

WFR 2021/103

De aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen; van het sluiten van deuren en openen van toegangspoorten

P.I.M CRAMER RB EN MR. R. FRANKE LL.M. RB¹

1 Aanleiding

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) is door het Duitse Bundesfinanzhof, onder verwijzing naar de uitspraak van het HvJ in de zaak Gmina Ryjewo,² de vraag gesteld of aan de uitoefening van het keuzerecht in de btw om een investeringsgoed tot het bedrijfsvermogen te bestemmen termijnen kunnen worden gekoppeld,³ De verwijzing naar de Poolse zaak doet echter tevens de vraag opkomen in hoeverre de etiketteringsleer zoals die is ontwikkeld voor natuurlijke personen, ook moet worden toegepast bij het aanschaffen van investeringsgoederen door privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen die als belastingplichtige handelen en zowel economische als niet economische activiteiten uitoefenen. Daarnaast is in het geactualiseerde Besluit aftrek van omzetbelasting van 24 november 2020 naar aanleiding van de zaak Gmina Ryjewo de herziening van de aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen aangepast.⁴

¹ Paul Cramer is verbonden aan Less Grey Belastingadviseurs. Rick Franke is verbonden aan Franke BTW Specialisten.

² C-140/17 van 25 juli 2018.

³ C-45/20 en C-46/20, beide bij het HvJ op 9 maart 2020 in ontvangst genomen.

⁴ Besluit aftrek van omzetbelasting van 24 november 2020, Stcrt. 2020, 63000, § 3.2.1, § 3.4.3 herziening aan het einde van het boekjaar van eerste ingebruikneming en § 3.4.4 herziening in de daaropvolgende boekjaren. Hoewel een verdere uitwerking van deze aanwijzing – ondanks een referentie daarnaar in § 3.2.1 – in onderdeel 4 niet lijkt opgenomen. Tenzij de staatssecretaris de vermogensetikettering zonder nadere toelichting in zijn geheel ook van toepassing acht op niet-natuurlijke personen die de goederen voor economische en niet-economische activiteiten gebruiken en dus vermogensetikettering en herziening in praktische zin als synoniemen ziet.

In deze bijdrage onderzoeken wij het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting, de omvang daarvan bij de aanschaf en de eventuele correctie van die omvang bij het latere gebruik van investeringsgoederen door ondernemers. Wij vergelijken daarbij de situaties dat investeringsgoederen worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden en voor andere dan bedrijfsdoeleinden,⁵ met de situatie dat de investeringsgoederen worden gebruikt voor economische en niet-economische activiteiten. Aan de hand van deze vergelijking onderzoeken wij de verschillen tussen deze twee situaties aan de hand van de toepassing van het leerstuk van de vermogensetikettering en/of de regels rond de herziening van de aftrek van voorbelasting gedurende de herzieningsperiode.

2 Inleiding

Het recht op aftrek van voorbelasting is een essentieel onderdeel van het btw-stelsel. De aftrek van voorbelasting zorgt er immers voor dat de ondernemer wordt ontlast van omzetbelastingdruk. Daarnaast leidt het daarmee tot stand gebrachte btw-stelsel ertoe dat collectie van de omzetbelastingdruk binnen de handelsketen in stapjes (naar mate van de toegevoegde waarde in een schakel) kan plaatsvinden. Op de uiteindelijke gebruiker/consument van een product zal de omzetbelasting drukken voor het bedrag dat deze eindverbruiker heeft betaald dat daarvoor in iedere schakel in delen werd ge-collecteerd.

In de wet- en regelgeving zijn specifieke regels opgenomen voor het recht op aftrek van voorbelasting gemoeid met de aanschaffing of voortbrenging van investerings-

⁵ Waaronder privégebruik.

goederen.⁶ Indien investeringsgoederen door een ondernemer worden gebruikt voor zowel met btw belaste als van btw vrijgestelde prestaties, zal aftrek alleen mogelijk zijn voor zover de voorbelasting is toe te rekenen aan de btw-belaste handelingen. Toerekening van de voorbelasting aan deze (economische) activiteiten van de ondernemer is in Nederland vormgegeven door een directe toerekening aan de betreffende soort activiteiten en – waar dat niet mogelijk is – een indirecte toerekening op basis van omzetverhoudingen (pro rata) of het werkelijke gebruik. Niet alleen in het jaar van aanschaf en/of ingebruikneming van investeringsgoederen wordt aldus de aftrek bepaald en uitgeoefend; ook in de daaropvolgende jaren wordt de betreffende voorbelasting zo nauwkeurig mogelijk nog in overeenstemming gebracht met het werkelijke gebruik in die jaren en zo nodig bijgesteld via de regels voor herziening.⁷

