederen zijn goederen die, gebruikt voor bedrijfsdoeleinden zich onderscheiden door hun duurzame aard en hun waarde, en waarvan de aanschaffingskosten normaliter dan ook niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven”*⁵⁴. Hieruit blijkt dat lidstaten een zekere beoordelingsruimte hebben. Volgens art. 189, onder a, Btw-richtlijn dienen lidstaten zelf invulling te geven ten aanzien van de duurzaamheid en het systeem van afschrijving. Sparidis en Bannet menen dat de beoordelingsruimte toch beperkter is geworden door de uitspraak van het HvJ EG in de zaak VNO. Een lidstaat moet namelijk rekening houden met de parameters die het HvJ EG in de zaak VNO heeft gegeven.⁵⁵ Ook Ketner en Merx delen deze mening, maar zij zien deze beperking van de beoordelingsvrijheid niet als een probleem. Zij merken namelijk op dat ook bij andere begrippen, zoals het bouwterrein, de beoordelingsvrijheid van lidstaten is ingeperkt.⁵⁶

3.4.3 Europese benadering van investeringsgoederen volgens de vermogensetikettering

Zoals aangegeven in paragraaf 2.5 hebben alleen ondernemers recht op aftrek van voorbelasting. Daarnaast hebben ondernemers een keuzemogelijkheid om een goed als zakelijk vermogen of als privévermogen te etiketteren, maar dit is anders voor onroerende goederen op grond van art. 168 bis Btw-richtlijn. Als een ondernemer een goed zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden gebruikt, dan mag de ondernemer een goed volledig tot het zakelijk vermogen rekenen.⁵⁷ Indien een ondernemer een goed (deels) als privévermogen etiketteert, heeft hij voor dat gedeelte (dat toerekenbaar is aan het privévermogen) van zijn vermogen geen recht op aftrek van voorbelasting. Hij komt immers niet in de werkingsfeer van de omzetbelasting. Anderzijds zal de ondernemer die een goed etiketteert als zakelijk vermogen wel recht hebben op aftrek van voorbelasting⁵⁸, mits bij de aanschaf vaststaat dat het goed (mede) voor zakelijke doeleinden zal worden aangewend. Is het goed eenmaal op die gronden zakelijk geëtiketteerd, dan kan blijkens de jurisprudentie⁵⁹ het privégebruik mede tot aftrek leiden.⁶⁰

De zaak VNO heeft betrekking op art. 26, lid 1, onder a, Btw-richtlijn. Het HvJ EG bepaalde op basis van het leerstuk van de vermogensetikettering de criteria van de investeringsgoederen in de zin van

⁵² HvJ EG 1 februari 1977, zaak C-51/76 (VNO), r.o. 10 en 11.

⁵³ Sparidis & Bannet, *BtwBrief* 2013/122.

⁵⁴ HvJ EG 1 februari 1977, zaak C-51/76 (VNO), r.o. 12.

⁵⁵ Sparidis & Bannet, *BtwBrief* 2013/122.

⁵⁶ Ketner & Merx, *WFR* 2013/1539.

⁵⁷ HvJ EG 11 juli 1991, zaak C-97/90 (Lennartz), *FED* 1991/647.

⁵⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 12.12.

⁵⁹ HvJ EG 4 oktober 1995, zaak C-291/92 (Ambrecht), *BNB* 1996/62c.

⁶⁰ Van Kesteren & Bijl, *NFR* 2008/2016.

de herzieningsregels. In de zaak *Centralan Property* bevestigde het HvJ EG dat de kenmerken voor investeringsgoederen bij privégebruik in overeenstemming zijn met de herzieningsbepalingen van art. 184 e.v. Btw-richtlijn.⁶¹ De reden daarvan is volgens het HvJ EG dat het niet past, gezien de structuur en de toepassing van de btw, om dezelfde begrippen binnen het btw-systeem verschillend uit te leggen.⁶² Ook de advocaat-generaal (hierna: A-G) Mengozzi⁶³ en het HvJ EG in de zaak *Wollny* zijn van oordeel dat de elementen in de zin van de vermogensetikettering gebruikt kunnen worden voor de definitie van investeringsgoederen in de zin van de herzieningsregels. Beiden beogen namelijk te voorkomen dat de ondernemer een onrechtvaardig economisch voordeel geniet ten opzichte van de eindgebruiker, door hem te dwingen een bedrag te betalen ten belope van de aftrek waarop hij geen recht had. Voorts gaat het erom te verzekeren dat de aftrek van de voorbelasting overeenstemt met de heffing van belasting in een later stadium.⁶⁴ Concreet betekent dit, dat wanneer aanpassingen kwalificeren als een 'investeringsgoed' in relatie tot privégebruik, in beginsel ook sprake is van een 'investeringsgoed' in het licht van de herzieningsbepalingen. Dat zou betekenen dat bij verbouwingen van onroerende goederen, veel eerder dan tot op heden het geval is in de Nederlandse praktijk, herziening aan de orde kan komen. Niet alleen wanneer de verbouwing heeft geleid tot een geheel nieuw vervaardigd onroerend goed, maar ook zodra de verbouwing heeft geleid tot aanpassingen.⁶⁵ Ook in de zaak *X* sluit het HvJ EG met betrekking tot het investeringsgoed in de zin van de vermogensetikettering aan bij de door A-G Kokott geformuleerde kenmerken van duurzaamheid en afschrijving.⁶⁶ Deze kenmerken komen overeen met de kenmerken die het HvJ EG in de zaak *VNLTO* toeschrijft aan een investeringsgoed in de zin van de herzieningsregels.⁶⁷

3.4.4 Europese benadering van investeringsgoederen volgens de pro-rataberekening

In de zaak *Nordania Finans* ging het over de onderneming *Erhvervsfinans* die voertuigen leasete en vrijgestelde financieringsdiensten verrichtte. Deze voertuigen werden aangekocht voor leasing en na afloop van het leasecontract verkocht. De onderneming moest door middel van de pro-ratamethode berekenen voor welk bedrag zij recht heeft op gedeeltelijke aftrek van de btw. *Erhvervsfinans* was van mening dat de voertuigen geen investeringsgoederen zijn in de zin van art. 19, lid 2, van de Zesde richtlijn (tegenwoordig art. 174, lid 2, Btw-richtlijn), omdat de geleasete voertuigen een onderdeel van de bedrijfsactiviteit vormen, en dus moet de omzet van de verkoop van de geleasete voertuigen na beëindiging van de leasecontacten meegenomen worden in de pro-rataberekening. Het HvJ EG was van mening dat onder art. 174, lid 2, Btw-richtlijn met investeringsgoederen wordt bedoeld, alleen goederen die onlosmakelijk verbonden zijn met de economische activiteiten van de onderneming ofwel daarvan een noodzakelijk verlengstuk vormen en daardoor meetellen in de pro-rataverdeelsleutel. Het doel van de pro-ratamethode is namelijk dat deze een afspiegeling is van de bedrijfsuitvoering.⁶⁸ Daarbij kan de verkoop van investeringsgoederen en andere incidenteel uitgevoerde handelingen, die weerspiegeling 'vervalsen'.⁶⁹

Met deze uitleg sloot het HvJ EG niet aan bij het begrip investeringsgoederen zoals gedefinieerd in het VNO-arrest, omdat de waarde en de aanschaffingskosten van goederen die enige duurzaamheid bezitten normaliter niet in de pro-ratabreuk worden meegenomen. In het geval aansluiting wordt gezocht met de definitie van investeringsgoederen in het VNO-arrest wordt geen rekening gehouden

⁶¹ Ketner & Merckx, *WFR* 2013/1539.

⁶² HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/04 (*Centralan Property*), *NTRF* 2006/90, r.o. 55.

⁶³ Conclusie van A-G Mengozzi in de zaak HvJ EG 22 december 2008, zaak 515/07, *NTRF* 2006/1407.

⁶⁴ HvJ EG 14 september 2006, zaak C-72/05 (*Wollny*), *NTRF* 2006/1407, r.o. 35 - 36.

⁶⁵ Hulshof & Cox, *BtwBrief* 2012/11.

⁶⁶ Conclusie van A-G Kokott in de zaak HvJ EG 19 juli 2012, zaak C-334/10, *BNB* 2013/208, r.o. 59.

⁶⁷ HvJ EG 19 juli 2012, zaak C-334/10 (*X*), *V-N* 2012/58.54, r.o. 16.

⁶⁸ HvJ EG 6 maart 2008, zaak C-98/07 (*Nordania Finans*), *V-N* 2008/15.20, r.o. 22.

⁶⁹ HvJ EG 6 maart 2008, zaak C-98/07 (*Nordania Finans*), *V-N* 2008/15.20, m.nt. Redactie Vakstudie nieuws, *V-N* 2008/15.20.

met de goederen die na afloop wel de gewone activiteit van de onderneming vormen.⁷⁰ Dit is dan ook in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Het HvJ EG acht daarnaast de beoordelingsvrijheid van lidstaten om het begrip investeringsgoederen te definiëren niet van toepassing.⁷¹ De Redactie Vakstudie Nieuws is niet overtuigd van de uitleg van het begrip investeringsgoederen in de zaak Nordania Finans en vindt het vreemd dat het begrip investeringsgoederen in de zin van art. 174, lid 2, Btw-richtlijn anders wordt uitgelegd dan investeringsgoederen in de zin van art. 187-189 Btw-richtlijn, omdat het HvJ EG bij de uitleg van investeringsgoederen in de zin van de pro-rataberekening niet de ruimte biedt aan lidstaten om het begrip in te vullen. Daar is bij de uitleg van het begrip investeringsgoederen in de zin van de vermogensetikettering en de herzieningsbepalingen echter wel ruimte voor.⁷²

De EU heeft als een van de gemeenschappelijke doelstellingen het realiseren van een interne markt.⁷³ Dit kan gerealiseerd worden als regelgeving in de lidstaten gelijk is. Desondanks ben ik van mening dat dat met betrekking tot de uitleg van het begrip investeringsgoederen niet altijd mogelijk is. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de conclusie van A-G Kokott⁷⁴ in de zaak X. De A-G geeft in deze zaak aan dat de uitleg van het begrip 'investeringsgoederen' in de zaak alleen van toepassing is op aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen die deels voor privédoeleinden gebruikt worden. Het bovenstaande wordt bevestigd in de zaak Nordania Finans.⁷⁵ Het begrip 'investeringsgoederen' moet volgens het HvJ EG anders worden uitgelegd dan A-G Mengozzi in de zaak VNO concludeert. De doelstelling met betrekking tot de initiële aftrek is namelijk anders dan de herzieningsregeling. Naar mijn mening heeft het HvJ EG hier gelijk in. Derhalve ben ik het dus niet eens met de Redactie Vakstudie Nieuws die meent dat het begrip investeringsgoederen in de gehele btw gelijk moet worden uitgelegd. Dit vind ik onterecht. Ook al streeft de EU naar uniformiteit, de herzieningsbepalingen hebben een ander doel dan de pro-ratamethode. Dit andere doel kan ook worden afgeleid door het onderscheid dat de Btw-richtlijn heeft. Niet voor niets is er namelijk een onderscheid gemaakt tussen de initiële aftrek die valt onder de algemene regels⁷⁶ en de herzieningsbepalingen in de bijzondere regeling.⁷⁷ Daarnaast zou de beoordelingsvrijheid van de lidstaten zijn beperkt bij de invulling van het begrip investeringsgoederen in de zin van de pro-ratamethode. Doordat het HvJ EG niet de parameters gebruikt van de vermogensetikettering en zijn uitspraak niet baseert op grond van art. 187-189 Btw-richtlijn, lijkt mij dat de beoordelingsvrijheid niet ingeperkt is.

Wat betreft de gelijkstelling van investeringsgoederen in de zin van de vermogensetikettering en de herzieningsbepalingen oordeelde het HvJ EG in de zaak *Centralan Property*⁷⁸ dat de uitleg van het begrip investeringsgoederen in de zin van de vermogensetikettering van toepassing is op de herzieningsregels. De A-G Mengozzi merkt op dat het begrip investeringsgoederen zowel in de herziening als de vermogensetikettering dezelfde doeleinden en kenmerken heeft, waardoor de begrippen in essentie hetzelfde zijn. Ook in de literatuur⁷⁹ wordt dit bevestigd. Ik ben het ermee eens dat het begrip investeringsgoederen in de zin van de vermogensetikettering in overeenstemming moet worden toegepast bij de herzieningsregeling, vanwege het feit dat dit niet bezwaarlijk is, met het oog op de doelstellingen van deze bepalingen om het begrip investeringsgoederen gelijk uit te leggen.

⁷⁰ Conclusie van A-G Van Hilten in de zaak HR 30 oktober 2013, zaak 12/05835, *NTR* 2014/431, r.o. 6.14.

⁷¹ HvJ EG 6 maart 2008, zaak C-98/07 (*Nordania Finans*), *V-N* 2008/15.20, r.o. 30 - 34.

⁷² HvJ EG 6 maart 2008, zaak C-98/07 (*Nordania Finans*), *V-N* 2008/15.20 m.nt. Redactie Vakstudie nieuws.

⁷³ Art. 3, jo. art. 4, VWEU en art. 288, jo. art. 110 e.v. VWEU.

⁷⁴ Conclusie van A-G Kokott in de zaak HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-334/10 (X), *BNB* 2013/208, r.o.59.

⁷⁵ HvJ EG 6 maart 2008, zaak C-98/07 (*Nordania Finans*), *V-N* 2008/15.20 r.o. 30 - 34.

⁷⁶ Art. 178 e.v. Btw-richtlijn

⁷⁷ Art. 184 e.v. Btw-richtlijn

⁷⁸ HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/04 (*Centralan Property*), *NTR* 2006/90, r.o. 55

⁷⁹ Zie opmerkingen van Ketner & Merckx, *WFR* 2013/1539 en Hulshof & Cox, *BtwBrief* 2012/11.

Daarnaast vind ik het niet bezwaarlijk dat het HvJ EU het begrip investeringsgoederen invult, terwijl dit in strijd is met de beoordelingsruimte die art. 189 Btw-richtlijn biedt aan de lidstaten. In de zaak VNLTO concludeerde A-G Mengozzi dat het oordeel uit het 'VNO'-arrest van toepassing is op de herzieningsbepalingen, ondanks dat de lidstaten de vrijheid krijgen zelf invulling te geven aan de definitie van het begrip 'investeringsgoederen'.

Ketner en Merx merken echter op dat deze constatering gebaseerd zou kunnen zijn op een "uit de context gehaalde rechtsoverweging" in de zaak Nordania Finans, maar ze voegen hieraan het vermoeden toe dat het HvJ EG daar geen al te groot probleem van zal maken, omdat bijvoorbeeld het begrip bouwterrein ook is ingeperkt.⁸⁰ Het HvJ EU oordeelde in de zaak Woonstichting Maasdriel, waarin het ging over de uitleg van het begrip bouwterrein in de btw. De lidstaten moeten, ondanks de vrijheid van invulling, rekening houden met de doelstelling van artikel 135, lid 1, onderdeel k, van de btw-richtlijn. Daarom moet in het kader van de fiscale neutraliteit "alle onbebouwde terreinen, bestemd als ondergrond voor een opstal onder de definitie van de lidstaat vallen".⁸¹ Deze redenering kan met betrekking tot investeringsgoederen gevonden worden in het Centralan Property-arrest.⁸² In deze thesis bespreek ik de investeringsgoederen in de zin van de herzieningsbepalingen en daarvoor gebruik ik de criteria zoals gegeven in de zaak VNO.

3.4.5 Nationale benadering van investeringsgoederen

De zaak VNO zorgt ervoor dat er criteria gelden om een goed te kwalificeren als investeringsgoed. Na het arrest krijgen lidstaten de vrijheid om deze criteria (duurzaamheid en afschrijving) nader in te vullen. De beoordelingsvrijheid ter zake van deze criteria is echter niet onbeperkt, maar wordt in zoverre begrensd dat investeringsgoederen wezenlijk dienen te verschillen van andere goederen die worden gebruikt bij (het beheer van) de dagelijkse bedrijfsactiviteiten.⁸³ Van deze mogelijkheid heeft de Nederlandse wetgever geen gebruik gemaakt. Opmerkelijk is dat art. 13, lid 1, onderdeel a, Uitv. Besch. Wet OB het heeft over onroerende goederen en niet over investeringsgoederen zoals staat in de Btw-richtlijn. Ik ben echter wel van mening dat de Nederlandse wetgever het begrip investeringsgoederen richtlijnconform heeft geïmplementeerd vanwege het feit dat onroerende goederen als kenmerk hebben duurzaam te zijn.⁸⁴ Daarnaast wordt voor de afschrijving op roerende zaken en onroerende zaken aangesloten bij de criteria die gesteld zijn in art. 187 Btw-richtlijn (art. 13 Uitv. Besch. Wet OB). Dit betekent voor roerende zaken een periode van vijf jaar, waarop wordt afgeschreven en voor onroerende zaken tien jaar. Echter, in de Btw-richtlijn wordt geen duidelijkheid verschaft over de duurzaamheid. De duurzaamheid komt wel bij roerende zaken tot uitdrukking in deze (mogelijkheden tot) meerjarige afschrijving.

3.5 Tussenconclusie

Deelvraag: Wat wordt onder investeringsgoederen verstaan in Europese en nationale regelgeving?

