

**HERZIEN OP DIENSTEN
AAN ONROERENDE ZAKEN;
IS DE WETSWIJZIGING
AAN HERZIENING TOE?**

**EEN ONDERZOEK NAAR
DE INVOERING VAN
ART. 2A LID 1 ONDERDEEL
Y WET OB IN RELATIE TOT
HET POSITIEVE UNIERECHT
EN HET WENSELIJKE RECHT**

STIJN HEERSINK

Herzien op diensten aan onroerende zaken; is de wetswijziging aan herziening toe?

Een onderzoek naar de invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB in relatie tot het positieve Unierecht en het wenselijke recht

NOB/LOF Serie

In deze serie verschijnen fiscale doctoraalscripties die bekroond zijn met de NOB/LOF Scriptieprijs. Deze prijs, ingesteld door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in samenwerking met het Landelijk Overleg Fiscalisten, is in 1992 in het leven geroepen voor studenten fiscaal recht en fiscale economie. De jury van de NOB/LOF Scriptieprijs bestaat dit jaar uit: mw. prof. dr. I.J. Mosquera Valderrama (voorzitter van de jury), mw. prof. dr. mr. M.B.A. van Hout en mw. mr. C.P.M. van der Woude (voorzitter NOB).

Herzien op diensten aan onroerende zaken; is de wetswijziging aan herziening toe?

Een onderzoek naar de invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB in relatie tot het positieve Unierecht en het wenselijke recht

Stijn Heersink

Verkorte citeerwijze: Heersink, *Herzien op diensten aan onroerende zaken; is de wetswijziging aan herziening toe?* 2026/[paragraafnummer].

Volledige citeerwijze: S. Heersink, *Herzien op diensten aan onroerende zaken; is de wetswijziging aan herziening toe? Een onderzoek naar de invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB in relatie tot het positieve Unierecht en het wenselijke recht (NOB/LOF Serie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2026.

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: www.wolterskluwer.nl/shop.

Ontwerp omslag: Orange House

© 2026, Wolters Kluwer Nederland B.V. e/o de betreffende auteur(s). Alle rechten voorbehouden. Gebruik van (delen van) de inhoud van deze uitgave voor tekst- en datamining is niet toegestaan.

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: shop.wolterskluwer.nl.

Onze klantenservice kunt u bereiken via: wolterskluwer.nl/klantenservice.

Auteur(s) en uitgever houden zich aanbevolen voor inhoudelijke opmerkingen en suggesties. Deze kunt u sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. c.q. de betreffende auteur(s). Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer Nederland B.V.

Niets uit deze uitgave mag worden gebruikt of opgeslagen in een applicatie die gebruik maakt van artificial intelligence (AI) of daarmee vergelijkbare toepassing, waaronder begrepen het gebruik ten behoeve van het trainen van een AI-toepassing.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht (reprorecht.nl).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer Nederland B.V. geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/algemene-voorwaarden.

Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt, is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via wolterskluwer.com/nl-nl/privacy-cookies.

Voorwoord

Geachte lezer, vrienden en familie,

Alvorens u begint met het lezen van dit onderzoek, neem ik graag uw tijd voor het voorwoord. Voor u ligt mijn eindschrift voor de Master of Science Fiscale Economie aan Tilburg University. Deze scriptie betreft een onderzoek naar een wetswijziging, die over enige tijd werkelijkheid gaat worden. Een wet die haar intrede doet in de nationale rechtsorde, daar waar ik mijn uittrede doe van mijn studententijd. Hierbij mijn voorwoord als inleiding van het sluitstuk van mijn studententijd.

Het voorwoord wordt door de Van Dale gedefinieerd als: *“voorafgaande tekst, m.n. in een boek”*, een definitie die weinig duiding biedt. Ik zou geen Gen Z'er zijn als ik ChatGPT niet even raadpleeg. ChatGPT definieert het begrip 'voorwoord' in één kernzin: *“een voorwoord is een inleidende tekst waarin de auteur de aanleiding, context, en/of dankbetuigingen rondom het werk kort toelicht.”* Zoals menig Millennial mij op het hart drukt: geloof niet zomaar wat ChatGPT u vertelt. Blijf kritisch nadenken. Vandaar mijn vraag aan u: wat houdt het voorwoord nou daadwerkelijk in? Wat verwacht de lezer van dit voorwoord? Wat is het ideaal van dit voorwoord? Is er wel een ideaal van het voorwoord?