Investeringsgoederen kunnen naast gebruik voor de economische activiteiten van de ondernemer⁸ ook voor andere doeleinden worden gebruikt. Met name voor privédoeleinden⁹ of voor niet-economische activiteiten. Juist bij dit “gemengde” gebruik lijken de regels over het recht op aftrek van voorbelasting lastiger toe te passen en worden tot op heden verschillende uitgangspunten gehanteerd bij het medegebruik ten behoeve van privégebruik dan bij het medegebruik ten behoeve van niet-economische activiteiten.

Opbouw

In deze bijdrage behandelen wij de systematiek met betrekking tot de aftrek van voorbelasting bij de aanschaf van investeringsgoederen, zoals die is opgenomen in de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ. Wij bezien zowel het ontstaan als de omvang van het recht op aftrek en gaan vervolgens nader in op de wijze waarop eventuele aanpassingen in de omvang van het aftrekrecht in latere jaren is geregeld. Dit doen wij aan de hand van de volgende twee – in onze ogen – te onderscheiden praktijkgevallen.

1. De natuurlijke persoon die als belastingplichtige een investeringsgoed aanschaft dat wordt gebruikt voor

bedrijfsdoeleinden alsmede voor privégebruik als bedoeld in art. 26 Btw-richtlijn.

2. De rechtspersoon die als belastingplichtige een investeringsgoed aanschaft waarbij gebruik voor economische (als ondernemer) en niet-economische (om niet of als overheid bijvoorbeeld) activiteiten aan de orde is.

Hieronder analyseren wij eerst het ontstaan en de omvang van de initiële aftrek (onderdeel 3). Vervolgens komen de eventuele aanpassingen in de omvang van die initiële aftrek bij wijziging in het gebruik in latere jaren aan de orde (onderdeel 4).

In ons onderzoek gaan wij niet in op de invloed van prestaties die vrijgesteld zijn van btw, maar gaan wij uit van situaties waarin slechts sprake is van met btw belaste activiteiten.¹⁰

3 Het systeem van de aftrek

In dit onderdeel onderzoeken wij de “systematische benadering” van het HvJ met betrekking tot het ontstaan en de omvang van het initiële recht van aftrek in de beide hiervoor beschreven gevallen.

3.1 Aanschaf door een natuurlijk persoon voor zowel bedrijfsdoeleinden als privédoeleinden

Art. 168 Btw-richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover het aangeschafte investeringsgoed wordt gebruikt voor de btw-belaste handelingen van de belastingplichtige. Indien een investeringsgoed zowel voor bedrijfsdoeleinden als privédoeleinden wordt gebruikt, heeft de ondernemer een keuze te maken. Merkt hij het goed aan als ondernemingsvermogen, privévermogen of een combinatie daarvan? Dit leerstuk van de vermogensetikettering in de btw is vanaf begin jaren negentig van de vorige eeuw door het HvJ ontwikkeld.¹¹ Daarbij geldt dat, voor zover een goed tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend en aftrek van voorbelasting heeft plaatsgevonden, hiertegenover heffing van btw plaats dient te vinden voor zover het tot het ondernemingsvermogen gerekende goed voor privédoeleinden wordt gebruikt.¹² Op deze wijze beoogt de Btw-richtlijn – aldus het HvJ – neutra-

⁶ Art. 167 tot en met 192 van Richtlijn 2006/112/EG (hierna: de Btw-richtlijn) en art. 15, 16 en 16a van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968).

⁷ Art. 184 tot en met 192 Btw-richtlijn, art. 15 lid 6 Wet OB 1968, juncto art. 13, 13a en 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

⁸ Voor zijn bedrijfsdoeleinden die tot met btw belaste en/of van btw vrijgestelde prestaties leiden.

⁹ Of het ruimere “andere dan bedrijfsdoeleinden” waaronder het privégebruik is begrepen. Vanwege de leesbaarheid zullen wij in deze bijdrage de woorden “privégebruik” of “privédoeleinden” hanteren waarmee ook overige “andere dan bedrijfsdoeleinden” worden bedoeld.