Het begrip 'investeringsgoederen' is een communautair begrip, waardoor de beoordeling in beginsel niet aan de lidstaten wordt overgelaten. Naar het oordeel van het HvJ EG in de zaak VNO dient onder het begrip 'investeringsgoederen' te worden verstaan: "Investeringsgoederen zijn goederen die, gebruikt voor bedrijfsdoeleinden zich onderscheiden door hun duurzame aard en hun waarde, en waarvan de aanschaffingskosten normaliter dan ook niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven". De lidstaten mogen zelf invulling geven met betrekking tot de duurzaamheid en afschrijving, ook al heeft het HvJ EG de beoordelingsvrijheid van lidstaten beperkt door zelf een uitspraak te doen in de zaak VNO. Uit de zaak Centralan Property en A-G

⁸⁰ Ketner & Merx, *WFR* 2013/1539.

⁸¹ HvJ EU 17 januari 2013, zaak C-543/11 (*Woningstichting Maasdriel*), *NTFR* 2013/276, r.o. 30 - 31.

⁸² HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/04 (*Centralan Property*), *NTFR* 2006/90, r.o. 55.

⁸³ HvJ EG 1 februari 1977, zaak C-51/76 (*VNO*), r.o. 17.

⁸⁴ HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00 (*Maierhofer*), *BNB* 2003/123c, r.o. 26 en 27.

Mengozzi in de zaak VNLTO blijkt dat deze definitie ook op de herzieningsbepalingen van toepassing is. Echter, het HvJ EG oordeelde in de zaak Nordania Finans anders voor de pro-ratamethode, omdat de doeleinden anders zijn. Daarnaast voegde het HvJ EG eraan toe dat de lidstaten geen beoordelingsvrijheid hebben.

In mijn optiek is het juist dat het begrip investeringsgoederen niet hetzelfde is voor de pro-ratamethode, gezien de doelstellingen die hierbij moeten worden behaald. Die zijn namelijk anders dan bij de vermogensetikettering en de herzieningsbepalingen.

In de Wet OB wordt gesproken van onroerende goederen en niet van investeringsgoederen. Ik ben echter van mening dat de nationale wetgever hetzelfde bedoelt, vanwege het feit dat onroerende goederen ook duurzaam zijn.

Hoofdstuk 4 De herzieningsregeling

4.1 Algemeen

Het recht op aftrek ontstaat op het moment waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht of wanneer de ondernemer de btw verschuldigd is conform art. 15 Wet OB en art. 184 Btw-richtlijn. Op dat moment zal de ondernemer moeten bepalen of en in hoeverre de ingekochte goederen of diensten worden verbruikt in de ondernemingsfeer. Er zijn echter situaties denkbaar wanneer een goed of dienst niet direct wordt verbruikt. Dit komt bijvoorbeeld voor als de bedrijfsuitoefening nog niet is aangevangen. Het is dan niet duidelijk of de goederen en/of diensten worden gebruikt voor belaste doeleinden, vrijgestelde prestaties of privédoeleinden. Daarnaast zal de herziening vooral van toepassing zijn op ondernemers die gemengde prestaties verrichten. Immers, alleen een ondernemer die de goederen of diensten gebruikt voor belaste prestaties geniet het recht op aftrek van voorbelasting. Ook in deze uitzonderlijke gevallen dient de ondernemer volgens art. 15, lid 4, Wet OB te bepalen of en in hoeverre aftrek van voorbelasting mogelijk is. De ondernemer moet een inschatting maken in hoeverre de goederen en/of diensten voor belaste doeleinden worden verbruikt. Nadat de ondernemer de goederen en/of diensten daadwerkelijk heeft gebruikt, dient de btw-aftrek gecorrigeerd te worden als blijkt dat de ondernemer een verkeerde inschatting heeft gemaakt.⁸⁵ Vanwege de werking van de herziening wordt de herzieningsbepaling ook wel een correctiemiddel genoemd op de initiële aftrek. Het uiteindelijke doel van de herziening is om de btw-aftrek op kosten voor duurzame goederen en diensten aan het daadwerkelijke gebruik van deze goederen en diensten te koppelen, waardoor de precisie van de aftrek en de neutraliteit wordt vergroot. Om deze reden worden bijvoorbeeld investeringsgoederen een aantal jaren gevolgd.⁸⁶

Binnen het recht op aftrek van btw-voorbelasting gelden voor investeringsgoederen meer specifieke regelingen dan bij andere goederen. Art. 15 Wet OB heeft betrekking op goederen die onmiddellijk worden verbruikt, terwijl art. 15, lid 4, Wet OB jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB ziet op goederen die verbruikt worden voor een langere periode. Dit onderscheid wordt ook wel de *lex specialis* genoemd. Ook in de Btw-richtlijn is dit onderscheid terug te vinden. Art. 15 Wet OB is namelijk gebaseerd op art. 184 tot en met 186 Btw-richtlijn, terwijl voor investeringsgoederen de bepalingen uit art. 187 tot en met 191 Btw-richtlijn van toepassing zijn. Dit onderscheid houdt in dat bij een conflict tussen wetsartikelen de artikelen 187 tot 191 Btw-richtlijn en art. 15, lid 4, Wet OB jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB voorrang hebben boven de algemene herzieningsbepalingen in art. 184 tot en met 186 Btw-richtlijn en art. 15 Wet OB.⁸⁷

In paragraaf 4.1.2 wordt eerst de herzieningsbepaling in de Btw-richtlijn uiteengezet. Vervolgens komt in paragraaf 4.1.3 de herzieningsbepaling uit de Wet OB aan bod. In paragraaf 4.2 wordt een vergelijking gemaakt tussen de Btw-richtlijn en de Wet OB met betrekking tot de herzieningsbepaling. Ik sluit dit hoofdstuk af met een conclusie.

4.1.2 De herzieningsregeling in de Btw-richtlijn

De algemene herzieningsregels zijn opgenomen in art. 184 tot en met 186 Btw-richtlijn. Deze artikelen bepalen dat de aftrek van voorbelasting wordt herzien als deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige was gerechtigd toe te passen. Herziening vindt met name plaats indien na de btw-aangifte wijzigingen hebben plaatsgevonden in elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen

⁸⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2017. par. 12.11.1.

⁸⁶ HvJ EG 30 maart 2006, zaak C-184/04 (*Uudenkaupungin Kaupunki*), NTFR 2006/494.

⁸⁷ Van der Wulp, *BtwBrief* 2014/87;

of verkregen rabatten ingevolge art. 185, lid 1, Btw-richtlijn. Art. 186 Btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten nadere regels moeten stellen voor de toepassing van art. 184 en 185 Btw-richtlijn.

Voor investeringsgoederen gelden bijzondere artikelen die zijn opgenomen in art. 187 tot en met 191 Btw-richtlijn. Op grond van art. 187 Btw-richtlijn vindt herziening gespreid plaats over een periode van vijf jaar. Het jaar van de verkrijging of vervaardiging is daaronder begrepen. Lidstaten kunnen echter bepalen dat de herziening van vijf volle jaren wordt gerekend vanaf het moment van ingebruikname. Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode worden verlengd tot maximaal twintig jaar. Op grond van art. 189 Btw-richtlijn mogen lidstaten zelf het begrip investeringsgoederen definiëren. Nederland hanteert het begrip 'onroerende goederen en niet het begrip investeringsgoederen'.⁸⁸ De omschrijving in de Wet OB is derhalve hetzelfde als de omschrijving van het begrip investeringsgoed. Dit heeft tot gevolg dat de herzieningsregeling in Nederland alleen betrekking heeft op lichamelijke zaken of daarmee gelijkgestelde objecten⁸⁹ en niet op diensten die dezelfde kenmerken hebben als investeringsgoederen. Echter, het wetsvoorstel kan daar verandering in brengen.

4.1.3 De herzieningsregeling in de Wet OB

In de Wet OB is de herzieningsbepaling opgenomen in art. 15, lid 4, Wet OB en is verder uitgewerkt in de Uitv. Besch. Wet OB. Op grond van de eerste volzin van art. 15, lid 4, Wet OB zijn in het jaar van aanschaf of eerste ingebruikname van een goed of een dienst door een ondernemer drie beslismomenten. Het eerste beslismoment vindt plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip dat de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip dat de belasting wordt verschuldigd (in geval de belasting wordt verlegd naar de ondernemer). Dit betekent dat de ondernemer zijn verwachte gebruik van een goed of dienst dient te schatten naar volledig recht op aftrek, gedeeltelijk recht of geen recht op aftrek. De btw waarop hij denkt recht te hebben, dient hij op zijn btw-aangifte terug te vragen. Het tweede beslismoment betreft het tijdstip waarop de ondernemer het goed of de dienst feitelijk gebruikt. Als op dat moment blijkt dat het gebruik van een goed of dienst anders is dan op het eerste beslismoment, dan dient de aftrek van btw gecorrigeerd te worden. Indien de ondernemer in mindere mate recht heeft op aftrek van btw dan waartoe de ondernemer de goederen of diensten in aftrek heeft gebracht, wordt volgens de tweede volzin van dezelfde bepaling de te veel afgetrokken belasting alsnog op dat tijdstip verschuldigd.⁹⁰ In de derde volzin van art 15, lid 4, Wet OB en art. 14 Wet OB wordt bepaald dat de verschuldigde btw voldaan dient te worden bij aangifte. Het derde beslismoment is aan het einde van het boekjaar. Volgens art. 12 Uitv. Besch. Wet OB dient de ondernemer nogmaals te bezien of de aftrek van btw in overeenstemming is met de in dat boekjaar geldende gegevens. Ook als het werkelijke gebruik aan het einde van het boekjaar afwijkt van het eerste beslismoment, dan dient herziening plaats te vinden.

Art. 15, lid 6, Wet OB verwijst vervolgens naar de art. 11-15 Uitv. Besch. Wet OB. Art. 12, lid 3, Uitv. Besch. Wet OB bepaalt specifiek voor investeringsgoederen dat in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar nogmaals herziening van de aftrek plaatsvindt op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens. Onroerende goederen en roerende zaken waarover de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt afgeschreven, worden vervolgens qua gebruik op grond van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB nog negen (lid 2) respectievelijk vier (lid 3) boekjaren gevolgd. Indien in die periode het gebruik wijzigt ten opzichte van het gebruik in het boekjaar van ingebruikname vindt herziening plaats. Deze herziening vindt in een keer plaats. Er wordt niet herzien indien in een

⁸⁸ Art 13 Uitv. Besch. Wet OB.

⁸⁹ Wolf 2015, par. 7.4.1.

⁹⁰ Art. 15, lid 4, tweede volzin, Wet OB.

boekjaar de in aftrek te brengen btw niet meer dan 10% verschilt van de in aftrek gebrachte btw ingevolge art. 13, lid 4, Uitv. Besch Wet OB.

4.2 Verschil behandeling Btw-richtlijn en de Wet OB

4.2.1 Inleiding

In paragrafen 4.1.2 en 4.1.3 zijn de wettelijke bepalingen opgenomen met betrekking tot de herzieningsbepalingen in de omzetbelasting. Op drie punten wijkt de Wet OB af van de Btw-richtlijn. Het eerste onderscheid is het moment waarop herziening plaatsvindt. Dit punt wordt in paragraaf 4.2.2 besproken. Het tweede verschil wordt in paragraaf 4.2.3 verder uiteengezet. Daarin gaat het erom dat de Btw-richtlijn de partiële herziening kent en de Wet OB een eenmalige herziening. In paragraaf 4.2.4 wordt het verschil tussen de niet-tijdsevenredige en de tijdsevenredige herziening besproken.

4.2.2 Moment van herziening

Op grond van art. 15, lid 4, tweede volzin, Wet OB vindt het eerste herzieningstijdstip plaats op het moment dat een goed of dienst in gebruik wordt genomen. In de Btw-richtlijn wordt met uitzondering van art. 173, lid 3, Btw-richtlijn in art. 185, lid 1 geen tijdstip gegeven waarop herziening plaatsvindt. De Btw-richtlijn voorziet alleen in een herziening als wezenlijke elementen wijzigen die belangrijk zijn om het bedrag dat voor aftrek in aanmerking komt te bepalen. Merckx en Verbaan menen dat de tijdstipbepaling in de Wet OB in strijd is met de Btw-richtlijn⁹¹, omdat op het moment van eerste ingebruikname nog geen sprake is van een wijziging in de elementen die nodig zijn voor het bepalen van de hoogte van het aftrekrecht. Naar mijn mening is dit een terechte opmerking, omdat de ondernemer voor het feitelijk gebruik al dient in te schatten in hoeverre hij recht heeft op aftrek van de btw, terwijl hij het goed of de dienst nog niet heeft gebruikt. De Btw-richtlijn ziet meer op 'gebeurtenissen', de zogenaamde elementen zoals geannuleerde aankopen of verkregen rabatten die leidend zijn om te bepalen of er herziening plaatsvindt.

Stel: de melkboer uit paragraaf 1.1 laat op 1 januari 2018 een bedrijfspand bouwen voor eigen gebruik (50%) en een deel (50%) zal hij verhuren aan een andere melkboer. Op grond van de huidige herzieningsregeling in de Wet OB moet de melkboer op vaste tijdstippen herzien, ook al verandert het gebruik van een goed en/of dienst niet. Het eerste herzieningsmoment begint op het moment, voordat de melkboer het pand daadwerkelijk gebruikt. Daarbij dient de melkboer in te schatten in welke verhouding hij recht heeft op aftrek van btw van de aanschaffingskosten. Volgens de Btw-richtlijn loopt de herziening nog niet, maar begint dit pas op het moment van eerste ingebruikname. Op 1 april 2018 gebruikt de melkboer het pand daadwerkelijk. Op basis van de Wet OB dient de melkboer te herzien met de periode voorafgaand aan de feitelijke ingebruikname. Indien de melkboer zijn pand bij eerste ingebruikname ook daadwerkelijk 50% belast gebruikt, dan is de btw-teruggaaf € 0,-. Volgens de Btw-richtlijn hoeft de melkboer niet te herzien, omdat er in wezen geen elementen hebben plaatsgevonden, waardoor het recht op aftrek verandert. Dit is anders als de melkboer na eerste ingebruikname van het pand te horen krijgt van de andere melkboer dat hij het gedeelte van het pand niet meer wil huren. Vanwege deze mededeling verandert het recht op aftrek van btw van de aanschaffingskosten. Voor zowel de Btw-richtlijn vanwege de verandering van elementen, als voor de Wet OB vanwege een vast tijdstip, dient de melkboer zijn recht op aftrek van btw te herzien. Naar mijn mening kan de Nederlandse wetgever beter aansluiten bij de Btw-richtlijn. Dit betekent dat een ondernemer alleen hoeft te herzien als er gebeurtenissen plaatsvinden die het recht op aftrek beïnvloeden. Hierdoor handelt de Nederlandse wetgever conform de Btw-richtlijn en hoeft de ondernemer niet te herzien als er zich in wezen geen gebeurtenissen hebben voorgedaan,

⁹¹ Merckx & Verbaan, *WFR* 2014/1474.

waardoor de verhouding verandert tussen het recht hebben op aftrek van btw en geen recht hebben op aftrek van btw.

4.2.3 Partiële herziening of eenmalige herziening bij investeringsgoederen

Het tweede punt waarin de Wet OB afwijkt van de Btw-richtlijn is de eenmalige herziening voor investeringsgoederen. In de Wet OB vindt herziening plaats op het moment van eerste ingebruikname, waarbij het daadwerkelijke gebruik wordt vergeleken met het voorgenomen gebruik. Vervolgens vindt er nog een tweede herzieningsmoment plaats aan het einde van het boekjaar. Het totale gebruik van het eerste boekjaar wordt dan vergeleken met het moment van eerste ingebruikname ingevolge art. 12 Uitv. Besch. Wet OB. Dit betekent dus dat als het voorgenomen gebruik (moment van bestemmen) anders is dan op het moment van ingebruikname voor dat eerste jaar het recht op aftrek van btw volledig wordt herzien, terwijl in art. 187 Btw-richtlijn wordt aangegeven dat herziening gespreid wordt in vijf of tien jaarmoten. Dit houdt dus in dat als het recht op aftrek op het moment van feitelijk gebruik van de btw verschilt van het daadwerkelijk gebruik aan het einde van het jaar, dan wordt slechts een vijfde of een tiende deel herzien.