Vragen die, zoals veel filosofisch getinte vragen, nooit beantwoord zullen worden. Vragen waar weinig mensen zich over zullen buigen, zo neem ik aan. Maar toch stel ik hem aan u, wat is het ideaal van het voorwoord? Op deze vraag zal geen eenduidig antwoord te formuleren zijn. Dit komt voort uit het ideaal, dat een subjectief begrip betreft waar ieder persoon een andere invulling aan zal geven. De maatschappelijke opvatting van het voorwoord zal uiteindelijk leiden tot het ideaal. Vanuit mijn eigen opvatting is het voorwoord, in zoverre dat ik dat niet in persoon heb gedaan, dé plek om mijn dank uit te spreken.

Allereerst, mijn vader en moeder, Gerjan en Ingrid. Jullie zullen je vast afvragen waarom ik dit hierboven uiteenzet. Als je mij dit vijf jaar geleden zou vragen, dan moest ik het antwoord daarop schuldig blijven. Nu zou ik daar uren aan de keukentafel met jullie over kunnen praten. Ik wil jullie daarvoor bedanken. Dank voor de kansen die jullie mij hebben gegeven, voor het feit dat jullie mij nooit een strobreed in de weg hebben gelegd, en voor jullie onvoorwaardelijke steun bij elke keuze die ik maakte.

Ook wil ik mijn dank uitspreken aan de vereniging waar ik gedurende mijn studententijd actief ben geweest: MAK Mentorship System. Hoewel ik aan de vereniging *an sich* geen dank verschuldigd ben, ben ik dat wel aan de MAKkers die deze mooie

vereniging vormen. Vrienden, dank voor de steun de afgelopen periode en de veelvuldige koffiepauzes in de UB, maar ook gedurende mijn gehele studententijd.

Aan mijn scriptiebegeleider, Barry Willemsen, wil ik graag een bijzonder woord van dank richten. Het schrijven van deze scriptie was een leerzaam en langdurig proces, waarin u mij herhaaldelijk heeft uitgedaagd om dieper te graven en tot nieuwe inzichten te komen. Uw scherpe blik en waardevolle feedback hebben dit onderzoek gevormd tot een eindresultaat waar ik met trots op terugkijk. Veel dank daarvoor.

Tot slot een woord aan u, de lezer. Ik hoop dat u dit werk kritisch zal bestuderen en daar, waar nodig, kritische kanttekeningen bij zet. Zoals ik reeds heb benoemd, blijft het ideaal voor ieder persoon anders. Mijn ideaal, en daarmee de uitkomst van dit onderzoek, zal mogelijk niet overeenkomen met uw ideaal. Maar hopelijk zet mijn ideaal u aan het denken, wat uiteindelijk bijdraagt aan het ultieme ideaal.

Stijn Heersink
Tilburg, 2025

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	V
Lijst met gebruikte afkortingen	XIII
HOOFDSTUK 1 INLEIDING	1
1.1 Introductie van het onderzoek	1
1.2 Probleemstelling	2
1.3 Methodologie	3
1.4 Opbouw van het onderzoek	4
Deel I Toetsingskader	7
HOOFDSTUK 2 TOETSINGSKADER	9
2.1 Verantwoording	9
2.2 Positief recht van de btw	9
2.2.1 Unierechtelijke rechtssysteem	9
2.2.1.1 Primair Unierecht	9
2.2.1.2 Secundair Unierecht	10
2.2.1.3 Tertiair Unierecht	10
2.2.2 Nationale invulling van het Unierechtelijke positief recht	10
2.2.3 Europese rechtspraak als verbindend geheel	11
2.3 Duiding van het positieve recht	12
2.4 Toetsingskader van het positieve Unierecht	13
2.4.1 Richtlijnconforme omzetting	13
2.4.2 Richtlijnconforme interpretatie	13
2.4.3 Rechtstreekse werking	14
2.4.4 Bijzonderheden van kan-bepalingen	15
2.4.5 Begrippen uit de richtlijn	17
2.5 Toetsingskader van het wenselijke recht	18
2.5.1 Verantwoording	18
2.5.2 Wenselijkheid	18
2.5.2.1 Inleiding	18
2.5.2.2 Rechtskarakter van de btw	19
	VII