¹⁰ Uiteraard waar het de activiteiten betreft die als ondernemer worden verricht.

¹¹ HvJ EG 11 juli 1992, C-97/90 (Lennartz). Zie voor een beschouwing over de beginjaren van de vermogensetikettering ook S.T.M. Beelen, ‘Nogmaals; keuzevermogen in de BTW’, WFR 2001/6447.

¹² Op grond van art. 26(1)a Btw-richtlijn.

liteit van btw-heffing te bereiken.¹³ Deze lijn wordt ook in Nederland gevolgd.¹⁴

Aldus komt door de keuze (vermogensetikettering) die de ondernemer/natuurlijke persoon dient te maken een resultaat tot stand dat hij *hetzij* aanvankelijk recht op aftrek heeft dat is beperkt omdat hij het goed niet (volledig) tot het ondernemingsvermogen heeft gerekend, *hetzij* aanvankelijk een volledig recht op aftrek heeft waarbij op een later moment btw verschuldigd is over het privégebruik.

Onroerende zaken hebben een aftrekbeperking

Een complicerende factor bij deze vermogensetikettering doet zich voor bij onroerende zaken die zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt. Hoewel deze onroerende zaken door de ondernemer/natuurlijk persoon volledig (of deels) tot het ondernemingsvermogen kunnen worden gerekend, is het recht op aftrek bij aanschaf/ingebruikname altijd beperkt tot maximaal het gedeelte dat gebruikt wordt voor de bedrijfsdoeleinden.¹⁵ Heffing over het privégebruik is in zoverre dan niet aan de orde.

3.2 Aanschaf door een rechtspersoon voor zowel economische als niet-economische activiteiten

Bij de aanschaf van investeringsgoederen door een rechtspersoon komt de vraag aan de orde in welke hoedanigheid is opgetreden ten tijde van de verwerving van het investeringsgoed. Art. 168 van de Btw-richtlijn vereist namelijk voor het ontstaan van het recht op aftrek dat een belastingplichtige ten tijde van de verwerving van een investeringsgoed *als zodanig* heeft gehandeld.¹⁶

De beoordeling of sprake is van handelen als belastingplichtige “als zodanig”, dient te worden gemaakt aan de hand van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen de verwerving van de goederen en hun gebruik

voor de economische activiteiten als belastingplichtige.¹⁷ Voor deze beoordeling bij publiekrechtelijke lichamen zal (ook) een feitelijke toets noodzakelijk zijn om uit te sluiten dat het lichaam bij de verwerving van het investeringsgoed als overheid, en dus niet als een belastingplichtige, is opgetreden.

Ontstaan van het recht op aftrek

Omdat het HvJ heeft geoordeeld dat het daadwerkelijke gebruik van het goed enkel bepalend is voor de *omvang* van de aftrek, en niet van invloed is op het *ontstaan* van het recht op aftrek,¹⁸ komt de vraag aan de orde of voor het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting wordt vereist dat het eerste gebruik dat van het investeringsgoed wordt gemaakt dan ook het (mede)gebruik voor economische activiteiten *moet* zijn. Gesteld kan worden dat, gelet op het tijdsverloop tussen de verwerving van het investeringsgoed en het gebruik voor economische activiteiten, ruimte aanwezig is voor het ontstaan van het aftrekrecht bij een eerste gebruik voor niet-economische activiteiten gevolgd door een later gebruik voor economische activiteiten.

.....

**“Aantonen voornemen tot
bedrijfsmatig gebruik lijkt
een zeer eenvoudig te
nemen horde”**

.....

Het HvJ vindt dat die ruimte er inderdaad is, zo blijkt uit het oordeel in de zaak Gmina Ryjewo. Daarin wordt vastgesteld (onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter) dat de gemeente Ryjewo ten tijde van de verwerving van het investeringsgoed in ieder geval niet was opgetreden als overheid omdat er geen overheidsbevoegdheden waren uitgeoefend.¹⁹ Omdat de gemeente Ryjewo daarnaast enkele jaren voor de verwerving van het investeringsgoed reeds als belastingplichtige was geregistreerd en de aard van het goed gebruik voor zowel btw-belaste als niet belaste handelingen mogelijk maakt, kan aan het ontbreken van een uitdrukkelijke verklaring omtrent het voorgenomen gebruik geen betekenis worden toegekend. Het HvJ vindt dat aan het begrip “verwerving als belastingplichtige”

¹³ Zie bijvoorbeeld punt 54 van HvJ EG 23 april 2009, C-460/07 (Sandra Puffer).