Uit diverse jurisprudentiestukken blijkt dat Nederlandse rechters van oordeel zijn dat de Wet OB niet in strijd is met de Btw-richtlijn.⁹² In een van de eerdergenoemde zaken van de nationale rechters licht A-G Van Hilten toe waarom de Wet OB in overeenstemming is met de Btw-richtlijn.⁹³ Volgens haar is de herzieningsbepaling van art. 15, lid 4, Wet OB gebaseerd op art. 184 en 185 Btw-richtlijn en niet op basis van art. 187, lid 1, Btw-richtlijn.⁹⁴ Dit komt vanwege het feit dat de Btw-richtlijn⁹⁵ twee mogelijke herzieningsmethoden kent, waaruit de lidstaten zelf mogen kiezen. In de eerste methode start de herzieningsperiode op het tijdstip van aanschaf of vervaardiging en loopt vanaf dat tijdstip vijf jaar door, inclusief het jaar van aanschaf. De tweede methode die de lidstaten kunnen hanteren is die, waarin de herzieningsperiode aanvangt op het tijdstip van ingebruikname van het goed en vervolgens vijf (althans: maximaal twintig) volle jaren loopt. Door de keuze van de Nederlandse wetgever voor de tweede methode bestrijkt art. 187 Btw-richtlijn niet de periode die art. 15, lid 4, Wet OB wel bestrijkt. Daarnaast voorziet art. 187, lid 2, Btw-richtlijn ook niet in een correctiemogelijkheid indien de aftrek bij aanschaf niet overeenkomt met de aftrek waarop bij ingebruikname recht bestaat. Om toch deze leemte te voorkomen, schrijft art. 189, aanhef en onder c, Btw-richtlijn voor dat lidstaten alle passende maatregelen dienen te nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt.⁹⁶ Echter, Van Hilten en Van Kesteren zetten vraagtekens bij de conformiteit van art. 15, lid 4, Wet OB met de Btw-richtlijn. Het Ghent Coal Terminal-arrest kan namelijk volgens hen zo geïnterpreteerd worden dat de Zesde Richtlijn ziet op een correctie op de aftrek van een investeringsgoed in jaarmoten.

Recentelijk heeft het gerechtshof te Amsterdam echter prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU over de Nederlandse herzieningsregeling.⁹⁷ In deze zaak had Stichting X in 2013 op eigen grond een appartementencomplex laten bouwen dat bestemd is voor verhuur. Het complex bestaat uit zeven appartementen. Vanwege de toen geldende integratieheffing brengt Stichting X in dat jaar € 113.802,- aan voorbelasting in aftrek. Per 1 januari 2014 vervalt de (integratie)heffing. Het complex is in juli 2014 opgeleverd. Vier appartementen zijn met ingang van 1 augustus 2014 vrijgesteld

⁹² Zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Nederland 26 april 2018, nrs. LEE 16/2389 en LEE 16/2390, *V-N Vandaag* 2018/973 en Rechtbank Gelderland 18 mei 2018, nr. AWB 17/1701, *V-N Vandaag* 2018/1078

⁹³ Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 12.11.3.

⁹⁴ Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 13 oktober 2008, zaak 07/13230, *BNB* 2010/64, r.o. 5.4.21 - 5.4.24.

⁹⁵ RB Noord-Holland 25 mei 2016, Zaak AWB- 15 _ 187, par. 20.4.

⁹⁶ Art. 20, lid 1, en lid 2, Zesde richtlijn.

⁹⁷ Conclusie A-G Ettema in de zaak HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTR* 2018/1762, r.o. 4.62 en 5.

verhuurd. Voor drie appartementen heeft Stichting X in het derde kwartaal 2014 nog geen huurder gevonden. Stichting X heeft in het jaar 2014 geen voorbelasting in aftrek gebracht voor de bouw van de appartementen. Vanwege de eerste ingebruikname op 1 augustus 2014 herzielt Stichting X € 79.587,- van de in aftrek gebrachte voorbelasting. Stichting X stelt dat die herziening kan plaatsvinden in tien termijnen, conform art. 187 Btw-richtlijn, telkens aan het einde van de boekjaren. De inspecteur stelt echter dat de herziening in één keer moet plaatsvinden op het tijdstip van de eerste ingebruikname op grond van art. 15, lid 4, Wet OB 1968.

Systematisch weergegeven eerste jaar van ingebruikneming: Hierbij is de oranje streep de pre-herzieningscorrectie op het recht op aftrek van btw is in de Wet OB. De groene lijn is de herziening in de Btw-richtlijn en de zwarte streep is de herziening volgens de Wet OB.



In de Wet OB is de herziening in het eerste jaar ineens. Dit betekent dat Stichting X € 113.802 - € 79.587 = € 34.215 te veel aftrek heeft opgegeven in haar btw-aangifte. Dit bedrag dient Stichting X direct te betalen. Op grond van de Btw-richtlijn heeft Stichting X bij feitelijke ingebruikname per jaar € 7.958,70 recht op aftrek. Stichting X heeft op het moment € 34.215,- per jaar te veel aftrek in rekening gebracht. Het verschil tussen deze bedragen moet door Stichting X verspreid over tien jaar terugbetaald worden. Dat is per jaar € 11.380,20 - € 79.587 = € 1.621,50 / 10 = € 3.421,50.

Het gerechtshof te Amsterdam is van oordeel dat een herziening ineens mag plaatsvinden. De in art. 15, lid 4, Wet OB 'correctie' vindt plaats voor het moment van eerste ingebruikname. Dit brengt met zich mee dat de in art. 15, lid 4, Wet OB 'correctie' moet worden aangemerkt als *pre-herzieningscorrectie* (aangegeven als de oranje streep in de bovenstaande afbeelding). Voor een dergelijke correctie bevat de Btw-richtlijn geen bepalingen. Derhalve kan niet worden gezegd dat de Btw-richtlijn een dergelijke correctie in de weg staat.⁹⁸ Daarnaast stelt het gerechtshof te Amsterdam dat de herzieningsregeling in de Wet OB niet in strijd is met het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, omdat het uiteindelijke resultaat van de herzieningsregeling bereikt kan worden door de huidige herzieningsregels in de Wet OB. Ook zal een mogelijk liquiditeitsvoordeel of -nadeel in de temporisering daar niet aan afdoen.⁹⁹ Ook de staatssecretaris is van mening dat aftrek van voorbelasting ineens mogelijk is, omdat op grond van de Wet OB de herziening plaatsvindt op het moment van bestemming. Daarentegen start volgens art. 187 Btw-richtlijn de herziening op het moment van eerste ingebruikname van een goed of dienst. Het is volgens de staatssecretaris dus aan de lidstaten om deze leemte in te vullen.¹⁰⁰

Stichting X betoogt echter dat de Btw-richtlijn geen ruimte aan lidstaten biedt om een eigen referentie-aftrek toe te passen. Art. 184 Btw-richtlijn bepaalt namelijk dat de oorspronkelijke aftrek moet worden herzien, wat dus betekent dat de Btw-richtlijn ook het moment van bestemming

⁹⁸ Gerechtshof Amsterdam 10 januari 2017, zaak 16/00255, V-N 2018/4.1.4. r.o. 5.14.

⁹⁹ Gerechtshof Amsterdam 10 januari 2017, zaak 16/00255, V-N 2018/4.1.4. r.o. 5.16.

¹⁰⁰ HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, NTFR 2018/1762, r.o. 3.7, 4-27 - 4.28.

beslaat. De herziening ineens is dan ook niet mogelijk volgens de ondernemer.¹⁰¹ De Btw-richtlijn schrijft namelijk dwingend voor dat investeringsgoederen in het kader van de herziening gedurende meerdere jaren worden gevolgd. Deze laatste redenering wordt bevestigd in de zaak HvJ EU Gmina Miedzydroje.¹⁰² Lamers is dan ook van mening dat art. 187, lid 1, tweede volzin, Btw-richtlijn alleen voorziet in een gespreide herziening.¹⁰³ Volgens A-G Kokott in de zaak HvJ EU Gmina Ryjewo kan op basis van art. 187 Btw-richtlijn geen pre-herzieningscorrectie plaatsvinden. De A-G meent dat de bewoordingen van art. 187 Btw-richtlijn “of, in voorkomend geval, eerste gebruik” betrekking hebben op het geval een belastingplichtige een goed op het moment van verwerving nog niet heeft bestemd voor economische activiteiten. Om die reden kan op dat moment nog geen aftrekrecht zijn ontstaan.¹⁰⁴ Merx en Verbaan zijn dezelfde mening toegedaan als Lamers.¹⁰⁵ Tevens stellen Merx en Verbaan dat art. 187, lid 1, Btw-richtlijn alleen de mogelijkheid biedt aan een lidstaat om de herzieningstermijn later te doen aanvangen. Daarenboven blijkt uit de zaak HvJ EG Uudenkaupungin Kaupunki¹⁰⁶ dat herzieningen in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten gelden. Het lijkt dan ook niet mogelijk om uit een bepaling die dat niet expliciet vermeldt, te destilleren dat de herziening ineens in het jaar van ingebruikname is toegestaan.¹⁰⁷

A-G Ettema stelt voor op basis van het arrest tot prejudiciële vragen¹⁰⁸, omdat de herzieningsbepaling in de Btw-richtlijn niet letterlijk is overgenomen in de Wet OB. Bovendien zou de nieuw gewezen jurisprudentie van het HvJ EU (in de zaken Gmina Ryjewo en Gmina Miedzydroje) niet meer zo evident zijn dat redelijkerwijs geen twijfel kan ontstaan over de wijze waarop de herziening ineens of gespreid dient te worden beslecht.¹⁰⁹ Daar ben ik het in principe wel mee eens, omdat Nederland in feite een geheel eigen herzieningsbepaling heeft gecreëerd door twee methoden te combineren. Uiteindelijk moet dan blijken of de herziening uit de Btw-richtlijn dwingend is voor lidstaten, waardoor wel of geen ruimte is voor een herziening ineens. Mijns inziens geeft de Nederlandse herziening een beter beeld van het werkelijke gebruik, omdat de herziening plaatsvindt op het moment van feitelijk gebruik en niet op het moment van bestemming. Daarnaast hebben de Wet OB en de Btw-richtlijn aan het einde van de herziening, respectievelijk vijf of tien jaar dezelfde uitkomst, mits het aftrekrecht hetzelfde blijft. Alleen wordt in de Wet OB ineens herzien en in de Btw-richtlijn wordt het verschil in aftrekrecht verdeeld in (vijf of tien) jaren. Het is echter voor de ondernemer in de praktijk niet altijd handig om ineens het aftrekrecht te moeten betalen of pas in vijf of tien jaar het gehele btw-bedrag terug te ontvangen. Gelet op het doel van de herzieningsregeling (btw-neutraliteit bereiken door onjuistheden in de berekening van de aftrek te corrigeren en voordelen of ongerechtvaardigde nadelen voor de ondernemer te vermijden)¹¹⁰, lijkt het aftrekrecht in de Wet OB het meest in overeenstemming met het doel van de herziening. Deze onrechtvaardige voordelen of nadelen hebben vooral te maken met het probleem dat de Btw-richtlijn een leemte bevat omtrent het tijdstip tussen het moment van bestemming en eerste ingebruikname van een goed of dienst, omdat op grond van art. 187 Btw-richtlijn de herziening in het tweede jaar na het jaar van eerste ingebruikname afgezet wordt tegen het aftrekrecht in het jaar van ingebruikname. Indien het aftrekrecht op deze twee momenten overeenkomt, vindt er geen

¹⁰¹ HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTFR* 2018/1762, r.o. 4.29 - 4.30.

¹⁰² HvJ EU 5 juni 2014, zaak C-500/13 (*Gmina Miedzydroje*), *NTFR* 2014/2020, r.o. 24.

¹⁰³ Lamers, *NTFR* 2013/4.

¹⁰⁴ Conclusie A-G Kokott in de zaak HvJ EU 25 juli 2018, zaak C-140/17, *NTFR* 2018/1762, r.o. 36.

¹⁰⁵ Merx & Verbaan, *WFR* 2014/1474.

¹⁰⁶ HvJ EG 30 maart 2006, zaak C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), *NTFR* 2006/494, r.o. 26 - 27.

¹⁰⁷ Merx & Verbaan, *WFR* 2014/1474.

¹⁰⁸ Conclusie A-G Ettema in de zaak HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTFR* 2018/1762, r.o. 4.62 en 5.

¹⁰⁹ Conclusie A-G Ettema in de zaak HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTFR* 2018/1762, r.o. 1.6.

¹¹⁰ Conclusie A-G Ettema in de zaak HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTFR* 2018/1762, r.o. 4.68.

herziening plaats. Als de ondernemer echter op het moment van bestemming 0% recht heeft op aftrek van btw en op het moment van daadwerkelijk gebruik 100%, dan heeft de ondernemer te weinig btw in aftrek kunnen brengen¹¹¹, omdat de art. 187 Btw-richtlijn niet herziet voor de periode van eerste ingebruikname.

4.2.4 Niet-tijdsevenredige tegenover tijdsevenredige herziening

Tot slot begint de herzieningstermijn in de Wet OB te lopen vanaf het tijdstip van eerste ingebruikname. Het eerste herzieningsjaar eindigt altijd aan het einde van het boekjaar van de ondernemer. Doordat de herzieningstermijn voor investeringsgoederen niet bepaald is in kalenderjaren maar in boekjaren kan een herzieningsjaar korter of langer duren dan twaalf maanden (een verlengd boekjaar). De Btw-richtlijn heeft het echter over volle jaren vanaf de eerste ingebruikname tot vijf of tien jaar. Volgens Van der Wulp en A-G Van Hilten omvat een vol jaar twaalf maanden. Een herziening van meer dan twaalf maanden of minder is in strijd met de Btw-richtlijn.¹¹² ¹¹³ Deze bepaling van de Wet OB is duidelijk in strijd met de Btw-richtlijn. Dat de Wet OB op dit punt afwijkt van de Btw-richtlijn lijkt als oorzaak te hebben, dat de Nederlandse wetgever twee methoden heeft gecombineerd uit art. 187, lid 1, Btw-richtlijn. In de eerste volzin staat dat een lidstaat de herzieningstermijn kan laten aanvangen op het moment van verkrijging of vervaardiging. In de tweede volzin kan een lidstaat het herzieningsmoment laten aanvangen op het moment van ingebruikname. Indien Nederland gebruik wil maken van de tweede volzin, dan moet de herziening gebaseerd zijn op vijf volle jaren (of indien de herzieningsperiode is verlengd, overeenkomstig de verlenging).

Doordat de herzieningsbepaling in de Wet OB niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn kunnen ondernemers de gunstigste bepaling kiezen. Dit zou bijvoorbeeld bij afwijking 3 de Wet OB zijn. De herzieningstermijn is namelijk korter dan in de Btw-richtlijn. Dit gevolg lijkt mij onwenselijk. Het is dus wenselijk om de Wet OB op dit punt in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn.

4.3 Herziening op kostbare diensten

4.3.1 Inleiding

In paragraaf 4.2 is gesproken over de huidige herzieningsbepaling. Deze ziet in de Wet OB nog uitsluitend op goederen en dus nog niet op de herziening voor kostbare diensten. In 2006 werd in Nederland al een wetsvoorstel gedaan om ook kostbare diensten onder de herzieningsbepaling te brengen. In dit wetsvoorstel werd in plaats van de term 'kostbare diensten' de term 'investeringsbedrijfsmiddelen' gebruikt. Dit begrip werd als volgt gedefinieerd: *"onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, roerende zaken alsmede diensten, waarvan de uitgaven voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting moeten worden geactiveerd en waarop een ondernemer voor die belastingen kan afschrijven"*.¹¹⁴ Ten tijde van de totstandkoming van het wetsvoorstel was de mogelijkheid tot herziening op diensten nog niet opgenomen in art. 190 van de Btw-richtlijn. Deze bepaling geeft lidstaten de bevoegdheid om diensten die vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen ook als investeringsgoederen aan te merken. Tot op heden heeft de Nederlandse wetgever (nog) geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. Onder andere Van Zadelhoff¹¹⁵ en Soltysik¹¹⁶ zijn van mening dat de Nederlandse wetgever alsnog de mogelijkheid moet implementeren die art. 190 Btw-richtlijn biedt. Na ruim tien jaar na dato lijkt het ministerie van

¹¹¹ Conclusie A-G Ettema in de zaak HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTRF* 2018/1762, r.o. 4.39 en 4.60.

¹¹² Van der Wulp, *BTW-brief* 2014/87.

¹¹³ Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 13 oktober 2008, zaak 07/13230, *BNB* 2010/64, r.o. 5.2.14.

¹¹⁴ Kamerstukken II 2004/05, 30 061, 2, p. 1-2.

¹¹⁵ HR 12 juli 2013, zaak 07/12617bis, *BNB* 2013/208, m.nt. Van Zadelhoff .

¹¹⁶ Soltysik, *MBB* 2010/06-03.

Financiën toch de mogelijkheid te willen gebruiken die is opgenomen in art. 190 Btw-richtlijn. Maar biedt de Wet OB de mogelijkheid om kostbare diensten te herzien? Dit wordt in paragraaf 4.3.2 besproken. Ook wordt kort stilgestaan bij de leer van de vermogensetikettering van 'kostbare' diensten.