2.5.2.3	Beginsel van algemene heffing	24
2.5.2.4	Beginsel van neutraliteit	24
2.5.3	Doelmatigheid	25
2.5.4	Rechtszekerheid van het positieve recht	26
2.6	Conclusie	27
Deel II	Theoretisch kader	29
HOOFDSTUK 3	THEORETISCH KADER: AFTREKRECHT & HERZIENING VAN INVESTERINGSGOEDEREN	31
3.1	Inleiding	31
3.2	Totstandkoming en doel en strekking	31
3.2.1	Recht op aftrek	31
3.2.2	Aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen	32
3.2.3	Herzieningsregeling voor investeringsgoederen	34
3.3	Recht op aftrek van voorbelasting	34
3.3.1	Ontstaan van het recht op aftrek	34
3.3.2	Omvang van het recht op aftrek	35
3.3.2.1	Ter introductie: interpretatie van het 'gebruik'	35
3.3.2.2	Rechtstreeks en onmiddellijk verband van het 'gebruik'	36
3.3.2.3	Gebruik en het directe verband met belaste dan wel vrijgestelde handelingen	36
3.3.2.4	Gebruik en het verband bij algemene kosten	36
3.3.3	Discrepancie door het eerste feitelijke gebruik; de temporaliteit	37
3.4	Herziening van investeringsgoederen	40
3.4.1	Inleiding	40
3.4.2	Afbakening van het object: investeringsgoed	40
3.4.2.1	VNO: het Unierechtelijk kader	40
3.4.2.2	VOF X: één investeringsgoed met meerdere investeringsgoederen?	43
3.4.2.3	Nederlandse definitie van het begrip 'investeringsgoederen'	45
3.4.3	Herzieningsperiode	46
3.4.4	Herzieningsomvang	47
3.5	Conclusie	48
HOOFDSTUK 4	HERZIENING VAN DIENSTEN AAN ONROERENDE ZAKEN	49
4.1	Inleiding	49
4.2	Unierechtelijke kaders voor art. 190 Btw-richtlijn	49
4.2.1	Doel en strekking	49
4.2.2	Kader van het Hof van Justitie: de zaak Drebers	50
4.3	Invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB	52
4.3.1	Doel en strekking	52
4.3.2	Afbakening van de investeringsdienst	52

4.3.2.1	Verloop van de definiëring	52
4.3.2.2	Diensten aan onroerende zaken	53
4.3.2.3	Goederen die kwalificeren als investeringsdienst	54
4.3.2.4	Meerjarig dienen	55
4.3.2.5	Drempelbedrag	55
4.3.2.6	Afbakening van het begrip: leerstuk eenheid van prestatie	56
4.3.3	Eerste gebruik van de investeringsdienst	57
4.3.4	Herzieningsperiode	58
4.3.5	Herzieningsomvang	58
4.3.5.1	Herziening bij gewijzigd gebruik	58
4.3.5.2	Intermezzo: aftrek van algemene kosten naar werkelijk gebruik	59
4.3.5.3	Definitief gewijzigd gebruik: verkoop van het investeringsgoed	60
4.4	Conclusie	60
Deel III Toetsing aan de rechten		61
HOOFDSTUK 5 TOETSING AAN HET POSITIEVE UNIERECHT		63
5.1	Inleiding	63
5.2	Afbakening van de investeringsdienst: bezien vanuit de Btw-richtlijn	63
5.2.1	Inleiding	63
5.2.2	Afbakening op grond van art. 189 Btw-richtlijn	64
5.2.3	Afbakening op grond van art. 190 Btw-richtlijn	66
5.2.4	Rechtstreekse werking	68
5.3	Afbakening van de investeringsdienst: bezien vanuit de zaak VNO	69
5.3.1	Kenmerken van een investeringsgoed	69
5.3.2	Duurzame aard van het gebruik	70
5.3.2.1	Huidige invulling van het meerjarig dienen	70
5.3.2.2	Richtlijnconforme interpretatie van meerjarig dienen	72
5.3.3	Waarde	73
5.3.4	Afschrijvingscriterium	74
5.3.4.1	Het afschrijvingscriterium volgens VNO	74
5.3.4.2	Intermezzo: aanschaffingskosten waarop wordt afgeschreven in de directe belastingen	74
5.3.4.3	De investeringsdienst en het afschrijvingscriterium	76
5.3.5	Recapitulatie	78
5.4	Omvang van de investeringsdienst	79
5.4.1	Eenheid van prestatie bij het aftrekrecht	79
5.4.2	Toepassing leerstuk eenheid van prestatie op installatiegoederen	80
5.4.3	Contractuele werkelijkheid en eenheid van prestatie	84
5.4.4	Beroep op misbruik van recht	85