¹⁴ Besluit aftrek van voorbelasting van 14 december 2020, nr. 2020-167584, par. 4.2.2.

¹⁵ Art. 168bis Btw-richtlijn.

¹⁶ HvJ EU inzake Gmina Ryjewo (een overheidslichaam), C-140/17 van 25 juli 2018, punten 34 tot en met 38. In die zaak verwoordt het HvJ het handelen als belastingplichtige ten tijde van de verwerving als een materiële voorwaarde of vereiste onder verwijzing naar het oordeel in de zaak Volkswagen (een privaatrechtelijke rechtspersoon), C-533/16, punt 40 met de ook daarin al gemaakte verwijzingen naar onder meer Lennartz (een natuurlijk persoon) C-97/90 van 11 juli 1991.

¹⁷ Zie punt 21 van HvJ EU 22 oktober 2015, C-126/14 (Sveda).

¹⁸ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), punt 39.

¹⁹ Uiteraard onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende Poolse rechter.

noodzakelijkerwijs een ruime uitleg moet worden gegeven omdat de regeling inzake de aftrek en herziening zorgt voor neutraliteit van de fiscale druk op alle economische activiteiten.²⁰ Overigens moet het voornemen tot bedrijfsmatig gebruik op het tijdstip van de verwerving wel reeds aanwezig zijn (en objectief aannemelijk te maken).²¹ Gelet op de feitelijke situatie bij de gemeente Ryjewo,²² lijkt het HvJ dit tot een zeer eenvoudig te nemen horde te maken.

Van etikettering zoals bij de ondernemer/natuurlijk persoon is geen sprake omdat de daarvoor vereiste koppeling met de regeling van art. 26 van de Btw-richtlijn niet aan de orde is bij gebruik voor niet-economische activiteiten, zo oordeelde het HvJ al eerder.²³ Echter, de door het HvJ genoemde neutraliteit in de zaak Gmina Ryjewo,²⁴ lijkt wel heel sterk op de neutraliteit bij de heffing over het privégebruik in de zaak Sandra Puffer.²⁵ In beide gevallen geeft het HvJ immers aan dat, indien na het ontstaan van het aftrekrecht sprake is van een wijziging in de omvang van dat aftrekrecht, de neutraliteit vereist dat de juistheid van *de omvang* van die aftrek achteraf kan worden verzekerd. Hetzij door herziening (Gmina Ryjewo), hetzij door heffing over het privégebruik (Sandra Puffer).

De beoordeling door het HvJ in de Gmina Ryjewo-zaak vertoont overeenkomsten met de vermogensetikettering door een belastingplichtige natuurlijke persoon als het gaat om de aanschaf van een investeringsgoed. Het lijkt er namelijk op dat een publiekrechtelijk lichaam voor onroerende zaken die naar hun aard zowel voor economische als voor niet-economische activiteiten gebruikt kunnen worden, en die ter zake van de verwerving geen overheidsbevoegdheden heeft gebruikt, met een verklaring dat het de bedoeling is de zaak op termijn voor btw belaste doeleinden²⁶ te zullen gaan gebruiken, het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting aannemelijk kan maken.

De omvang van het aftrekrecht

Voor wat betreft de *omvang* van het aftrekrecht, zal een belastingplichtige rechtspersoon bij de aanschaf van

een investeringsgoed recht op aftrek van voorbelasting kunnen uitoefenen voor zover het investeringsgoed wordt gebruikt voor zijn btw-belaste handelingen. De toerekeningsregels zoals neergelegd in art. 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn, bepalen dat de aftrek evenredig wordt vastgesteld. Dit ziet in ieder geval zowel op de splitsing bij gebruik voor enerzijds economische activiteiten die met btw belast zijn als economische activiteiten die van btw vrijgesteld zijn. Bij het medegebruik van een investeringsgoed voor niet-economische activiteiten bevat de Btw-richtlijn geen specifieke aanwijzingen op welke wijze de aftrek moet worden beperkt.