4.3.2 Biedt de Wet OB mogelijkheden om kostbare diensten te herzien?

In verschillende procedures is bevestigd dat kostbare diensten niet onderworpen worden aan de herzieningsbepalingen. De HR heeft in 1993 geoordeeld dat: *“de in genoemd artikel 13 bedoelde herziening slechts dient plaats te vinden indien het gaat om aftrek van voorbelasting drukkende op de levering van de in dat artikel genoemde goederen”*.¹¹⁷ In deze zaak ging het om een stierenstal die werd verbouwd. De verbouwing leidde echter niet tot een nieuw vervaardigd goed, met als gevolg dat de kosten van de verbouwing niet konden worden teruggevorderd. Bijl concludeert dat op grond van de nationale wetgeving redelijkerwijs niet kan worden gekomen tot een herziening van de voorbelasting op diensten. De enige oplossing zou volgens hem een wijziging in de Btw-richtlijn zijn.¹¹⁸ Volgens Zadelhoff kon de HR niet anders beslissen, omdat de herziening wordt gekoppeld aan de verkrijging of vervaardiging van goederen.¹¹⁹ Finkensieper is echter van mening dat de bepalingen in de Btw-richtlijn en de Uitv. Besch. Wet OB (art. 11 tot en met art. 14) ruimte overlaten om herziening te hanteren voor substantiële investeringen in bestaande onroerende goederen die – plegen te – worden geactiveerd, onafhankelijk van de kwalificatie als dienst of levering.¹²⁰ Met Finkensieper ben ik het eens gezien het feit dat art. 190 Btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid biedt om hetzelfde fiscale regime van toepassing te verklaren op kostbare diensten. Echter, in 1993 toen Bijl zijn mening gaf, was art. 190 Btw-richtlijn nog niet ingevoerd.

4.3.3. Vermogensetikettering op kostbare diensten

In deze paragraaf gaat het om de vraag of ondernemers het recht hebben om diensten net als investeringsgoederen volledig voor hun onderneming te bestemmen, zodat zij de voor de ingekochte goederen en/of diensten verschuldigde btw volledig en onmiddellijk in aftrek kunnen brengen, ook als deze ingekochte goederen en/of diensten mede in de privé sfeer gebruikt worden.

In de zaak Charles en Charles-Tijmens lijkt het erop dat uitsluitend voor investeringsgoederen de leer van de vermogensetikettering van toepassing is.¹²¹ Zadelhoff concludeert dat een dienst niet geëtiketteerd kan worden als ondernemingsvermogen, maar volgens hem had het HvJ EG op dit onderdeel tot een andere conclusie kunnen komen.¹²² Indien namelijk het gebruik van een dienst als ondernemingsvermogen kan worden gezien, dan zou de ondernemer wel recht op aftrek kunnen hebben. Beelen merkt op dat de verklaring voor recht in de zaak Charles en Charles-Tijmens ook voor diensten moet gelden, omdat er bedrijfsmatig gezien geen wezenlijk verschil is tussen investeringsgoederen en diensten.¹²³ Ook Dragtenstein beaamt dit, ook al bestaat er geen wetsbepaling die kostbare diensten van toepassing verklaart in de vermogensetikettering, omdat de leer van de vermogensetikettering in tegenstelling tot de herzieningsregeling in zijn geheel niet is opgenomen in de Btw-richtlijn.¹²⁴

¹¹⁷ HR 23 juni 2006, zaak 28 962, *BNB* 1993/263, m.nt. Finkensieper, r.o. 3.2.

¹¹⁸ HR 26 september 2003, zaak 38573, *BNB* 2003/354, m.nt. Bijl.

¹¹⁹ Van Zadelhoff, *WFR* 1993/1924.

¹²⁰ HR 23 juni 2006, zaak 28 962, *BNB* 1993/263, m.nt. Finkensieper.

¹²¹ HvJ EG 14 juli 2005, zaak C-434/03 (*Charles en Charles-Tijmens*), *BNB* 2005/284, r.o. 36.

¹²² HvJ EG 14 juli 2005, zaak C-434/03 (*Charles en Charles-Tijmens*), *BNB* 2005/284, m.nt. Van Zadelhoff.

¹²³ Beelen 2010, par. 3.4.2.

¹²⁴ Dragtenstein, *BtwBrief* 2009/9.

A-G Mengozzi¹²⁵ meent dat vermogensetikettering op kostbare diensten niet mogelijk is, omdat er geen bepaling in de Btw-richtlijn bestaat voor het etiketteren van kostbare diensten.¹²⁶ Blank onderschrijft de bovenstaande conclusie van de A-G.¹²⁷ Ook ik sluit mij aan bij het standpunt van A-G Mengozzi en Blank. Weliswaar worden investeringsgoederen en kostbare diensten bedrijfseconomisch gelijk behandeld, maar Nederland heeft art. 190 Btw-richtlijn niet geïmplementeerd. Op grond hiervan worden kostbare diensten niet gelijkgesteld met investeringsgoederen en dus kan de leer van de vermogensetikettering niet zo maar worden toegepast op kostbare diensten. Daarnaast kan de vermogensetikettering op kostbare diensten niet gelijk worden gesteld met de herzieningsbepalingen die gelden voor kostbare diensten, omdat art. 4, lid 2, onderdeel b, Wet OB niet ziet op privégebruik van ingekochte diensten, maar alleen op interne diensten.¹²⁸ Bovendien merken Bijl en Van Kesteren op dat art. 26, lid 1, Btw-richtlijn (art. 4, lid 2, onder b, Wet OB) bedoeld is om concurrentievervalsing te voorkomen en niet om btw-vrije consumptie tegen te gaan.¹²⁹

4.4 Tussenconclusie

Deelvraag: Hoe is de herzieningsregeling geregeld in de Europese en nationale regelgeving?

De herziening is een correctiemiddel op de aftrek van voorbelasting conform art. 15 Wet OB en art. 184 Btw-richtlijn. Als de ondernemer meer of minder btw in aftrek heeft gebracht dan waar hij recht op heeft, dan moet deze worden gecorrigeerd. De Btw-richtlijn bevat voor investeringsgoederen bijzondere herzieningsbepalingen. Deze bepalingen zijn in de artikelen 187 tot en met 191 Btw-richtlijn neergelegd en in art. 15, lid 4, Wet OB jo 13 Uitv. Besch. Wet OB. Op grond van deze bepalingen vindt herziening gespreid plaats over een periode van vijf respectievelijk maximaal twintig jaar. Het jaar van de verkrijging of vervaardiging is daarbij inbegrepen. Toch zijn er tussen de Wet OB en de Btw-richtlijn drie verschillen te vinden. De Nederlandse wetgever kan de herzieningsbepaling in de Wet OB op twee punten beter conform de Btw-richtlijn aanpassen, namelijk op het moment van herziening en wat betreft de tijdsevenredigheid. Op het punt van de eenmalige herziening is een prejudiciële vraag gesteld aan het HvJ EU of dit wel richtlijnconform is, omdat de Wet OB gebruikmaakt van twee gecombineerde methoden beschreven in de Btw-richtlijn. Aangezien de Btw-richtlijn geen gecombineerde methode kent, moet bezien worden of de Wet OB geen andere gevolgen teweegbrengt, zoals een onrechtvaardige bevoordeling of benadeling van een ondernemer. Daarbij lijkt de herziening ineens die is geregeld in de Wet OB beter aan te sluiten bij de doelstelling van herziening dan de Btw-richtlijn. Daarnaast is er tot op heden nog geen herziening mogelijk op kostbare diensten in de Wet OB, terwijl art. 190 Btw-richtlijn wel die mogelijkheid biedt aan lidstaten. Volgens vaste jurisprudentie oordeelt de HR dat de herzieningsbepalingen niet van toepassing zijn op kostbare diensten, maar alleen op investeringsgoederen. Dit zou blijken uit de bewoordingen van art. 13 Uitv. Besch. Wet OB. Nu art. 190 Btw-richtlijn tot stand is gekomen, lijkt er ruimte te zijn om ook kostbare diensten die zijn opgenomen in het wetsvoorstel van 2017, op te nemen in de Wet OB. In de toekomst kan Nederland vooralsnog beter gebruikmaken van de mogelijkheid om art. 190 Btw-richtlijn te implementeren, omdat kostbare diensten dan ook onder de herzieningsbepalingen en de leer van de vermogensetikettering vallen.

¹²⁵ Conclusie van A-G Mengozzi in de zaak HvJ EG 22 december 2008, zaak 515/07, *NTRF* 2006/1407.

¹²⁶ Dragtenstein, *BtwBrief* 2009/9.

¹²⁷ Conclusie van A-G Mengozzi in de zaak HvJ EG 22 december 2008, zaak 515/07, *NTRF* 2006/1407, m.nt. Blank.

¹²⁸ *Kamerstukken II* 2006/2007, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 60, *V-N* 2006/48.7 en *Kamerstukken II* 2006/2007, 30 804, nr. 8 (NnavV), blz. 35-36, *V-N* 2006/55.2

¹²⁹ Bijl en Van Kesteren, *NTRF* 2006/1591

Hoofdstuk 5 Fiscaal neutraliteitsbeginsel

5.1 Algemeen

In veel arresten refereert het HvJ EU aan de rechtsbeginselen, zoals het fiscale neutraliteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. In de btw speelt vooral het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol, omdat de omzetbelasting zich kenmerkt als algemene indirecte verbruiksbelasting. De belasting moet het verbruik belasten en op de particuliere consument drukken of de afnemer¹³⁰. De ondernemer die de goederen levert of diensten verricht, moet de btw kunnen aftrekken. De neutraliteit wordt in dit geval gerealiseerd door het recht op aftrek van voorbelasting.¹³¹ Daarnaast is de omzetbelasting algemeen. Dit betekent dat alle consumptieve uitgaven van goederen en diensten moeten worden belast. Voor de afnemer betekent dit dat het niet moet uitmaken bij welke ondernemer hij de goederen of diensten koopt. Vanuit de ondernemer bezien dienen al zijn leveringen van goederen en diensten in de heffing te worden betrokken, waarbij het voor de uiteindelijke belastingdruk niet moet uitmaken hoe lang de keten van de eerste schakel (de producent) naar de laatste schakel (particuliere consument of de afnemer) is. De belastingdruk moet namelijk gelijk zijn op vergelijkbare goederen en diensten.¹³²

Volgens Van Hilten geeft het HvJ EU verschillende betekenissen in zijn arresten omtrent het begrip fiscale neutraliteit.¹³³ De Btw-richtlijn ziet voornamelijk op de verhouding tussen ondernemers. In deze context betekent het beginsel van fiscale neutraliteit dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten hetzelfde moeten worden behandeld. Dit wordt ook wel de uitwendige neutraliteit genoemd.¹³⁴ Deze uitwendige neutraliteit kan onderverdeeld worden in de economische of interne neutraliteit, de juridische neutraliteit en de externe neutraliteit.¹³⁵ Daarnaast hanteert het HvJ EU de fiscale neutraliteit in het geval waarin de ondernemer zelf hinder ondervindt of dreigt te ondervinden van de btw, bijvoorbeeld omdat cumulatie van belasting dreigt te ontstaan of (voor)belasting niet aftrekbaar lijkt te zijn. Dit wordt de inwendige neutraliteit genoemd.¹³⁶

Daarnaast wordt het rechtszekerheidsbeginsel besproken. Het wetsvoorstel zorgt met name voor rechtsonzekerheid vanwege de onduidelijkheid in de definitie en de complexiteit die het met zich meebrengt.

In dit hoofdstuk komen de verschillende aspecten van het neutraliteitsbeginsel aan bod. In paragraaf 5.2 staat de uitwendige neutraliteit centraal. In paragraaf 5.3 volgt de inwendige neutraliteit en in paragraaf 5.4 komt het rechtszekerheidsbeginsel aan bod. Vervolgens wordt in paragraaf 5.5 de conclusie getrokken of het nieuwe wetsvoorstel in overeenstemming is met de fiscale neutraliteit.

5.2 Uitwendige neutraliteit

5.2.1 Inleiding

De uitwendige neutraliteit ziet op de vergelijking tussen de verschillende goederen en diensten en de verhouding tussen verschillende ondernemers. De btw mag niet versturend werken op de transacties met goederen en diensten.¹³⁷ Dat betekent dus ook dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten hetzelfde behandeld moeten worden. Daarnaast wordt er onder de uitwendige

¹³⁰ Met afnemer wordt een ondernemer bedoeld die goederen en/of diensten koopt van een andere ondernemer.

¹³¹ Beelen 2010, par. 4.7.

¹³² Van Hilten & Van Kesteren 2018, par. 4.2.1.

¹³³ Pieterse, *WFR* 2010/596.

¹³⁴ Van der Paardt 2016, par. 3.2.6.

¹³⁵ Van Doesum 2012, par. 7.4.

¹³⁶ Pieterse, *WFR* 2010/596.

¹³⁷ Van der Paardt 2016, par. 3.2.6.

neutraliteit onderscheid gemaakt tussen drie verschillende vormen. Deze worden behandeld in de volgende subparagrafen.¹³⁸

5.2.2 Economische neutraliteit

Neutraliteit in economische zin houdt in dat de heffing van belasting de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk dient te verstoren.¹³⁹ Specifiek toegespitst op de btw geldt dat er geen cumulatie van btw mag optreden in de productie- en distributiefase. Dit impliceert dat de btw strikt evenredig aan de prijs moet zijn en dat de particuliere consument uiteindelijk de btw betaalt.¹⁴⁰ Toch zijn in de btw afwijkingen te vinden op de hoofdregel, wat versturend kan werken. Te denken valt aan vrijstellingen, verlaagde tarieven en de reikwijdte van ondernemerschap¹⁴¹, omdat ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten of niet kwalificeren als ondernemer geen recht hebben op aftrek. Deze ondernemers kunnen de btw op hun ingekochte goederen en/of diensten niet afwentelen en zullen dus hun verkoopprijs verhogen.¹⁴² In het kader van de kostbare diensten kan de volgende situatie voorkomen: een ondernemer koopt software in die hij meerdere jaren gebruikt. In het eerste jaar gebruikt hij de software gedeeltelijk in de onderneming (50%) en het andere gedeelte voor privégebruik (50%). Voor het ondernemingsgedeelte heeft hij recht op aftrek van voorbelasting, terwijl hij voor het gedeelte privégebruik daar geen recht op heeft. In een later jaar gebruikt hij de software meer voor zijn onderneming (70%) dan voor privégebruik (30%). Aangezien er geen herziening geldt voor kostbare diensten wordt de aftrekbare voorbelasting niet gecorrigeerd aan de hand van het werkelijke gebruik. Deze ondernemer krijgt dus minder btw terug dan waar hij recht op zou hebben als de herziening wel van toepassing was op kostbare diensten. Naar mijn mening zorgen de bepalingen in het wetsvoorstel ervoor dat het recht op aftrek beter aansluit bij het daadwerkelijke gebruik. Dit is dan ook in overeenstemming met het doel van de herzieningsbepalingen, namelijk de precisie van het recht op aftrek vergroten en daarmee de btw-neutraliteit waarborgen.¹⁴³

5.2.3 Juridische neutraliteit

Daarnaast heeft de neutraliteit betrekking op het realiseren van een gelijke belastingdruk voor vergelijkbare goederen of diensten en het realiseren van een gelijke behandeling van belastingplichtigen die zich in vergelijkbare situaties bevinden ongeacht de rechtsvorm.¹⁴⁴ Het moet dus geen verschil maken of een soortgelijk goed of een soortgelijke dienst wordt gekocht bij verschillende ondernemers.¹⁴⁵

De mededingingsneutraliteit ziet op de invloed van de heffing van omzetbelasting op de concurrentieverhoudingen. Deze neutraliteit wordt ook vermeld in deze paragraaf, omdat deze nauw samenhangt met de juridische neutraliteit.¹⁴⁶ De mededingingsneutraliteit tracht concurrentieverstoreningen te voorkomen. Ondernemers die dezelfde handelingen verrichten voor de heffing van de btw moeten hetzelfde behandeld worden. Deze neutraliteit wordt primair

¹³⁸ Van der Paardt 2016, par. 3.2.6.

¹³⁹ Van Doesum 2012, par. 7.4. zie ook onder andere het arrest HvJ EG 14 februari 1985, zaak C-268/83, (*Rompelman*), BNB 1985/315 .

¹⁴⁰ Van Doesum 2012, par. 7.4.

¹⁴¹ Van Hilten & Van Kesteren 2017, par. 4.2.2.2.

¹⁴² Van Hilten & Van Kesteren, 2017, par. 4.2.3.2

¹⁴³ HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/0455, (*Centralan Property*), V-N 2005/61.19 r.o. 57.

¹⁴⁴ Van Doesum 2012, par. 7.4.

¹⁴⁵ HvJ EU 10 november 2011, zaak C-259/10 (*The Rank Group*), NTFR 2011/2930, r.o. 32.

¹⁴⁶ Van der Paardt 2016, par. 3.2.6.

gewaarborgd door een ruim ondernemersbegrip en het systeem van aftrek van btw, waardoor cumulatie van btw wordt voorkomen.¹⁴⁷

Tot nu toe lijkt het wetsvoorstel ervoor te zorgen dat de juridische neutraliteit wordt vergroot, doordat het gebruik van kostbare diensten ook voor meerdere jaren wordt gevolgd. In de huidige situatie moet de ondernemer namelijk beoordelen bij wie hij het pand huurt. De eerste ingebruikname van een (verbouwd) pand door de verhuurder is bepalend in hoeverre de huurder recht heeft op teruggaaf van btw. Stel: verhuurder A laat een pand verbouwen en hij gebruikt het pand in het jaar van eerste ingebruikname 100% belast, dan heeft hij na dat jaar 100% recht op aftrek van btw, zelfs als zijn gebruik verandert in de daaropvolgende jaren. Verhuurder B laat ook zijn pand verbouwen. In het jaar van eerste ingebruikname gebruikt hij het pand voor 50% belast en voor 50% vrijgesteld. Na het jaar van eerste ingebruikname verandert zijn belast gebruik naar 80% en zijn vrijgesteld gebruik naar 20%. Huurder C zal het pand van verhuurder A willen huren, want de huurprijs is hoogstwaarschijnlijk lager dan die van huurder B, die zijn huurprijs verhoogt, doordat hij zijn btw op de verbouwingskosten niet kan aftrekken. Als het wetsvoorstel in werking wordt gesteld, dan zal verhuurder B meer recht hebben op teruggaaf van btw en sluit het recht op teruggaaf aan bij het daadwerkelijke gebruik. Voor huurder C maakt het daarnaast minder uit bij wie hij het pand huurt, want door de herzieningsregeling zal uiteindelijk zijn gebruik bepalend zijn voor de mate waarin hij recht heeft op aftrek van btw.