5.5	Gebruik van de investeringsdienst	86
5.5.1	Eerste gebruik	86
5.5.2	'Gebruikelijke' pro rata berekening	90
5.5.3	Leegstand na het eerste gebruik	92
5.6	Herzieningsperiode	94
5.7	Afnemer van de dienst	96
5.7.1	Ontbrekend verband met het investeringsgoed	96
5.7.2	Doorwerking naar art. 13a Uitv. Besch. OB	96
5.8	Conclusie	100
HOOFDSTUK 6 TOETSING AAN HET WENSELIJKE RECHT		101
6.1	Inleiding	101
6.2	Doel en strekking van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB	101
6.3	Afbakening van de investeringsdienst	102
6.3.1	Verantwoording: het positieve recht	102
6.3.2	Spanningsveld tussen investeringsgoederen en -diensten	103
6.3.3	Afschrijvingscriterium	104
6.4	Omvang van de investeringsdienst	107
6.4.1	Eenheid van prestatie	107
6.4.1.1	De (on)wenselijkheid van contractuele bepalingen	107
6.4.1.2	Het gevolg: misbruik van recht	110
6.4.2	Alternatief: objectafbakening	110
6.5	Gebruik van de investeringsdienst	114
6.5.1	Eerste gebruik: feitelijk wenselijk?	114
6.5.2	Werkelijk gebruik	115
6.5.3	Leegstand na het eerste gebruik	118
6.5.4	Doorwerking van het leerstuk eenheid van prestatie naar het gebruik	121
6.6	Herzieningsperiode	122
6.7	Afnemer van de dienst	123
6.7.1	Ontbrekend verband met het investeringsgoed	123
6.7.2	Doorwerking naar art. 13a Uitv. Besch. OB	124
6.8	Conclusie	126
Deel IV Conclusie en aanbevelingen		129
HOOFDSTUK 7 SAMENVATTING, CONCLUSIE EN AANBEVELINGEN		131
7.1	Herziening van investeringsdiensten	131
7.2	Definiëring van de investeringsdienst	132
7.2.1	Samenvatting en conclusie	132
7.2.2	Aanbeveling	132
7.3	Eenheid van prestatie	133
7.3.1	Samenvatting en conclusie	133
7.3.2	Alternatief: de objectafbakeningssleer	134

Inhoudsopgave

7.4	Herzieningsperiode	134
7.4.1	Samenvatting en conclusie	134
7.4.2	Aanbeveling	135
7.5	Herziening bij het (eerste) gebruik	136
7.6	Herziening bij verkoop	137
7.6.1	Samenvatting en conclusie	137
7.6.2	Aanbeveling	138
Literatuurlijst		139
Rechtspraakregister		145

LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN

A-G	Advocaat-Generaal
afl.	aflevering
art.	artikel
artt.	artikelen
Belastingplan 2025	Wet van 18 december 2024 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (<i>Stb.</i> 2024, 434)
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, <i>PbEU</i> 2006 L 347/1
Btw-uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, <i>PbEU</i> 2011, L 77, gewijzigd op 7 oktober 2013, <i>PbEU</i> 2013, L 284
BW	Burgerlijk Wetboek
COM	Publicatiedocument van de Europese Commissie
Commissie	Europese Commissie
diss.	dissertatie
d.w.z.	dat wil zeggen
e.a.	en andere
e.v.	en verder
EEG	Europese Economische Gemeenschap
Eerste Richtlijn	Richtlijn 67/227/EG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting, <i>PbEG</i> 14 april 1967, nr. 71
EG	Europese Gemeenschap
Eindejaarsregeling	Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (<i>Stcrt.</i> 2024, 41523)
EU	Europese Unie
FED	FED Fiscaal Weekblad
FFC	Fiscaal en Financieel Comité

FFC-rapport	Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
jo.	juncto
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NLF	NLFiscaal
nr.	nummer
nrs.	nummers
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
o.a.	onder andere
p.	pagina
PbEG	Publicatieblad voor de Europese Gemeenschap
PbEU	Publicatieblad voor de Europese Unie
Raad	Raad van de Europese Unie
red.	redactie
Richtlijn 2006/69/EG	Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen
Richtlijn 95/7/EG	Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen
r.o.	rechtsoverweging
Stcrt.	Staatscourant van het Koninkrijk der Nederlanden
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
TC	Tariefcommissie
TFO	Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht
t/m	tot en met
Tweede Richtlijn	Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, <i>PbEG</i> 1967, 71/1303

Lijst met gebruikte afkortingen

Uitv. Besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitv. Besl. OB	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Voorstel voor een Tweede Richtlijn	Voorstel voor een tweede richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten met betrekking tot de omzetbelastingen, inhoudende de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijk systeem van de belasting over de toegevoegde waarde van 13 april 1965, nr. IV/COM (65) 144 def, p. 1 e.v.
Voorstel voor een Zesde Richtlijn	Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van de de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag van 29 juni 1973, COM 1973(950), p. 717 e.v.
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet OB 1954	Wet op de omzetbelasting 1954
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, <i>PbEG</i> 1977, L 145/1

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Introductie van het onderzoek

Op 5 maart 2024 publiceerde het Ministerie van Financiën een voorstel inzake de herziening op diensten aan vastgoed.¹ Dit voorstel beoogt btw-besparende constructies – de zogenoemde short-stay constructies – tegen te gaan. Deze constructies maken het mogelijk voor vastgoedexploitanten om oneigenlijke btw-besparingen te verkrijgen. Dit is mogelijk door bij afronding van de (verbouwings)diensten de onroerende zaak btw-belast te exploiteren, waarbij de ondernemer de btw-kosten in verband met deze diensten volledig in aftrek kan brengen. Op het moment dat de herzieningsperiode in het desbetreffende kalenderjaar is verstreken, wordt de onroerende zaak desgewenst vrijgesteld geëxploiteerd. Doordat herziening enkel mogelijk is in het kalenderjaar waarin het eerste gebruik plaatsvindt, kan de voorbelasting niet meer worden gecorrigeerd bij aanvang van de vrijgestelde exploitatie in een daaropvolgende periode. Hierdoor rust er uiteindelijk geen btw-druk op de verbouwing.

Het is een langgekoesterde wens van het Ministerie van Financiën om een herzieningsregeling voor diensten in de btw in te voeren. In 2005 werd er een wetsvoorstel ingediend ter bestrijding van btw-constructies, waarbij een herzieningsregeling voor kostbare diensten aan onroerende zaken werd voorgesteld.² De herzieningsregeling leek bij dit voorstel daarentegen niet richtlijnconform en werd toentertijd niet ingevoerd.³ In 2018 is dit voorstel definitief ingetrokken. De Staatssecretaris stelt dat de ontwikkelingen in de Europese en Nederlandse rechtspraak met betrekking tot het leerstuk misbruik van recht voldoende middelen bieden om dit soort btw-constructies te bestrijden.⁴

Art. 190 Btw-richtlijn geeft de lidstaten de bevoegdheid om de herzieningsregeling te verruimen tot diensten met een investeringskarakter. De Staatssecretaris maakte in 2017 gebruik van deze optie, middels een wetsvoorstel voor het invoeren van herziening voor alle kostbare diensten.⁵ De reikwijdte van dit wetsvoorstel is breder dan

1 'Consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken', internetconsultatie.nl, 5 maart 2024.