De uitleg die het HvJ in dat geval geeft, lijkt aan te sluiten bij een evenredige toerekening van de voorbelasting naar analogie van die volgens de hierboven genoemde art. 174 en 175 van de Btw-richtlijn. Het HvJ wees een analoge behandeling als die bij de ondernemer/natuurlijk persoon aan de orde is voor het gebruik voor privédoeleinden van de hand, omdat de corrigerende werking van art. 26 Btw-richtlijn in die gevallen niet aan de orde is. Gebruik voor niet-economische activiteiten is volgens het HvJ namelijk iets anders dan het gebruik voor privédoeleinden of andere dan bedrijfsdoeleinden door de ondernemer.²⁷ Een aftrek-corrigerende heffing over niet-economische activiteiten is daardoor niet mogelijk. Het recht op aftrek van voorbelasting is in die gevallen dus niet "te ontlenen" aan de redenering dat een latere heffing het gebruik voor andere dan btw-belaste handelingen zou corrigeren. Het recht op aftrek van voorbelasting dient bij aanvang te worden bepaald met inachtneming van de op dat moment bekende gegevens, rekening houdende met verschillende elementen, als de wijze van splitsing maar de werkelijk toe te rekenen kosten weerspiegelt.²⁸

Tussenconclusie

Samenvattend kan worden vastgesteld dat bij aanschaf van een investeringsgoed door de ondernemer/natuurlijk persoon het recht op aftrek van de aanschaf-btw bestaat. Vervolgens kan de aftrek worden uitgeoefend indien en voor zover hij het goed tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend. Daarbij geldt voor onroerende zaken dat de aftrek bij aanvang hoe dan ook beperkt is tot het initieel daadwerkelijk voor gebruik ten behoeve van bedrijfsdoeleinden bestemde gedeelte. Voor zover het privégebruik toch ook het tot het bedrijfsvermogen gerekende deel betreft, wordt btw verschuldigd over dit privégebruik.

²⁰ Gmina Ryjewo, punten 53 tot en met 55.

²¹ Gmina Ryjewo, punt 39.

²² Zie de punten 46 tot en met 50 van het arrest. Wij lezen daarin dat er eerder een voornemen was om niet als ondernemer te gaan handelen dan wel.

²³ HvJ EG 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 38 en 39 alsmede inzake de gemeente 's-Hertogenbosch, HvJ EU 10 september 2014, C-92/13, punten 25 en 26.

²⁴ Zie met name punt 55 van het arrest.

²⁵ HvJ 23 april 2009, C-460/07 (Sandra Puffer), punten 45 en 46.

²⁶ Of zelfs – zoals bij Gmina Ryjewo zelf – door het ontbreken van een verklaring dat men het investeringsgoed niet tot het bedrijfsvermogen rekent.

²⁷ HvJ EG 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), punt 38 en 39.

²⁸ HR 15 juni 2012, 10/01746, ECLI:NL:HR:2012:BU1929, 3.4.1 onder verwijzing naar de Securenta-zaak van het HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06, punten 33, 34, 35 en 37.

Bij de aanschaf van een investeringsgoed door de belastingplichtige rechtspersoon, zal het recht op aftrek van de aanschaf-btw volledig *ontstaan*, maar zal de *uitoefening* daarvan worden beperkt voor zover het betreft gebruik voor niet-economische activiteiten. Het ontstaan van het aftrekrecht is dan wel afhankelijk van de vraag of bij aanschaf het goed was verworven in de hoedanigheid van belastingplichtige.

4 Correctie van de aftrek in latere jaren (of niet?)

In dit onderdeel onderzoeken wij de “systematische benadering” van het HvJ met betrekking tot de omvang van het initiële recht van aftrek en de correctie daarop in latere jaren van de herzieningsperiode.

4.1 Aanschaf door een natuurlijk persoon voor zowel bedrijfsdoeleinden als andere dan bedrijfsdoeleinden

Etikettering

In onderdeel 3.1 hebben wij geconcludeerd dat de ondernemer een gemengd privé/zakelijk gebruikt investeringsgoed geheel of gedeeltelijk tot zijn ondernemingsvermogen kan rekenen. Indien (en voor zover) aftrek van voorbelasting is uitgeoefend en privégebruik plaatsvindt, zal een heffing van btw ter zake van dat privégebruik volgen. De deur naar overmatige btw-aftrek is daarmee gesloten. Maar wat nu als het goed gedeeltelijk tot het ondernemingsvermogen is gerekend en in latere jaren het zakelijke gebruik hoger blijkt te liggen dan die toerekening bij aanschaf? Kan dan, zoals bij wijzigingen in gebruik voor btw-belaste en btw-vrijgestelde handelingen, een herziening plaatsvinden?