5.2.4 Externe neutraliteit

De externe neutraliteit ziet op de grensoverschrijdende economische verrichtingen. Om externe neutraliteit te bereiken dient de belastingheffing op eenzelfde wijze te geschieden, ongeacht in welke lidstaat deze plaatsvindt.¹⁴⁸ Het moet dus niet uitmaken in welk land een goed en/of dienst wordt gekocht.¹⁴⁹ In deze context is een buitenlandse ondernemer in Nederland onder precies dezelfde gevallen onderworpen aan de rechten en plichten in de Wet OB als een binnenlandse ondernemer. Onder een buitenlandse ondernemer dient in dit verband te worden verstaan ondernemers die niet in Nederland wonen of gevestigd zijn, noch een vaste inrichting in Nederland hebben.

De externe neutraliteit kan in het gedrang komen als Nederland een herziening op kostbare diensten heeft en een ander land niet. Een buitenlandse ondernemer kan bijvoorbeeld software ingekocht hebben, waarvoor hij in het eerste jaar van ingebruikname geen recht heeft op aftrek, maar na het tweede jaar wel recht heeft op aftrek van btw volgens de Wet OB. In het land waar hij gevestigd is en/of woont, heeft hij geen recht op aftrek van btw, ook al verandert zijn gebruik, terwijl de buitenlandse ondernemer de te weinig verkregen btw terugkrijgt in Nederland. De buitenlandse ondernemer is dus beter af dan ondernemers die gevestigd zijn en/of wonen in dat andere land, omdat hij in zijn eigen land geen recht op aftrek heeft en in Nederland wel. Het tegenovergestelde kan zich ook voordoen. De buitenlandse ondernemer heeft in het land van vestiging recht op aftrek van btw, terwijl in Nederland vanwege de herziening op kostbare diensten geen of gedeeltelijk recht op aftrek van btw ontstaat, omdat zijn gebruik van een kostbare dienst verandert.

Dit probleem kan mijns inziens worden voorkomen door de kan-bepaling in art. 190 Btw-richtlijn te schrappen. Daarmee wordt bedoeld dat art. 190 Btw-richtlijn zo omgevormd dient te worden dat kostbare diensten die kenmerken hebben vergelijkbaar met investeringsgoederen, ook als

¹⁴⁷ Stevens 2013, par. 5.1. p. 362.

¹⁴⁸ Van der Paardt 2016, par. 3.2.6.

¹⁴⁹ HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

investeringsgoederen behandeld dienen te worden. Daar komt dus bij dat de herzieningsregeling die nu alleen gelden voor investeringsgoederen ook voor kostbare diensten dienen te gelden.

5.3 Inwendige neutraliteit

Inwendige neutraliteit ziet erop dat de ondernemer zo min mogelijk belemmeringen moet ondervinden van de btw¹⁵⁰, omdat de belasting uiteindelijk niet op hem drukt maar op de eindverbruiker.¹⁵¹ Onder deze inwendige neutraliteit vallen bijvoorbeeld het recht op aftrek van voorbelasting, maar ook het voorkomen dat de ondernemer btw moet voorfinancieren en de administratieve lasten door de btw.¹⁵² Het wetsvoorstel lijkt ervoor te zorgen dat de ondernemers meer belemmeringen ondervinden van de btw door voornamelijk administratieve lasten. De ondernemers moeten namelijk van iedere ingekochte dienst beoordelen of een meerjarige herzieningsregeling van toepassing is. Indien dat het geval is, moet vervolgens nog worden beoordeeld of het gaat om een vijfjarige of een tienjarige herziening. Voor de ondernemer met meerdere facturen is dit een administratieve lastenverzwaring, omdat deze rekening moet houden met de btw-herzieningstermijnen van elke ingekochte dienst. Daarnaast moet deze ondernemer registreren wanneer de dienst voor het eerst in gebruik is genomen.¹⁵³ Deze administratieve lastenverzwaring wordt verduidelijkt met een voorbeeld. Stel: een woningbouwvereniging bezit een appartementencomplex. Op de begane grond bevindt zich een aantal winkels en de overige verdiepingen zijn woonappartementen. In 2018 worden de winkels ingrijpend verbouwd. De helft van de winkels wordt in 2018 verhuurd en de andere helft wordt pas in 2019 verhuurd. In 2019 worden de woonappartementen ingrijpend gerenoveerd. Een aantal woonappartementen wordt in 2019 verhuurd en de rest van de woonappartementen wordt pas in 2020 verhuurd. Op 1 januari 2023 wordt het gehele pand verkocht. In dit geval zijn er verschillende resterende btw-herzieningstermijnen van toepassing, namelijk vijf jaar voor de winkels die in 2018 zijn verbouwd en in gebruik zijn genomen, zes jaar voor de winkels die in 2018 zijn verbouwd en in 2019 zijn betrokken, zes jaar voor de woningen die in 2019 zijn verbouwd en in gebruik zijn genomen, en zeven jaar voor de woningen die in 2019 zijn verbouwd en in 2020 zijn betrokken.¹⁵⁴ Er zijn in dit voorbeeld dus vier verschillende herzieningstermijnen van toepassing.

Echter, heeft de ondernemer alleen te maken met meer administratieve lasten als een dienst volgens de Wet IB en de Vpb wordt geactiveerd en afgeschreven. Volgens de Wet IB en de Vpb moet een ondernemer al een balans opmaken voor die goederen en/of diensten, diezelfde balans kan gebruikt worden om de kostbare diensten in de btw te volgen.¹⁵⁵ In de zaak X concludeerde de A-G Kokott dat er geen bezwaren zijn tegen meerdere herzieningstermijnen binnen één goed, omdat het “*geen overdreven frequent fenomeen*” zou zijn.¹⁵⁶ Deze conclusie lijkt mij echter onjuist. Weliswaar gaat het in de zaak X over goederen en niet over kostbare diensten, maar naar mijn mening toch de conclusie ook van toepassing zijn op kostbare diensten. Aangezien ook bij kostbare diensten verschillende herzieningstermijnen binnen één dienst ontstaan als het wetsvoorstel wordt ingevoerd. In de praktijk moet de ondernemer namelijk de eerste ingebruikname registreren voor alle goederen en/of diensten die bestaan uit meerdere zelfstandige gedeeltes, zoals een etageverdieping. Daarnaast

¹⁵⁰ HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-29/08 (*AB SKF*), V-N 2009/56.13, r.o. 56.

¹⁵¹ Van der Paardt 2016, par. 3.2.6.2.

¹⁵² Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 13.

¹⁵³ Van Blokland, 'internetconsultatie BTW herziening bij kostbare diensten', *Vereniging voor institutionele Beleggers in Nederland* 2017.

¹⁵⁴ Cox, 'Internetconsultatie uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', *CMS Derks Star Busmann N.V* 2017.

¹⁵⁵ Zie par. 3.2.

¹⁵⁶ Conclusie van A-G Kokott in de zaak HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, par. 62.

moet de ondernemer rekening houden met de verschillende herzieningstermijnen. Ook al moeten ondernemers een balans opmaken voor de Wet IB en de Vpb, dan toch ben ik van mening dat het voor de ondernemers beter is een drempelbedrag in te voeren. Alleen vanaf dat bedrag moet de herziening op ingekochte kostbare diensten dan gelden.¹⁵⁷ Het Verenigd Koninkrijk hanteert reeds een dergelijk drempelbedrag (voor onroerende zaken is dit drempelbedrag GBP 250.000).¹⁵⁸ Het invoeren van een drempelbedrag zorgt er voor dat de administratieve lasten voor kleine ondernemingen niet worden vergroot. Bovendien werd in hoofdstuk 3 geconcludeerd, dat een aansluiting met de Wet IB en de Vpb niet gewenst is vanwege de verschillen met de Wet OB.

Het wetsvoorstel zorgt dus dat kostbare diensten ook onderworpen worden aan de herzieningsbepalingen in de Wet OB. Dit is dan ook meer in overeenstemming met de uitwendige neutraliteit. Het wetsvoorstel lijkt echter strijdig te zijn met betrekking tot de inwendige neutraliteit. Naar mijn mening kan de herziening op kostbare diensten ook worden overeengestemd met de inwendige neutraliteit als de nationale wetgever aanpassingen verricht die er voornamelijk op gericht zijn om de administratieve last te verlagen. Dit kan bijvoorbeeld door een drempelbedrag in te voeren, waardoor voornamelijk kleine ondernemingen als het ware worden ontlast, omdat diensten met een geringe aanschafwaarde niet meegenomen worden in de herzieningsregeling. Daarnaast is het introduceren van een drempelbedrag in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel ofwel level playing field, omdat de regeling voor iedere ondernemer geldt. Liedorp verwoordt het level playing field als volgt: “Een level playing field is een marktsituatie (een speelveld) waar voor alle partijen die zich in een zelfde positie ten opzichte van die markt bevinden, dat wil zeggen toetreders ten opzichte van toetreders en zittende spelers ten opzichte van zittende spelers, dezelfde regels gelden, waardoor zij een gelijke uitgangspositie hebben om met elkaar te concurreren.”¹⁵⁹

Indien het huidige wetsvoorstel zo blijft dan prevaleert mijns inziens de inwendige neutraliteit. Het wetsvoorstel heeft als nadelig gevolg dat er meerdere herzieningstermijnen aanwezig kunnen zijn binnen één kostbare dienst. Voor een grote onderneming zal dit gevolg minder zwaar zijn dan voor een kleine onderneming.¹⁶⁰ Doorgaans hebben kleine ondernemingen namelijk niet de middelen om deskundig fiscaal personeel aan te trekken. Dit kan in de praktijk administratieve problemen opleveren. Een kleine onderneming zal dus wel twee keer nadenken om kostbare diensten aan te schaffen. Dit zou dan kunnen leiden tot onwerkbaar situaties.

5.4 Rechtszekerheid

Het wetsvoorstel waarin kostbare diensten ook in de herziening worden meegenomen kan voor rechtsonzekerheid zorgen. In het Intertanko-arrest beschreef het HvJ EG het rechtszekerheidsbeginsel als volgt:

“Het algemene rechtszekerheidsbeginsel, dat een fundamenteel beginsel van het gemeenschapsrecht vormt, verlangt onder meer dat een regeling duidelijk en nauwkeurig is, opdat de justitiabelen

¹⁵⁷ Vakstudie Nieuws, V-N 2017/28.16.

¹⁵⁸ Van der Jagt, 'Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', NOB 2017.

¹⁵⁹ I. Liedorp, "Level playing field, een nader onderzoek naar verschillen tussen aanbieders van medisch specialistische zorg", uitgave van het Ministerie van Economische Zaken en Universiteit van Tilburg 2006, p. 67.

¹⁶⁰ Hieronder wordt verstaan een ondernemingen met een jaaromzet minder dan 25.000 euro. Zij hebben in bijvoorbeeld art. 25 Wet OB al recht op bijzondere regelingen en vrijstellingen.

ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen.”¹⁶¹

Dit betekent dat belastingplichtigen hun juridische positie moeten kunnen bepalen. Het geldende recht dient dus kenbaar te zijn. De nationale wetgever mag dus niet zomaar een wet wijzigen. Het rechtszekerheidsbeginsel dwingt de overheid om bijvoorbeeld bij een wijziging van een wet een dergelijke bekendmaking te doen.¹⁶²

In eerste optiek zorgt het wetsvoorstel voor rechtsonzekerheid, omdat een definitie van een kostbare dienst ontbreekt. In het wetsvoorstel wordt bepaald dat een kostbare dienst een dienst is die binnen een onderneming meerdere jaren wordt gebruikt en waarbij wordt afgeschreven en geactiveerd volgens de bepalingen uit de Wet IB en de Vpb. De ondernemer zou dan op basis van deze omschrijving moeten weten wanneer een dienst een kostbare dienst is. Dit leidt tot rechtsonzekerheid, want wanneer wordt een dienst geactiveerd en afgeschreven volgens de Wet IB en de Vpb?

Daarnaast ontbreekt een overgangsregeling en de ingangsdatum. Voor een ondernemer is het niet duidelijk wanneer de herziening ook zal gelden voor kostbare diensten. Bovendien is het de vraag of kostbare diensten waarbij al voor de ingangsdatum van het wetsvoorstel kosten zijn gemaakt, maar waar de herzieningsregeling nog niet is geëindigd, ook worden meegenomen in de herzieningsregeling wanneer een pand bijvoorbeeld reeds is verbouwd. Te denken valt aan een verbouwing die twee jaar geleden heeft plaatsgevonden voor de invoering van het wetsvoorstel. Wordt de verbouwing dan geheel in de herziening meegenomen met terugwerkende kracht of een gedeelte (in dit voorbeeld nog acht jaar) of helemaal niet meer? Ook kan deze rechtsonzekerheid leiden tot administratieve problemen. Als het wetsvoorstel namelijk wordt ingevoerd, dan zijn er nog geen balansen of andere gegevens met betrekking tot de afschrijvingen en activeringen van kostbare diensten.

Bovendien kunnen ondernemers onvoorzienbare btw-voordelen of -nadelen ondervinden, bijvoorbeeld ingeval een ondernemer in het verleden een algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB heeft overgedragen of verkregen. Deze ondernemer heeft op dat moment geen rekening kunnen houden met de invoering van dit wetsvoorstel. Een voorbeeld ter illustratie van het voorgaande: ondernemer A heeft een pand verbouwd in 2014. In datzelfde jaar verhuurt de ondernemer dit pand met btw belast. In 2017 eindigt deze belaste verhuur en wordt het pand met btw vrijgesteld verhuurd aan een huurder. De partijen hebben geen afspraken gemaakt over de compensatie van de niet-afrekbare btw op de verbouwingskosten, omdat de herziening op kostbare diensten nog niet van toepassing was en niet voorzienbaar. Indien vanaf 2019 de btw op de verbouwingskosten uit 2014 toch herzien moet worden, dan leidt dit tot een ongewenst nadeel voor ondernemer A¹⁶³, omdat deze geen compensatie krijgt voor de verbouwingskosten, maar wel opgezaald zit met de btw-lasten op de verbouwingskosten.

Om onduidelijkheden te voorkomen met betrekking tot de definitie van kostbare diensten kan aangesloten worden bij de definitie van investeringsgoederen.¹⁶⁴

De NOB stelt vanwege het ontbreken van een overgangsregeling voor om op de volgende twee punten verduidelijking aan te brengen. Ten eerste door de voorgestelde regels niet van toepassing te

¹⁶¹ HvJ EG 3 maart 2008, zaak nr. C-308/06 (*Intertanko*), NJ 2008/575, r.o. 69.

¹⁶² Albregtse & Kavelaars 2018, par. 6.2.

¹⁶³ Van der Jagt, 'Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', NOB 2017, par. 1.4.

¹⁶⁴ Zie hoofdstuk 3 van deze thesis.

verklaren op diensten die vóór de invoeringsdatum zijn verricht, maar waarvan de herzieningstermijn op die datum nog niet is verstreken. Ten tweede door de voorgestelde regels niet van toepassing te verklaren op diensten die op of na de invoeringsdatum zijn verricht, maar waarvoor reeds vóór die datum kosten met btw zijn gemaakt. In dit verband valt bijvoorbeeld te denken aan een voorgenomen verbouwing van een belastingplichtige, waarvoor hij in 2015 kosten met btw heeft gemaakt vanwege het laten opstellen van voorbereidingsplannen.¹⁶⁵ Dit is mijns inziens een goede aanvulling op het wetsvoorstel. Dit geeft de ondernemer namelijk rechtszekerheid, omdat alleen kostbare diensten uitgevoerd na de invoering van het wetsvoorstel betrokken worden in de herzieningsregeling.

Met betrekking tot rechtsonzekerheid door een constructie met kostbare diensten kan de rechtspraak een duidelijke uitspraak formuleren, die ervoor moet zorgen dat onduidelijkheden worden weggenomen omtrent de gekozen structurering van activiteiten, zodat de ondernemer en/of belastingplichtige weet wanneer handelingen zorgen voor misbruik van recht.¹⁶⁶

5.5 Tussenconclusie

Deelvraag: Is de wetswijziging in overeenstemming met het fiscale neutraliteitsbeginsel?