2 *Kamerstukken II* 2004/05, 30 061, nr. 2.

3 Van Zadelhoff 2005. Zie ook Wolf 2005.

4 *Kamerstukken II* 2018/19, 30 061, nr. 12.

5 Bij brief Staatssecretaris van Financiën van 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216.

het wetsvoorstel van 2005, dat enkel zag op onroerende zaken. Het voorstel werd nooit voorgelegd aan de Tweede en Eerste Kamer, waardoor het geen verdere uitwerking in het positieve recht vond.

Het voorstel van 5 maart 2024 is op 17 september 2024 bij voorstel van wet voorgelegd aan de Tweede Kamer.⁶ Op 18 december 2024 is dit voorstel, als onderdeel van het Belastingplan 2025, door de Eerste Kamer aangenomen.⁷ De wetswijziging zal hiermee een verlengde herzieningsregeling introduceren voor diensten aan onroerende zaken die deze onroerende zaak meerjarig dienen. Elke verandering in de belastbare of vrijgestelde exploitatie van het resultaat van deze dienst, gedurende de herzieningsperiode van in beginsel vijf jaar, leidt tot herziening van het recht op btw-aftrek. Middels deze wetswijziging beoogt de Staatssecretaris te voorkomen dat vastgoedexploitanten door korte perioden van belaste verhuur oneigenlijk profiteren van volledige btw-aftrek op ingrijpende verbouwingen, terwijl de onroerende zaken in beginsel zijn bestemd voor vrijgestelde verhuur.

De wetswijziging zal per 1 januari 2026 van kracht zijn. Het is in het licht van de vele pogingen tot implementatie zinvol om te toetsen of de wetswijziging in lijn ligt met de bepalingen van de Btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie. Tevens toets ik de wetswijziging aan het wenselijke recht. Deze vraagstukken staan centraal in dit onderzoek.

1.2 Probleemstelling

De wetswijziging van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB jo. art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB⁸ geeft aanleiding tot een analyse naar de conformiteit, wenselijkheid en doelmatigheid van de wetswijziging. De volgende onderzoeksvraag staat derhalve centraal in dit onderzoek:

Hoe werkt de wetswijziging van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB uit in het positieve recht, in hoeverre is deze wetswijziging verenigbaar met de Btw-richtlijn, en in hoeverre is deze wetswijziging in lijn met het wenselijke recht, bestaande uit het rechtskarakter van de omzetbelasting en de beginselen van neutraliteit en algemene heffing enerzijds, en het doelmatigheids- en rechtszekerheidsbeginsel anderzijds?

Door middel van de volgende deelvragen tracht ik antwoord te geven op bovengenoemde onderzoeksvraag:⁹

⁶ Kamerstukken II 2024/25, 30 602, nr. 2 (voorstel van wet).

⁷ Wet van 18 december 2024 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Stb. 2024, 434).

⁸ Voor de simpliciteit spreek ik hierna over art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB.

⁹ Om een vermenging van het positief en het wenselijk recht zo veel mogelijk te voorkomen, wordt een onderscheid gemaakt tussen de onderzoeksvragen aangaande het 'is' en het 'ought' van het recht. Zie Smith 2009, p. 212 t/m 216.

Dogmatisch onderzoek:

Hoe werkt de herziening van investeringsgoederen uit in de Wet OB?

Wat houdt de wetswijziging van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB in?

In hoeverre is de wetswijziging van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB verenigbaar met de Btw-richtlijn?

Normatief onderzoek:

In hoeverre is de wetswijziging van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB wenselijk met inachtneming van het rechtskarakter van de omzetbelasting, de beginselen van neutraliteit en algemene heffing?