Bij roerende zaken is de Staatssecretaris van Financiën van mening dat herziening niet mogelijk is.²⁹ De toerekening tot het ondernemingsvermogen is een eenmalige actie en de daarmee samenhangende initiële aftrek kan niet worden gewijzigd. Indien een investeringsgoed bij aanschaf geheel of gedeeltelijk tot het privévermogen wordt gerekend, en de btw-aftrek dienovereenkomstig wordt uitgesloten, leidt een hoger zakelijk gebruik niet tot een additioneel recht op aftrek volgens de staatssecretaris.

De deur naar een te hoge aftrek is dus gesloten via de heffing op het privégebruik, maar die naar te weinig aftrek doordat het bedrijfsmatig gebruik toeneemt terwijl de omvang van de verhouding privévermogen/onderne-

mersvermogen niet kan worden gewijzigd, staat nog wijd open.³⁰

Bij onroerende zaken wel correctie....

Bij onroerende zaken is wel sprake van een vorm van herziening. Althans, voor zover de verhouding zakelijk/privégebruik wijzigt binnen het tot het ondernemingsvermogen gerekende deel. Dit volgt uit de opzet van art. 168bis Btw-richtlijn waarin, hoe men ook de onroerende zaak etiketteert, de aftrek is beperkt tot het daadwerkelijke zakelijke gebruik. Als gevolg hiervan werd het juist geacht ook de herzieningsregels van art. 184 tot en met 192 Btw-richtlijn van overeenkomstige toepassing te verklaren. Deze bepaling is ingevoerd via de Technische Herzieningsrichtlijn³¹ en beoogde de codificatie van de vermogensetikettering in de btw te zijn. Hier is dus bewust door de richtlijngever de keuze gemaakt om niet te corrigeren via heffing op het privégebruik, maar om juist de herzieningsregels toe te passen op de eerder uitgeoefende aftrek zoals die bij belast/vrijgesteld gebruik gelden en waarvoor al een sterke basis in de Europese btw-praktijk bestaat.³²

...maar gaat die correctie ver genoeg?

Het lijkt hier op het eerste gezicht dus te gaan om een analoge toepassing van de herzieningsregels voor wat betreft onroerende zaken. Echter, van een volledige analoge toepassing is geen sprake als het standpunt wordt gevolgd dat de onroerende zaak dan wel volledig tot het ondernemersvermogen moet zijn gerekend. Immers, als de ondernemer de onroerende zaak gedeeltelijk tot zijn ondernemingsvermogen rekent, en het zakelijke gebruik neemt zodanig toe dat een omvang wordt gehaald die deze toerekening overschrijdt, zal volgens de staatssecretaris geen herziening of andersoortige correctie plaats kunnen vinden. Dan is de deur naar een te lage aftrek ook hier dus niet volledig gesloten. Ondanks dat in de Technische Herzieningsrichtlijn zonder enige voorbehoud is verkondigd dat sprake zou zijn van een correctiemechanisme dat rekening houdt met veranderingen in de mate waarin de goederen voor bedrijfs- of privédoeleinden worden gebruikt.³³ Die aanwijzing impliceert naar onze mening dan dat sprake zou moeten zijn van een herzieningsregeling die veranderingen in dat gebruik, ongeacht welke kant op, als correctie op de eerder uitgeoefende aftrek regelt. Alleen dan wordt een resultaat bewerkstelligd waarbij de omvang

30 Uiteraard wordt dit in de praktijk voor roerende goederen opgelost door investeringsgoederen per definitie volledig tot het ondernemingsvermogen te rekenen. Althans, als de ondernemer met deze materie bekend is ten tijde van de aanschaf.

31 Richtlijn 2009/162/EU van 22 december 2009.

32 Zie overweging 12 van de Technische Herzieningsrichtlijn.

33 Overweging 12 Technische Herzieningsrichtlijn.

29 Besluit aftrek van voorbelasting van 14 december 2020, nr. 2020-167584, par. 4.2.2.

van de aftrek zo nauwkeurig mogelijk aansluit bij het gebruik voor btw-belaste handelingen. Overigens, ook tekstueel lijkt art. 168bis Btw-richtlijn van toepassing op onroerende zaken zolang die maar voor een stukje tot het bedrijfsvermogen zijn te rekenen. De tekst spreekt over "Indien..." een onroerende zaak "...deel uitmaakt van het bedrijf...", en gebruikt niet de woorden "voor zover".