Bij de btw is het fiscale neutraliteitsbeginsel een belangrijk beginsel. Voor de herziening van kostbare diensten gelden vooral de economische, de juridische (allebei onderdeel van de uitwendige neutraliteit) en de inwendige neutraliteit, omdat de herziening vooral binnenlandse problematiek betreft. Het economische neutraliteitsbeginsel ziet erop dat er geen cumulatie van btw optreedt in de productie- en distributiefase. De btw moet dus strikt evenredig aan de prijs zijn en dient afgewenteld te worden op de particuliere consument of de afnemer. Het juridische neutraliteitsbeginsel houdt in dat ondernemers die soortgelijke goederen leveren en/of diensten verrichten hetzelfde moeten worden behandeld. Daarnaast is de inwendige neutraliteit van belang. Dit betekent dat ondernemers zo min mogelijk last moeten hebben van de btw. Het wetsvoorstel lijkt in overeenstemming te zijn met de uitwendige neutraliteit, omdat het gebruik van kostbare diensten voor een langere periode wordt gevolgd. Het recht op aftrek van btw sluit immers beter aan bij het werkelijke gebruik van kostbare diensten, waardoor cumulatie van btw wordt voorkomen. Ook zal het voor de afnemer minder uitmaken bij welke ondernemer hij een kostbare dienst koopt. Immers, bij een verbouwing van onroerende zaken is het jaar van eerste ingebruikname niet meer leidend voor het recht op aftrek van btw. Daarentegen lijkt het wetsvoorstel strijdig te zijn met de inwendige neutraliteit ten opzichte van de huidige regelgeving, omdat de ondernemer meer administratieve lasten krijgt. De ondernemer dient namelijk voor elke ingekochte dienst na te gaan of het onder de meerjarige herziening valt. Daarnaast moet een ondernemer registreren wanneer een dienst voor het eerst in gebruik genomen is. Voor een ondernemer met meerdere zelfstandige onderdelen binnen één dienst kunnen zelfs meerdere herzieningstermijnen van toepassing zijn. Echter, hebben alleen ondernemers die volgens de Wet IB en de Vpb een goed en/of dienst moeten activeren en afschrijven te maken met meer administratieve lasten. Daarnaast moeten ondernemers voor de Wet IB en de Vpb al een balans maken voor bepaalde goederen en/of diensten. Deze balans kan dan tevens gebruikt worden voor kostbare diensten in de Wet OB. Toch kan de nationale wetgever naar mijn mening beter een drempelbedrag invoeren. Alleen kostbare diensten met een aanschafwaarde boven deze drempel worden dan meegenomen in de herzieningsregeling.

¹⁶⁵ Van der Jagt, 'Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', *NOB* 2017, par. 1.4.

¹⁶⁶ Terra, *TFB* 2012-6, p. 12-16.

Daarnaast leidt het wetsvoorstel tot rechtsonzekerheid voor ondernemers. De definitie van kostbare diensten wordt namelijk niet duidelijk toegelicht door de nationale wetgever. Bovendien ontbreekt er een ingangsdatum en/of overgangsregeling voor de invoering van de wetswijziging. Om de rechtszekerheid te waarborgen kan de nationale wetgever het begrip kostbare diensten laten aansluiten bij de definitie van investeringsgoederen. Daarnaast kan de nationale wetgever in het wetsvoorstel een aanvulling doen door alleen kostbare diensten na de invoeringsdatum in de herzieningsperiode te betrekken. Hierdoor worden alleen kostbare diensten na de invoering van de wetswijziging in de herziening betrokken. Dit voorkomt dat ondernemers onvoorziene btw-voordelen of -nadelen ondervinden door de wetswijziging.

Hoofdstuk 6 Constructies met kostbare diensten in de btw

6.1 Aanleiding

Het wetsvoorstel heeft naast het opheffen van het verschil in behandeling tussen investeringsgoederen en kostbare diensten ook als doel om de constructies met kostbare diensten te bestrijden.¹⁶⁷ Met constructies wordt bedoeld: constructies waarbij optimaal (oneigenlijk) gebruik wordt gemaakt van de huidige wet- en regelgeving in de Wet OB om heffing van btw te ontwijken. Dat een herzieningsregeling voor kostbare diensten ontbreekt, vergroot daarmee de mogelijkheden tot herzieningsconstructies.

In 2005 was al een wetsvoorstel aanhangig dat ervoor moest zorgen dat kostbare diensten ook bij de herzieningsregeling zouden worden betrokken. Dit zou dan een van de maatregelen zijn om fiscale constructies te bestrijden.¹⁶⁸ Tot op heden is dit wetsvoorstel niet ingevoerd en volgens staatssecretaris van Financiën Wiebes is een invoering ook niet nodig.¹⁶⁹ Volgens hem heeft de Belastingdienst inmiddels met het leerstuk misbruik van recht een middel in handen gekregen om misbruiksituaties te bestrijden. Destijds werd ervoor gekozen om het wetsvoorstel van 2005 nog niet in te voeren, omdat op dat moment de nationale Engelse rechter aan het HvJ EG in een prejudiciële vraag had gesteld hoe het leerstuk misbruik van recht zich tot de btw verhoudt.¹⁷⁰ Het leerstuk misbruik van recht zou volgens de toenmalige staatssecretaris namelijk een middel zijn dat veel verschillende constructievormen kan bestrijden. Daarnaast zou het leerstuk met name een preventieve werking hebben. Het zou voorkomen dat belastingplichtigen ontwijkende constructies opzetten. Na het arrest van het HvJ EG in de zaak Halifax is duidelijk geworden dat dit leerstuk ook van toepassing is op de btw.¹⁷¹ Er is sprake van misbruik van recht als de handelingen van de belastingplichtige in strijd zijn met het doel en de strekking van de bepalingen uit de Btw-richtlijn en de Wet OB, waardoor een belastingvoordeel wordt toegekend.¹⁷² Daarnaast moet uit objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de desbetreffende transacties eruit bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.¹⁷³

Dit hoofdstuk bespreekt dan ook in paragraaf 6.2 als eerste constructies met kostbare diensten. Vervolgens komen in paragraaf 6.3 alternatieve mogelijkheden aan bod die constructies met kostbare diensten kunnen bestrijden. Tot slot wordt in dit hoofdstuk een tussenconclusie gegeven in paragraaf 6.4.

¹⁶⁷ www.internetconsultatie.nl/kostbarediensten

¹⁶⁸ *Kamerstukken II 2004/05*, 30 061, 11, par. 2.1.

¹⁶⁹ Staatssecretaris Wiebes, brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer 10 mei 2017, Stand van zaken geruime tijd aanhangige wetsvoorstellen.

¹⁷⁰ *Kamerstukken II 2005.2005*, 30 061, 9.

¹⁷¹ HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o. 70.

¹⁷² HvJ EG, 14 december 2000, zaak C-110/99 (*Emsland-Stärke*), BNB 2003/169, r.o. 52 - 53.

¹⁷³ HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, r.o. 74 - 75.

6.2 Constructies met kostbare diensten

Deze paragraaf bespreekt constructies met kostbare diensten. Een ondernemer gebruikt in een constructie met kostbare diensten de leemte in de herzieningsregeling. Het gebruik van een kostbare dienst wordt momenteel namelijk niet herzien in de Wet OB. Dit betekent dat het gebruik van een kostbare dienst na het eerste jaar van ingebruikname niet meer wordt gevolgd. Het gebruik van een kostbare dienst (vrijgesteld of belast) door een ondernemer staat dus definitief vast na het eerste jaar van ingebruikname.

Voorbeeld 1

Een ondernemer renoveert zijn pand zonder dat er sprake is van een nieuw vervaardigd goed. Om volledig recht te hebben op aftrek van btw op de verbouwingkosten gebruikt hij het pand voor belaste prestaties in het eerste jaar van ingebruikname. In de daaropvolgende jaren gebruikt hij het pand voor vrijgestelde prestaties. De ondernemer heeft dus alle btw op de verbouwingdienst kunnen aftrekken, ook al verandert zijn gebruik in de daaropvolgende jaren.

Voorbeeld 2

De verbouwing van het pand blijkt slechts een gedeelte van een onroerend goed te zijn. Het gehele pand is niet meer onderworpen aan de herzieningsregeling op grond van art. 13a Uitv. Besch. De Wet OB bepaalt dat onzelfstandige gedeelten van een onroerend goed het belastingregime volgen van het onroerend goed waarvan het deel uitmaakt. Als de herzieningstermijn daarom van het gehele pand is afgelopen, dan geldt dat ook voor dat onzelfstandige deel. Het gebruik van het gerenoveerde gedeelte wordt dus ook niet meer herzien, waardoor het voor de btw-teruggave niet uitmaakt of de ondernemer belaste en/of vrijgestelde prestaties verricht. Daarentegen geldt een apart aftrekrecht en een aparte herzieningsregeling voor zelfstandige investeringsgoederen¹⁷⁴, ook al maken deze investeringsgoederen deel uit van een ander investeringsgoed.¹⁷⁵ Dit komt bijvoorbeeld voor als een ondernemer zonnepanelen¹⁷⁶ plaatst op een pand of als een ondernemer dakkappen en een portaal plaats op de zolderetage van een gebouw.¹⁷⁷

De voorbeelden geven weer welke leemte de herzieningsbepaling in de Wet OB heeft als kostbare diensten niet worden herzien. Echter, de herzieningsbepaling wordt in de huidige Wet OB ook al uitgehouden door middel van de zogenaamde herzieningsconstructies. In deze constructie zetten voornamelijk ondernemers¹⁷⁸ die (gedeeltelijke) vrijgestelde prestaties¹⁷⁹ verrichten – zoals een ziekenhuis of een bank – een constructievehikel speciaal op om een bedrijfsmiddel aan te schaffen in plaats van de afnemer. Ook kan het constructievehikel een sale en leasebackovereenkomst aangaan met de afnemer. Hierdoor blijft het gebruik bij de afnemer, maar ligt het eigendom bij het constructievehikel. In ieder geval dient het bedrijfsmiddel in eigendom te zijn van het constructievehikel, omdat dit vehikel recht heeft op btw-aftrek, terwijl de afnemer in de meeste gevallen dit (gedeeltelijk) niet heeft.

¹⁷⁴ Er is sprake van een zelfstandige investeringsgoed, wanneer een goed enige mate van duurzaamheid bezit en de dienovereenkomstige afschrijving van de aanschaffingskosten. Conclusie A-G Mengozzi in de zaak HvJ EG 22 december 2008, zaak 515/07 *NTR* 2006/1407, r.o. 67

¹⁷⁵ HvJ EG 19 juli 2012, zaak C-334/10 (*X*), *V-N* 2012/58.54, r.o. 95 – 96.

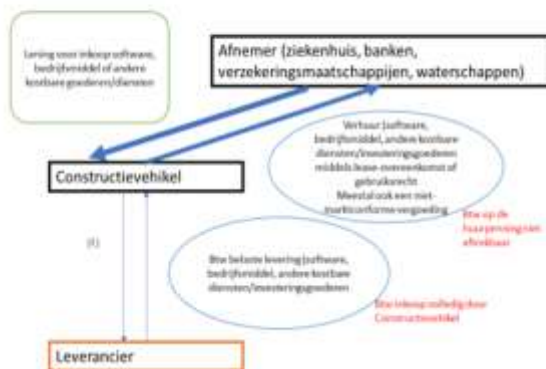
¹⁷⁶ Gerechtshof Arnhem/Leeuwarden 30 maart 2016, zaak 15/00256, *V-N* Vandaag 2016/795.

¹⁷⁷ HvJ EG 19 juli 2012, zaak C-334/10 (*X*), *V-N* 2012/58.54.

¹⁷⁸ In deze paragraaf worden ondernemers ook wel afnemers genoemd, omdat zij een bedrijfsmiddel aanschaffen van de constructievehikel of de leverancier.

¹⁷⁹ Albregtse & Kavelaars 2018, par. 13.2.

Jaar van eerste ingebruikname bij kostbare diensten of situatie voor het einde van de herzieningstermijn (vijf of tien jaar voor investeringsgoederen)



Voor kostbare diensten gelden momenteel geen herzieningstermijnen. Daarom wordt in de afbeelding het jaar van eerste ingebruikname gevolgd. Daarnaast is zowel het kader van de afnemer als het constructievehikel zwart, omdat deze rechtspersonen met elkaar verbonden zijn.

In het jaar van ingebruikname stelt het constructievehikel het bedrijfsmiddel ter beschikking aan de vrijgestelde ondernemer en/of het niet-belastingplichtige lichaam tegen een (niet-)marktconforme vergoeding op grond van een leaseovereenkomst of een gebruiksrecht. Zodra de herzieningstermijn van een bedrijfsmiddel is afgelopen, wordt het bedrijfsmiddel verkocht aan de afnemer. Een andere mogelijkheid is één rechtspersoon vormen met het constructievehikel door middel van een fusie. Daarnaast kan een fiscale eenheid gevormd worden tussen de afnemer en het constructievehikel. Door het gebruik van een van deze mogelijkheden, begint er geen nieuwe herzieningsperiode voor de afnemer. Na de herzieningstermijn zal het gebruik van de afnemer en het constructievehikel niet meer worden gevolgd. Deze constructie zorgt ervoor dat het constructievehikel de btw van de ingekochte bedrijfsmiddelen volledig kan aftrekken.¹⁸⁰ Daarnaast kan de afnemer de niet-aftekbare btw over de verhuurpenningen gespreid voldoen. Uitgaand van de normale situatie zal de afnemer dus ook een financierings- en liquiditeitsvoordeel verkrijgen door de lage huurprijs en het niet-volmaken van de overeengekomen huurperiode. Deze herzieningsconstructies worden opgezet vanwege de leemte in de herzieningsbepaling in de Wet OB. Dit betekent dan ook dat als het wetsvoorstel wordt ingevoerd, deze constructie ook toepasbaar is op kostbare diensten.

6.2.1 Kan het wetsvoorstel de constructies met kostbare diensten voorkomen?

Mocht het wetsvoorstel ingevoerd worden, dan gelden voor kostbare diensten ook herzieningsregels conform art. 15, lid 6, Wet OB jo art. 13 Uitv. Besch. Wet OB. Dit heeft tot gevolg dat het gebruik van ingekochte diensten waarop ondernemers zouden moeten en/of kunnen afschrijven volgens de Wet IB en de Vpb voor een periode van vijf of tien jaar gevolgd wordt. Dit betekent dat een ondernemer zijn gebruik op een kostbare dienst in het jaar van ingebruikname niet meer belast kan gebruiken en dat in de daaropvolgende jaren zijn gebruik verandert in een geheel of gedeeltelijk vrijgesteld gebruik. Ook kan de ondernemer niet meer direct na het jaar van ingebruikname de aangeschafte kostbare diensten kopen van een gelieerde persoon, met die persoon fuseren of een fiscale eenheid vormen. Een ondernemer moet namelijk rekening houden met de herzieningstermijn van vier of negen jaar na het jaar van ingebruikname. Als een ondernemer binnen de herzieningstermijn een kostbare dienst van een verbonden persoon koopt, dan begint de herzieningstermijn opnieuw en wordt de situatie gecreëerd zonder de transacties die hebben gezorgd voor oneigenlijke

¹⁸⁰ Kamerstukken II 2004/2005, 30 061, Bijlage I: Machtigingsverzoek van 16 september 2004.

belastingvoordelen. Bovendien kan de ondernemer niet meer belastingvoordelen behalen door te sturen in de kwalificatie (goed of dienst) van bijvoorbeeld een verbouwing. Echter, de ondernemer kan de koop afwachten totdat de herzieningsstermijn is afgelopen.¹⁸¹ Bovendien kan de ondernemer nog steeds een constructievehikel opzetten dat net zoals bij de herzieningsconstructies het 'eigendom' bezit in de herzieningsperiode en na die periode de kostbare dienst verkoopt tegen een niet-marktconforme prijs aan de ondernemer, fuseert met de ondernemer of een fiscale eenheid vormt met de ondernemer. Daarnaast geldt het wetsvoorstel niet voor diensten die enige mate van duurzaamheid bezitten, maar niet op grond van de Wet IB en/of Vpb geactiveerd en afgeschreven worden.

Ook wordt art.13a Uitv. Besch. Wet OB aangepast.¹⁸² Deze aanpassing zorgt ervoor dat zelfstandige kostbare diensten onderworpen worden aan een aparte herzieningsperiode, mits de Nederlandse rechter een soortgelijke zaak wijst als zaak X.¹⁸³ Een gebouw kan dan na de invoering van het wetsvoorstel meerdere herzieningstermijnen hebben. Deze aanpassing is in overeenstemming met de uitwendige neutraliteit. Het daadwerkelijke gebruik van de kostbare dienst sluit namelijk aan bij het recht op aftrek. Het wetsvoorstel voorkomt dus dat de ondernemer een onderdeel onder het belastingregime van de gehele kostbare dienst laat vallen, waardoor het gebruik van dat onderdeel niet meer herzien kan worden. De inwendige neutraliteit kan hier echter aangetast worden, aangezien er meerdere herzieningstermijnen gelden bij een (on)roerend goed en/of kostbare dienst.

Naar mijn mening kan het huidige wetsvoorstel constructies met kostbare diensten niet voorkomen. Weliswaar worden kostbare diensten in de herzieningsbepaling meegenomen, waardoor ondernemers hun belaste gebruik op kostbare diensten niet meteen na het eerste jaar van ingebruikname gedeeltelijk of geheel vrijgesteld kunnen gebruiken. Bovendien kunnen ondernemers niet direct een kostbare dienst van een gelieerde persoon kopen of met die persoon fuseren of een fiscale eenheid vormen. Ook geeft het wetsvoorstel de Nederlandse rechters een grondslag om te oordelen dat een ondernemer in strijd heeft gehandeld met het verbod op het leerstuk misbruik van recht. Mijns inziens moet het wetsvoorstel echter verder gaan, omdat de ondernemer na het verstrijken van de herzieningsperiode alsnog de bovenstaande handelingen kan verrichten. Om die reden zien ook Soltysik en A-G Van Hilten geen oplossing in het verlengen van de herzieningstermijn.¹⁸⁴ Daarnaast zouden ondernemers die zich niet bezighouden met activiteiten die leiden tot misbruik, met extra administratieve lasten worden opgezadeld als de herzieningsperiode wordt opgerekt.