.....

"Aanmerken als bedrijfsvermogen is een keuze, maar neutraliteit is een groot goed"

.....

De vraag is dan ook of de nationale beperking van de toepassing van art. 168bis Btw-richtlijn tot slechts het initieel tot het bedrijfsvermogen gerekende deel, wel volledig strookt met de bedoeling van de Technische Herzieningsrichtlijn en de jurisprudentie van het HvJ. De kern van de door het HvJ gevolgde redenering is telkens dat sprake moet zijn van fiscale neutraliteit, en dat dit bij belastingplichtigen/natuurlijk personen wordt bereikt door aftrek aan de ene kant, en heffing voor het privégebruik aan de andere kant.³⁴ Het HvJ stelt vast dat het niet aanmerken als (volledig) bedrijfsvermogen van een investeringsgoed een keuze is die de ondernemer heeft.³⁵ In de jurisprudentie over vermogensetikettering leek het HvJ in het verleden dan ook een toegangspoort aan te brengen bij art. 167 Btw-richtlijn; het aftrekrecht *ontstaat* op het moment van aanschaf en is qua *omvang* afhankelijk van de mate van toerekening aan het ondernemingsvermogen. Wel lijkt het HvJ de wringende schoen te onderkennen als het (vóór invoering van de Technische Herzieningsrichtlijn) opmerkt "In de *huidige* gemeenschapsregeling bestaat er geen herzieningsregeling in die zin..." (cursivering PC/RF).³⁶

Invloed van de Technische Herzieningsrichtlijn

Heeft de invoering van de Technische Herzieningsrichtlijn dan iets veranderd voor wat betreft de (on)mogelijkheid tot aanpassing van de omvang van het tot het ondernemingsvermogen gerekende deel van een investeringsgoed?

³⁴ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 23 april 2009, C-460/07 (Sandra Puffer).

³⁵ Punten 34 en 44 van het hiervoor aangehaalde arrest Sandra Puffer.

³⁶ Punt 44 van het eerder aangehaalde arrest Sandra Puffer.

Wij kunnen ons voorstellen dat de toegangspoort van art. 167 Btw-richtlijn (het *ontstaan* van het aftrekrecht) met de invoering van art. 168bis is "geopend". Een gewijzigd gebruik voor bedrijfsdoeleinden ten opzichte van privédoeleinden – beide kanten op – betekent dan dat de herzieningsbepalingen te veel of te weinig aftrek in enig jaar corrigeren (die de omvang *reguleren*). Aan een relatie tussen deze aftrek gedurende de herzieningsperiode met een latere heffing wegens privégebruik als bedoeld in art. 26 Btw-richtlijn in deze periode is dan geen behoefte meer. Etikettering heeft in dat geval dan ook volledig plaats gemaakt voor herziening. Dan moet herziening ook aan de orde komen als in eerste instantie geen btw is afgetrokken omdat de goederen niet (of niet volledig) tot het ondernemingsvermogen zijn gerekend. Daarmee wordt de deur die leidt tot een te lage aftrek bij de ondernemer gesloten, en wordt die ondernemer geheel ontlast van btw-druk voor zover de investeringsgoederen voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt. En ja, dat zou betekenen dat de vermogensetikettering de facto niet gecodificeerd is via de Technische Herzieningsrichtlijn, maar volledig is opgeheven voor wat betreft onroerende zaken. Als een ondernemer onroerende zaken aanschaf, zal hem – conform het gebruik in de herzieningsperiode – recht op aftrek worden verleend. Heffing van btw voor privégebruik is, zoals eerder hierboven is vastgesteld, dan ook niet meer nodig om tot een evenredige btw-druk te komen bij onroerende zaken.

4.2 Aanschaf door een rechtspersoon voor zowel economische als niet-economische activiteiten

Niet-economische activiteiten vallen geheel buiten de werkingssfeer van de btw. Het gebruiken van investeringsgoederen voor niet-economische activiteiten is – zoals hiervoor al opgemerkt – niet hetzelfde als het gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden (zoals privégebruik) in de zin van art. 26 van de Btw-richtlijn.³⁷ Heffing van btw over het gebruik van de investeringsgoederen voor niet-economische activiteiten is via die bepaling dan ook niet mogelijk. Het al dan niet kunnen herzien van de aftrek van voorbelasting ter zake van de aanschaf van investeringsgoederen die voor economische en niet-economische activiteiten worden gebruikt, moet dan ook als zodanig worden beoordeeld.

Twee verplichte correctiemechanismen

Het lijkt erop dat het HvJ ter zake van de herziening van de aftrek van btw op investeringsgoederen die (deels) voor niet economische activiteiten worden gebruikt, in etappes zijn oordeel heeft gevormd. Het HvJ stelt in 2006 in ieder geval vast dat de herzieningsre-

³⁷ Punt 38 van HvJ EG 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO).

gels bedoeld zijn om de aftrek van voorbelasting in lijn te laten lopen met de langere gebruiksduur van investeringsgoederen, en dat deze herziening ook bedoeld is voor gevallen waarin het tot aftrek leidende gebruik in een later stadium hoger is dan het initiële gebruik van een investeringsgoed.³⁸ Hierbij wordt de algemene term “niet tot aftrek leidend gebruik” gehanteerd. Die term lijkt ook te zien op niet-economisch gebruik, zeker nu het HvJ zijn overwegingen begint met vast te stellen dat goederen die voor niet binnen de werkingssfeer van de btw vallende handelingen (dus niet-economische handelingen) worden gebruikt en later voor belaste handelingen, het noodzakelijk is om dubbele belasting (geen aftrek over de aanschaf, wel heffing over de aanwending) te voorkomen.³⁹ Het HvJ gaat dan nog in op de omstandigheid dat (soms) via de heffing (voor gebruik anders dan voor bedrijfsdoeleinden) kan worden gecorrigeerd, maar stelt vast dat dit niet louter een alternatief voor herziening is. De beide correctiemechanismen zijn verplicht.⁴⁰ Nu men bij niet-economische handelingen niet aan de correctie via de heffing kan toekomen, zal dus correctie via de herziening aan de orde zijn.

5 Conclusie

Uit de zaak *Gmina Ryjewo*, blijkt naar onze mening dat het HvJ *alleen* de weg van de herziening als correctie op eerder uitgeoefende aftrek mogelijk acht. Eerder uitgeoefende aftrek is een *formeel* begrip en zegt niets

over de eerder vastgestelde *omvang* van de aftrek; die kan evengoed nihil zijn geweest. Aan dit mechanisme is geen andere voorwaarde verbonden dan dat de betreffende persoon als belastingplichtige heeft gehandeld ten tijde van de aanschaf van het investeringsgoed.

Die eis is ook begrijpelijk omdat de belastingplichtige binnen het btw-stelsel administratieve verplichtingen heeft die vaststelling van de aanschaf van een investeringsgoed en de daarmee gemoeide btw ook borgen. Zo zal er een factuur zijn en is een administratie gevoerd zodat tijdstip en omvang zijn vast te stellen. Bij niet-belastingplichtigen/natuurlijke personen is die zekerheid er allerminst.

De beoordeling of een persoon als een belastingplichtige heeft gehandeld staat los van de vraag of een natuurlijk persoon investeringsgoederen (duurzame goederen) moet etiketteren. De etiketteringsvraag gaat slechts om de techniek waarin de aftrek van voorbelasting in relatie wordt gebracht met de bijzondere heffing van btw ter zake van gebruik voor privédoeleinden. Die techniek komt naar onze mening niet in de plaats van dat gedeelte van de aftrekregeling dat betrekking heeft op de bepaling van de *omvang* van de uit te oefenen aftrek van voorbelasting gedurende de gehele periode van de herzieningsperiode, maar maakt daar deel van uit. Alleen op die wijze wordt een volledig neutrale uitwerking van het recht op aftrek van voorbelasting dat ondernemers als essentieel onderdeel van het btw-stelsel hebben, geborgd.

Het woord is aan het HvJ

De wijze waarop de Duitse rechter zijn vragen aan het HvJ heeft gesteld in de zaken C-45/20 en C-46/20 scheidt op zich voldoende ruimte voor het HvJ om ter zake van de etiketteringsleer en de regels rondom de herziening meer duidelijkheid te scheppen. Wij hopen van harte dat het HvJ die ruimte zal benutten!

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

39 Punt 24 van het hiervoor genoemde *Uudenkaupungin Kaupunki*-arrest.

40 Punt 29 van het hiervoor genoemde *Uudenkaupungin Kaupunki*-arrest.