Het wetsvoorstel kan dus niet een constructie met kostbare diensten voorkomen. De volgende paragraaf onderzoekt andere mogelijkheden die constructies met kostbare diensten mogelijk wel kunnen beletten.

¹⁸¹ Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 10 februari 2012, zaak 08/05317, *BNB* 2013/208, r.o. 6.3.16.

¹⁸² Zie conceptteksten tot aanpassing van artikel 13 tot en met 14 Uitv. Besch. Wet OB.

¹⁸³ HvJ EG 19 juli 2012, zaak C-334/10 (X), *V-N* 2012/58.54.

¹⁸⁴ Soltysik, *WFR* 2008/158, par. 7. Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 10 februari 2012, zaak 08/05317, *BNB* 2013/208, r.o. 6.4.8.

6.3 Alternatieve mogelijkheden om constructies met kostbare diensten te bestrijden

6.3.1 Leerstuk misbruik van recht

Een middel dat constructies met kostbare diensten kan voorkomen, is het leerstuk misbruik van recht. In de zaken Emsland-Stärke en Halifax heeft het HvJ EG drie voorwaarden gesteld, waaraan nationale rechters moeten toetsen of er sprake is van misbruik van recht. Het gaat om de volgende voorwaarden:

- er dient sprake te zijn van een belastingvoordeel dat is behaald door een fiscale constructie op te zetten;
- de handeling van de belastingplichtige moet in strijd zijn met het doel en de strekking van de wet;
- uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.¹⁸⁵

Daarbij dient opgemerkt te worden dat de ondernemer mag kiezen voor de voor hem voordeligste weg. De ondernemer heeft namelijk het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft.¹⁸⁶ In de zaken Emsland-Stärke en Halifax worden de voorwaarden niet uitgebreid toegelicht. Uit de navolgende arresten¹⁸⁷ blijkt dat er sprake is van misbruik van recht als de betrokken transacties een 'gekunsteld' karakter hebben, ofwel niet in overeenstemming zijn met de normale marktvoorwaarden. Hiermee worden handelingen door de belastingplichtige bedoeld die zo afwijken van normale handelstransacties dat er in wezen geen reëel economisch belang mee wordt gediend en waarbij het in wezen te doen is om het btw-voordeel.¹⁸⁸ Zo blijkt uit het Royal Bank of Scotland Deutschland GmbH-arrest dat wanneer een belastingplichtige gebruikmaakt van interpretatieverschillen tussen lidstaten er geen sprake is van misbruik van recht.¹⁸⁹ Daarnaast mag een belastingplichtige een transactie zo inrichten dat hij de btw-last verspreidt over meerdere jaren. Dit kan door bijvoorbeeld een goed te huren in plaats van te kopen. De huurovereenkomst moet dan wel in overeenstemming zijn met de normale marktvoorwaarden.¹⁹⁰

In principe geldt dat als de HR constateert dat de handelingen verricht door de belastingplichtigen in strijd zijn met het leerstuk misbruik van recht, de situatie zo wordt gedefinieerd dat de situatie ontstaat zonder de transacties die dit misbruik vormen. Te denken valt aan het wegdenken van de fiscale eenheid. Zonder de fiscale eenheid worden huursommen normaal belast.¹⁹¹ In eerste optiek is het leerstuk misbruik van recht een goed middel om constructies te bestrijden, omdat het belastingvoordeel dat is behaald door het opzetten van een constructie wordt weggenomen.

Er zijn echter enkele kanttekeningen te plaatsen bij het huidige leerstuk misbruik van recht. Zo heeft de HR destijds in verschillende arresten geconcludeerd dat er sprake was van misbruik van recht door ondernemers die contracten hadden gesloten met een gelieerde tussenpersoon. Hieruit kon worden afgeleid dat de constructie opgezet was voor belastingbesparende doeleinden. De HR hield zich toen voornamelijk vast aan de juridische werkelijkheid zoals die uit de contracten voortvloeide en niet aan de economische realiteit.¹⁹² Om die reden konden ondernemers btw-voordeel behalen met fiscale

¹⁸⁵ HvJ EG 14 december 2000, zaak 110/99 (*Emsland-Stärke*), BNB 2003/169, r.o. 52-53.

¹⁸⁶ HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings GmbH*), NTFR 2010/2449, r.o. 53

¹⁸⁷ Zie bijvoorbeeld de arresten HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 *RBS Deutschland Holdings GmbH*, NTFR 2010/2449 en HvJ EU 22 december 2010, C-103/09, (*Weald Leasing*), BNB 2011/203.

¹⁸⁸ Tromp, *WFR* 2013/89, par. 5.

¹⁸⁹ HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings GmbH*), NTFR 2010/2449, r.o. 50 - 55.

¹⁹⁰ HvJ EU 22 december 2010, C-103/09, (*Weald Leasing*), BNB 2011/203, r.o. 31 en 34.

¹⁹¹ Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 10 februari 2012, zaak 08/05317, BNB 2013/208, r.o. 6.6.2.

¹⁹² Lamers, *BtwBrief* 2008/1.

constructies. Echter, sinds de zaak-Paul Newey geldt dat contractuele verhoudingen nog steeds het uitgangspunt zijn, maar niet altijd doorslaggevend zijn. Van belang is of de contractuele bepalingen aansluiten bij de economische realiteit.¹⁹³

Daarnaast is het leerstuk misbruik van recht het zwaarste middel om fiscale constructies te bestrijden, omdat het legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel ondermijnd worden als er sprake is van een handeling die wordt gekwalificeerd als misbruik van recht.¹⁹⁴ Deze beginselen beogen dat iedere belastingplichtige moet kunnen vertrouwen op de wet¹⁹⁵, maar als een belastingplichtige (al dan niet bewust) een constructie opzet die tegenstrijdig is aan het verbod van misbruik van recht, dan dient de situatie te worden teruggedraaid naar de situatie waarbij de transacties die het misbruik vormen niet zijn toegepast.¹⁹⁶ De belastingplichtige belandt dan in de situatie waarin de keuze van bepaalde juridische vormen niet leidt tot een kenbaar fiscaal resultaat. Toch ben ik van mening dat het legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in dit geval opzij geschoven kunnen worden door het leerstuk misbruik van recht. Het leerstuk zorgt namelijk voor gelijkheid en neutraliteit tussen belastingplichtigen, omdat de handelingen worden geherdefinieerd zodat de situatie zonder fiscale constructie ontstaat. Hierdoor worden dus alle ondernemers in dezelfde situatie hetzelfde behandeld.

Bovendien kan tot op heden het leerstuk geen middel zijn om constructies op kostbare diensten te bestrijden. Er is namelijk in de Wet OB geen wettelijke regeling te vinden die herziening op kostbare diensten mogelijk maakt. Hierdoor kan de belastingplichtige ook niet handelen in strijd met doel en strekking van de wet. Indien het wetsvoorstel wordt ingevoerd, zie ik in combinatie met het leerstuk misbruik van recht wel mogelijkheden om deze constructies te bestrijden. Zonder een wettelijke grondslag kan de nationale rechter namelijk niet beslissen dat een belastingplichtige in strijd heeft gehandeld met het leerstuk misbruik van recht. Het leerstuk kan in combinatie met het wetsvoorstel bijvoorbeeld voorkomen dat belastingvoordelen met kostbare diensten worden behaald na het verstrijken van de herzieningstermijnen. De situatie kan dan zo worden veranderd dat het gebruik van een kostbare dienst niet anders is dan in de herzieningstermijn.

6.3.2 Aanpassingen van de herzieningsbepaling in de Wet OB

Een andere mogelijkheid is het aanpassen van de herzieningsbepaling in de Wet OB. In paragraaf 6.2.1 is geconcludeerd dat een uitbreiding van de herzieningstermijnen geen oplossing is. Ook het huidige wetsvoorstel kan op dit moment op zichzelfstaand geen uitkomst bieden, omdat de wijziging er alleen voor zorgt dat de herzieningsbepaling in de Wet OB ook van toepassing is op kostbare diensten. Samen met het leerstuk misbruik van recht kan het wetsvoorstel daarentegen wel een oplossing zijn om constructies met kostbare diensten te bestrijden, omdat de nationale rechter een grondslag krijgt. Hierdoor kan de nationale rechter namelijk oordelen dat een ondernemer een belastingbesparende constructie heeft opgezet die in strijd is met doel en strekking van de herzieningsbepaling. Een nationale rechter kan echter alleen met het middel misbruik van recht een constructie naderhand bestrijden. Een middel dat constructies met kostbare diensten op voorhand voorkomt, ontbreekt nog.

A-G Van Hilten stelt in dit kader dan ook voor om regels in te voeren die het vormen van een fiscale eenheid en fusie beperken.¹⁹⁷ Echter, A-G Van Hilten licht niet toe hoe de vorming van een fiscale

¹⁹³ HvJ EU 20 juni 2013, zaak C-653/11 (*Paul Newey*), *BNB* 2014/49, r.o. 45 - 52

¹⁹⁴ HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o. 43.

¹⁹⁵ Van Kesteren, *WFR* 2006/367.

¹⁹⁶ Van Kesteren, *WFR* 2006/367.

¹⁹⁷ Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 10 februari 2012, zaak 08/05317, *V-N* 2012/12.23, r.o. 6.4.8.

eenheid beperkt dient te worden. Gezien het arrest waarbij een aandelenoverdracht en een bestuurs(her)vorming plaatsvond om aan de eisen van een fiscale eenheid te voldoen, neem ik aan dat A-G Van Hilten het beperken van de verwevenheden bedoelt conform art. 7, lid 4, Wet OB. Het beperken van de verwevenheden is een mogelijkheid. Dit dient echter wel conform art. 11 Btw-richtlijn te gebeuren. De nationale wetgever kan bijvoorbeeld eisen dat een gelieerde vennootschap 100% aandelenbezit dient te hebben van de afnemer voorafgaand aan het begin van de herzieningstermijn van ingekochte investeringsgoederen en/of kostbare diensten. Echter, deze oplossing zorgt ervoor dat ondernemingen die wel voldoen aan alle andere eisen geen fiscale eenheid kunnen vormen. Bovendien dient de vorming van een fiscale eenheid niet zo streng te zijn. Dit blijkt uit een nieuw criterium, namelijk, 'niet-verwaarloosbare economische betrekkingen'¹⁹⁸, waarin een onderneming niet voldoet aan de economische verwevenheid, maar door de andere verwevenheden tezamen wel een fiscale eenheid kan vormen. Naar mijn mening kan de fiscale eenheid niet zomaar beperkt worden. De HR heeft door deze uitspraak juist minder strenge eisen gesteld. Het lijkt mij daarom niet de bedoeling om de regels omtrent de totstandkoming van de fiscale eenheid strikter te maken. De Nederlandse wetgever kan mijns inziens eventueel wel het wetsvoorstel aanvullen met de voorwaarde dat het verkopen en/of verhuren van een investeringsgoed en/of een kostbare dienst tussen gelieerde partijen markconform dient te zijn. Bovendien kan de wetgever bijvoorbeeld invoeren dat een afnemer de ingekochte goederen en/of kostbare diensten voor meer dan een bepaald percentage dient te gebruiken voor zijn eigen bedrijfsuitoefening. Indien dat percentage minder is, heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor worden constructies als sale en leaseback voorkomen.

6.3.3 Verlenging naheffingstermijn

Daarnaast kan naar mening van Soltysik de naheffingstermijn worden uitgebreid. In plaats van dat de naheffingstermijn slechts gedurende vijf jaar na het einde van het kalenderjaar geldt (art. 20, derde lid, Algemene wet inzake Rijksbelastingen), dient de naheffingstermijn twintig jaar te duren. Volgens Soltysik is deze verruiming van de termijn gerechtvaardigd op grond van het fiscale neutraliteitsbeginsel.¹⁹⁹ Een verruiming van de naheffingstermijn lijkt mij een goed middel naderhand, omdat de wetgever meer tijd heeft om de behaalde belastingvoordelen van de ondernemer alsnog te verkrijgen. De verlenging van de naheffingstermijn is echter alleen gerechtvaardigd als de rechtszekerheid kan worden gewaarborgd. Daarbij kan worden gedacht aan een overgangsregeling. Alleen toekomstige transacties dienen naar mijn mening onderworpen te worden aan de verlengde naheffingstermijn.

6.4 Tussenconclusie

Deelvraag: Voorkomt de wetswijziging constructies met kostbare diensten?

Het wetsvoorstel beoogt de herzieningsbepalingen naast investeringsgoederen ook van toepassing te verklaren op kostbare diensten met als doel constructies met kostbare diensten tegen te gaan. Het huidige wetsvoorstel zorgt er alleen voor dat kostbare diensten ook in de herzieningsbepaling worden meegenomen. Het voorkomt echter niet dat ondernemers constructies met kostbare diensten opzetten om belastingvoordeel te behalen vanwege de leemte in de herzieningsbepaling. Deze leemte blijft ondanks de invoering van het wetsvoorstel. Daarnaast kan het leerstuk misbruik van recht, de constructie met kostbare diensten niet voorkomen. Dit middel is namelijk erop gericht de constructie naderhand te bestrijden. Een combinatie tussen het leerstuk misbruik van recht en het wetsvoorstel is daarentegen wel een mogelijkheid. Het wetsvoorstel geeft namelijk een nationale

¹⁹⁸ HR 11 oktober 2013, zaak 11/05105, *BNB* 2014/7, r.o. 3.4.

¹⁹⁹ Soltysik, *WFR* 2008/158, par. 7.

rechter de mogelijkheid te oordelen dat een ondernemer een belastingvoordeel heeft behaald door in strijd met doel en strekking van de herzieningsbepaling in de Wet OB te handelen. De wetgever dient de Wet OB of het wetsvoorstel aan te passen, omdat het leerstuk misbruik van recht een middel is dat de rechter pas naderhand kan gebruiken en alleen het huidige wetsvoorstel geen constructie met kostbare diensten op voorhand kan voorkomen. Een van die mogelijkheden de verwevenheden beperken. Daarbij kan gedacht worden aan een strengere eis waarbij de ondernemer 100% aandelen in bezit heeft van de afnemer. Echter, de HR heeft geoordeeld dat de fiscale eenheid kan niet zonder reden beperkt kan worden. Uit deze uitspraak is gebleken dat een onderneming alsnog een fiscale eenheid kan vormen, ook al voldoet zij niet aan de economische verwevenheid. De Nederlandse wetgever kan eventueel wel het wetsvoorstel aanvullen met de voorwaarde dat het verkopen of verhuren van een investeringsgoed en/of kostbare dienst tussen gelieerde partijen markconform dient te zijn. Daarnaast kan de wetgever het wetsvoorstel aanvullen door de eis dat een afnemer de ingekochte goederen en/of kostbare diensten voor meer dan een bepaald percentage dient te gebruiken voor zijn eigen bedrijfsuitoefening. Tot slot kan de wetgever de naheffingstermijnen verlengen, zodat hij meer tijd heeft om de behaalde belastingvoordelen van de ondernemer alsnog te verkrijgen.

Hoofdstuk 7 Conclusie en aanbevelingen

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komen de conclusies en aanbevelingen aan bod. Deze conclusies en aanbevelingen zijn gebaseerd op de volgende hoofdvraag en deelvragen.

De hoofdvraag van deze thesis was:

Is de wijziging in de herzieningsregeling door het toevoegen van het begrip kostbare diensten aan art. 15, lid 4, Wet OB en art. 11-14 Uitv. Besch Wet OB in overeenstemming met art. 187-191 Btw-richtlijn en het fiscale neutraliteitsbeginsel en voorkomt de wetswijziging constructies met kostbare diensten?

Vijf deelvragen zijn van toepassing om de hoofdvraag te beantwoorden. Deze zijn als volgt:

1. Hoe worden kostbare diensten gedefinieerd in de Europese en nationale wetgeving?
2. Wat wordt onder investeringsgoederen verstaan in de Europese en nationale regelgeving?
3. Hoe is de herzieningsregeling geregeld in de Europese en nationale regelgeving?
4. Is de wetswijziging in overeenstemming met het fiscale neutraliteitsbeginsel?
5. Voorkomt de wetswijziging constructies met kostbare diensten?

7.2 Conclusie

Het toevoegen van de term kostbare diensten aan art. 15, lid 4, Wet OB is in overeenstemming met art. 187-191 Btw-richtlijn, omdat art. 190 Btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid geeft om diensten die vergelijkbare kenmerken hebben als investeringsgoederen op dezelfde manier te behandelen. Daarnaast is het wetsvoorstel in overeenstemming met het economische en juridische neutraliteitsbeginsel. Het wetsvoorstel kan echter in strijd zijn met de externe en inwendige neutraliteit, omdat buitenlandse wetgeving kan afwijken van de Nederlandse wetgeving. Een binnenlandse of buitenlandse belastingplichtige kan te veel of te weinig btw in aftrek brengen ten opzichte van ondernemers die niet grensoverschrijdende investeringsgoederen leveren en/of kostbare diensten verrichten. De inwendige neutraliteit kan in gedrang komen, omdat de nieuwe wetgeving meer administratieve lasten met zich meebrengt. De reden hiervoor is dat kostbare diensten voor meerdere jaren worden gevolgd en dat binnen één onroerend goed en/of kostbare dienst aparte herzieningstermijnen van toepassing kunnen zijn, mits deze investeringsgoederen en/of kostbare diensten als zelfstandig kunnen worden beschouwd.

Het wetsvoorstel zorgt er niet voor dat constructies met kostbare diensten worden bestreden. Indien art. 15, lid 4, Wet OB wijzigt, krijgt de nationale rechter wel de mogelijkheid te oordelen dat een ondernemer in strijd heeft gehandeld met doel en strekking van de Wet OB, maar het daadwerkelijke probleem – namelijk de leemte in de herzieningsbepaling – wordt niet aangepakt.

Een regeling die ervoor zorgt dat kostbare diensten op eenzelfde manier worden behandeld als investeringsgoederen, waardoor ook kostbare diensten worden herzien, is in overeenstemming met de Btw-richtlijn. Op grond van art. 190 Btw-richtlijn heeft Nederland namelijk die mogelijkheid. Om die reden is er geen bezwaar een wetsvoorstel op kostbare diensten in te voeren, maar niet in zijn huidige vorm. Het huidige wetsvoorstel dient mijns inziens aangepast te worden alvorens de nationale wetgever een wetsvoorstel op kostbare diensten kan invoeren, omdat het huidige wetsvoorstel in strijd is met de externe en inwendige neutraliteit en het constructies met kostbare diensten niet kan voorkomen.

7.3 Aanbevelingen

De Nederlandse wetgever dient het wetsvoorstel in te voeren, maar wel met aanpassingen. Zo dient Nederland gebruik te maken van de kan-bepaling in art. 190 Btw-richtlijn. Dit wetsartikel geeft Nederland de mogelijkheid om diensten die vergelijkbare kenmerken hebben als investeringsgoederen, als investeringsgoederen te behandelen. Diensten die als kostbare diensten kunnen worden aangemerkt, moeten dan enige mate van duurzaamheid bezitten en moeten doorgaans op de balans geactiveerd en over meerdere jaren afgeschreven worden volgens de Wet IB en de Vpb. Naar mijn mening kan het begrip ‘kostbare diensten’ beter aansluiten bij het begrip investeringsgoederen omschreven in de zaak VNO. Dit is namelijk in overeenstemming met art. 190 Btw-richtlijn en het rechtszekerheidsbeginsel. Bovendien is een verwijzing naar de Wet IB en de Vpb niet nodig, wat overigens niet wenselijk is vanwege de grote verschillen tussen de Wet IB, de Vpb en de Wet OB.

De huidige herzieningsregeling in de Wet OB wijkt daarnaast op drie punten af van de Btw-richtlijn. De Nederlandse wetgever dient de herzieningsregeling op twee punten te wijzigen, namelijk het moment van herziening en de tijdsevenredigheid. Wat betreft het derde punt – de eenmalige herziening – is in een prejudiciële vraag aan het HvJ EU gesteld of dit wel richtlijnconform is. Daarbij lijkt de herziening in de Wet OB beter aan te sluiten bij de doelstelling van herziening dan de Btw-richtlijn.

De externe neutraliteit en de inwendige neutraliteit kunnen door het wetsvoorstel in het gedrang komen. Door de kan-bepaling af te schaffen in art. 190 Btw-richtlijn hebben de lidstaten niet meer de mogelijkheid ervoor te kiezen om art. 190 Btw-richtlijn te implementeren. Hierdoor hebben alle lidstaten een wetgeving die diensten vergelijkbaar met investeringsgoederen, als investeringsgoederen aan te merken. De inwendige neutraliteit hoeft niet in het gedrang te raken, als een drempelbedrag wordt ingevoerd. Ondernemingen die dus onder een bepaald bedrag een kostbare dienst inkopen, worden niet met extra administratieve lasten geconfronteerd.

Daarnaast lijkt het wetsvoorstel in strijd te zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, omdat de definitie van een kostbare dienst niet duidelijk is toegelicht. De Nederlandse wetgever kan op twee punten verduidelijking aanbrengen, omdat een overgangsregeling ontbreekt. Ten eerste kan hij de voorgestelde regels niet van toepassing te verklaren op diensten die vóór de invoeringsdatum zijn verricht, maar waarvan de herzieningstermijn op die datum nog niet is verstreken. Ten tweede kan hij de voorgestelde regels niet van toepassing verklaren op diensten die op of na de invoeringsdatum zijn verricht, maar waarvoor reeds vóór die datum kosten met btw zijn gemaakt.

Het huidige wetsvoorstel voorkomt geen constructies met kostbare diensten. Het kan in combinatie met het leerstuk van misbruik van recht en een verlengde naheffingstermijn een constructie naderhand bestrijden en het belastingvoordeel van de ondernemer af laten nemen. De Nederlandse wetgever heeft echter geen middel om een constructie op voorhand te voorkomen. Een mogelijkheid is om de vorming van een fiscale eenheid te beperken. Toch blijkt uit de uitspraak van de HR dat de vorming van de fiscale eenheid niet te beperkt mag zijn. Daarom kan de wetgever beter het wetsvoorstel aanvullen door als eis te stellen dat de afnemer en de gelieerde vennootschap een marktconforme prijs moeten overeenkomen bij verkoop of verhuur van een investeringsgoed en/of kostbare dienst. Bovendien kan de wetgever invoeren dat een afnemer de ingekochte goederen en/of kostbare diensten voor meer dan een bepaald percentage dient te gebruiken voor zijn eigen bedrijfsuitoefening. Hierdoor worden constructies als een sale en leaseback voorkomen.

Literatuurlijst

Boeken

Beelen 2010

S.T.M. Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Wolters Kluwer 2010.

Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001

D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting. De EG richtlijnen inzake omzetbelasting en hun betekenis voor de Nederlandse praktijk*, Deventer: Kluwer 2001.

Blokland 2016

W.J. Blokland, *Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering (Fiscale Monografieën nr. 147) (diss. Amsterdam VU)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Braun 2002

K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002.

Van Doesum, 2012

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133)*, Deventer: Wolters Kluwer 2012.

Van Hilten & Van Kesteren 2017

M.E. Van Hilten & H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017.

Van der Paardt 2016

R.N.G van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie (Fiscale Monografieën nr. 94)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Stevens 2013

Van der Geld & Van Vijfeijken (red), *Belastingrecht en marktwerking. Op zoek naar mededingingsneutraliteit, (Rijkersbundel)* Tilburg: Tilburg University 2013.

Wolf 2015

R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Wolf 2018

R.A. Wolf, *onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting*, Amersfoort: SDU Uitgevers 2018.

Tijdschriften

Bijl en Van Kesteren, *NTFR* 2006/1591

J.B.O Bijl & H.W.M. van Kesteren, 'Btw en onzakelijk gebruik of privé-gebruik', *NTFR* 2006/1591.

Bruijsten & Doornebal, *WFR* 2013/1212

C. Bruijsten & J. Doornebal, 'Methoden voor aftrek van uitgaven wegens aanschaf, verbetering en onderhoud van bedrijfsmiddelen', *WFR* 2013/1212.

Van Doesum en Van Kesteren, *WFR* 2012/ 885

A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', *WFR* 2012/885.

Van Dongen, *BtwBrief* 2006/27

A. Van Dongen, 'Herziening op diensten: toekomstmuziek', *BtwBrief* 2006/27.

Dragtenstein, *BtwBrief* 2009/9

H.A.S. Dragtenstein, 'Vermogensetikettering van diensten, een brug te ver?', *BtwBrief* 2009/9.

Van Hilten, *WFR* 1995/76

M.E Van Hilten, 'De maatstaf van btw-heffing: hoe subjectief is subjectief?', *WFR* 1995/76.

Hoezen & Van Goor, *BTW-bulletin* 2010/12

P.W.C Hoezen & E.A van Goor, 'Hoe 'machtig' is het beginsel van misbruik van recht?', *BTW-bulletin* 2010/12.

Hulshof & Cox, *BtwBrief* 2012/11.

J.P. Hulshof & E.W.E.M. Cox, 'De aftrek van btw op investeringsgoederen herzien?', *BtwBrief* 2012/11.

Van Kesteren, *WFR* 2006/367

H.W.M, 'Halifax en het balanceren op de rand van de rechtsregel', *WFR* 2006/367.

Van Kesteren & Bijl, *NTFR* 2008/2016

H.W.M Van Kesteren & J.B.O. Bijl, 'Vermogensetikettering voor de btw en aftrek', *NTFR* 2008/2016.

Ketner & Merckx, *WFR* 2013/1539

L. Ketner & M.M.W.D. Merckx, 'Dienst verbouwd tot investeringsgoed', *WFR* 2013/1539.

Kusters & Tielemans, *BtwBrief* 2017/56

T. Kusters & P. Tielemans, 'Btw-herziening op kostbare diensten per 1 januari 2018', *BtwBrief* 2017/56.

Lamers, *NTFR* 2013/4

J.J.M. Lamers, 'onttroond zonder abductie *NTFR* 2013/4.

Merkx, TFO 2013/125.2

M.M.W.D. Merkx, 'Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?', *TFO* 2013/125.2.

Merkx & Verbaan, WFR 2014/1474

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

Van Norden, BtwBrief 2008/6.

G.J. van Norden, 'Vermogensetikettering bij niet-investeringsgoederen en diensten', *BtwBrief* 2008/6.

Van der Paardt, WPNR 2017/7157

R.N.G. Van der Paardt, 'Btw-herziening op investeringsgoederen en straks ook op kostbare diensten?', *WPNR* 2017/7157

Pieterse, WFR 2010/596

L.J.A. Pieterse, 'Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen', *WFR* 2010/596.

Rous & Van Lierop, WFR 2018/26

J. Rous & K.F.H. van Lierop, 'Verslag 44e Fiscale Conferentie "Vastgoed"', *WFR* 2018/26.

Soltysik, WFR 2008/158

M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', *WFR* 2008/158.

Soltysik, MBB 2010/06-03

M.W.C. Soltysik, 'Het arrest VNLTO: alweer? Ja alweer, maar dan anders!', *MBB* 2010/06-03.

Sparidis & Bannet, BtwBrief 2013/122

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

Terra, TFB 2012-6

E.T. Terra, 'Rechtszekerheid en onopzettelijk misbruik', *TFB* 2012-6.

Tielemans & Hesselman, BtwBrief 2012/15

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

Tromp, WFR 2013/89

F. Tromp, '“Doe eens even normaal!”', *WFR* 2013/89.

Vakstudie Nieuws, V-N 2017/28.16

Vakstudie Nieuws, 'Internetconsultatie uitbreiding btw-herzieningsregels tot kostbare diensten', *V-N* 2017/28.16.

Verbaan, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2005/03-02

J. Verbaan, 'Na 10 jaar wederom bestrijding BTW-constructies', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2005/03-02.

Van der Wulp, MKB Vakblad 2009

M.D.J. van der Wulp, 'Herzieningsregels voor investeringsgoederen aan herziening toe', *MKB Vakblad* 2009, nr. 4, p. 32.

Van der Wulp, BtwBrief 2014/87

M.D.J. Van der Wulp, 'Herbezinning op herziening', *BtwBrief* 2014/87.

Van Zadelhoff, WFR 1993/1924

B.G. Van Zadelhoff, 'Geld speelt geen rol', *WFR* 1993/1924.

Zijlstra, WFR 2011/167

P.F. Zijlstra, 'Belastingplanning en rechtsmisbruik in de omzetbelasting', *WFR* 2011/167.

Zijlstra, NTFR 2013/2083

P.F. Zijlstra, 'Hoge Raad geeft uitleg aan begrip 'economische verwevenheid' in het kader van fiscale eenheid', *NTFR* 2013/2083.

Elektronische bronnen

Van der Jagt, 'Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', *NOB* 2017.

Van den Kerkhof, 'Reactie VLB op wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (afschaffing van de landbouwregeling)', *VLB* 2017.

Muller, 'Herziening op kostbare diensten: goed koopmansgebruik in de btw', *Taxlive* 21 juni 2017, taxlive.nl.

Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten, 'overheid.nl', 18 mei 2017.

Rechtspraak

HvJ EG

HvJ EG 1 februari 1977, zaak C-51/76 (VNO).

HvJ EG 14 mei 1985, zaak 139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*), *BNB* 1985/335.

HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88 (*Safe Rekencentrum B.V.*), *BNB* 1990/271c.

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

HvJ EG 4 oktober 1995, zaak C-291/92 (*Ambrecht*), *BNB* 1996/62c.

HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00 (*Maierhofer*), *BNB* 2003/123c.

HvJ EG 6 februari 2003, zaak C-185/01 (*Auto Lease Holland BV*), *NTFR* 2003/336.

HvJ EG 1 april 2004, zaak C-90/02 (*Bockemühl*), *V-N* 2004/20.18.

HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/04 (*Centralan Property*), *NTFR* 2006/90.

HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), *NTFR* 2006/359.

HvJ EG 30 maart 2006, zaak C-184/04 (*Uudenkaupungin Kaupunki*), *NTFR* 2006/494.

HvJ EG 14 september 2006, zaak C-72/05 (*Wollny*), *NTFR* 2006/1407.

HvJ EG 3 maart 2008, zaak nr. C-308/06 (*Intertanko*), *NJ* 2008/575.

HvJ EG 6 maart 2008, zaak C-98/07 (*Nordania Finans*), *V-N* 2008/15.20.

HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-29/08, (*AB SKF*), *NTFR* 2009/2421.

HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-515/07 (*VNLTO*), *V-N* 2009/9.27.

HvJ EU

HvJ EU 22 december 2010, zaak C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings GmbH*), *NTFR* 2010/2449.

HvJ EU 10 november 2011, zaak C-259/10 (*The Rank Group*), *NTFR* 2011/2930,

HvJ EG 19 juli 2012, zaak C-334/10 (*X*), *V-N* 2012/58.54.

HvJ EU 17 januari 2013, zaak C-543/11 (*Woningstichting Maasdriel*), *NTFR* 2013/276.

HvJ EU 20 juni 2013, zaak C-653/11 (*Paul Newey*), *BNB* 2014/49.

HvJ EU 5 juni 2014, zaak C-500/13 (*Gmina Miedzzydroje*), *V-N* 2014/45.19

HR

HR 2 mei 1984, zaak 22 153, *BNB* 1984/295.

HR 16 mei 1984, zaak 22 246, *BNB* 1984/212, m.nt Ploeger.

HR 12 april 1989, zaak 24 935, *BNB* 1989/157, m.nt De Boer.

HR 26 september 2003, zaak 38573, *BNB* 2003/354, m.nt Bijl.

HR 23 juni 2006, zaak 28 962, *BNB* 1993/263, m.nt. Finkensieper.

HR 12 juli 2013, zaak 07/12617bis, *BNB* 2013/208, m.nt Van Zadelhoff.

HR 10 januari 2014, zaak CPG 09/01485 , *V-N* 1990/240

HR 10 februari 2012, zaak 08/05317, *BNB* 2012/127.

HR, 30 maart 2012, nr. 09/03079, *V-N* 2012/19.24.

HR, 29 juni 2012, nr. 10/00786, *V-N* 2012/37.26.

HR 23 september 2016, zaak 15/01732, *BNB* 2016/226, m.nt Hummel.

HR 16 juni 2017, zaak, 6/03358, *FED* 2017/118.

HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTFR* 2018/1762.

Gerechtshof

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 22 oktober 2010, nr. 09/00108, *NTFR* 2011/334 m.nt. Wolf.

Gerechtshof Leeuwarden 24 mei 2011, zaak 10/00198, *NTFR* 2011/1380.

Gerechtshof Arnhem/Leeuwarden 30 maart 2016, zaak 15/00256, *V-N* Vandaag 2016/795.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 19 oktober 2017, zaak 16/00275, *V-N* 2018/4.1.4.

Conclusies

Conclusie A-G Mengozzi in de zaak HvJ EG 22 december 2008, zaak 515/07 *NTFR* 2006/1407.

Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 13 oktober 2008, zaak 07/13230, *BNB* 2010/64.

Conclusie A-G Kokott in de zaak HvJ EG 19 juli 2012, zaak C-334/10, *BNB* 2013/208.

Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 15 maart 2013, zaak 11/03987, *V-N* 2013/18.19.

Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 10 februari 2012, zaak 08/05317, *V-N* 2012/12.23.

Conclusie A-G Van Hilten in de zaak HR 30 oktober 2013, zaak 12/05835, *NTFR* 2014/431.

Conclusie A-G Ettema in de zaak HR 19 november 2015, zaak 15/01732, *NTFR* 2015/3184.

Conclusie A-G Ettema in de zaak HR 7 mei 2018, zaak 17/00799, *NTFR* 2018/1762.

Conclusie A-G Kokott in de zaak HvJ EU 25 juli 2018, zaak C-140/17, *NTFR* 2018/1762.