In hoeverre is de wetswijziging van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB doelmatig met inachtneming van het doelmatigheidsbeginsel?

1.3 Methodologie

De methodologische basis van dit onderzoek betreft een juridisch-dogmatisch onderzoek naar het positieve recht. Het heersende paradigma van de rechtsdogmatiek, zoals Van Hoecke uiteenzet, vormt de leidraad voor dit onderzoek.¹⁰ Allereerst vorm ik het theoretisch kader door een juridisch-dogmatische analyse van de wetgeving, rechtspraak en literatuur, zowel van het Unierecht als van de nationale wetgeving.¹¹ Het theoretisch kader van het positieve recht dient als basis om art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB te kunnen toetsen aan het Unierecht.¹² Deze toetsing leidt tot een oordeel over de *conformiteit* van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB.¹³

Binnen het paradigma van een juridisch-dogmatisch onderzoek is de *kwaliteit* van het recht eveneens van belang. Dit betreft het tweede onderdeel van het onderzoek. Van Hoecke stelt dat binnen het rechtsdogmatisch onderzoek twee grondslagen te onderscheiden zijn.¹⁴ Enerzijds kan de grondslag van de toetsing een empirische toetsing betreffen, anderzijds kan het een rationele toetsing betreffen. Aangezien in dit onderzoek een toetsing plaatsvindt aan het wenselijke recht waar normatieve waarden aan ten grondslag liggen, staat de rationele toetsing centraal. Om een maatstaf te bieden, zet ik het 'ideale' recht (lees: wenselijk recht) uiteen. Een normatief-juridisch rechtskader fungeert hierbij als uitgangspunt.

Ik heb overwogen om dit normatief-juridisch rechtskader zelf in te vullen. Echter, bij het belastingrecht, waaronder mede begrepen de omzetbelasting, is het niet mogelijk

¹⁰ Van Hoecke 1984, p. 202.

¹¹ Het gaat de reikwijdte van dit onderzoek te buiten om dit positief recht te toetsen aan haar legitimiteit en legaliteit. Dit staat immers ook niet centraal in de beschrijvende fase van het rechtsdogmatische onderzoek. Zie Van Hoecke 1984, p. 191.

¹² Burkens e.a. 2022, p. 91.

¹³ Conformiteit in de zin van richtlijnconformiteit betreft de mate waarin een nationale bepaling in overeenstemming is met de inhoud, strekking en doelstellingen van een bepaling in de Europese richtlijn.

¹⁴ Van Hoecke 1984, p. 198.

om dit normatieve kader eenduidig te formuleren.¹⁵ Het wenselijke recht is namelijk niet zonder meer te benoemen. Om een normatief rechtskader te ontwikkelen is een multidisciplinair onderzoek nodig naar de grondslagen van het wenselijke recht. Het gaat de reikwijdte van het onderzoek te buiten om dit multidisciplinair onderzoek zelf te verrichten. Ik heb besloten om aan de hand van de opvattingen uit de literatuur dit normatief rechtskader in te vullen.

Vanwege het doel en de reikwijdte van het onderzoek zie ik af van een rechtsvergelijking met andere lidstaten. De rechtsvergelijking in dit onderzoek spitst zich louter toe op het spanningsveld tussen het Europese recht en het nationale recht. De interpretatie van de rechtspraak ziet enkel op uitspraken van het Hof van Justitie en de rechtsinstanties van Nederland. Tot slot baseer ik het literatuuronderzoek specifiek op Nederlandse (fiscale) literatuur en Engelstalige publicaties inzake het Unierecht.

1.4 Ophbouw van het onderzoek

Het eerste deel betreft het toetsingskader dat noodzakelijk is teneinde de probleemstelling te beantwoorden. Dit zet ik uiteen in hoofdstuk 2. Hierbij geef ik een invulling aan het toetsingskader van het positieve Unierecht en het wenselijke recht.

Het tweede deel van het onderzoek, dat hoofdstukken 3 en 4 omvat, betreft het uiteenzetten van de werking van de aftrek en de herziening. In hoofdstuk 3 staat de huidige regelgeving omtrent het aftrekrecht en de daaraan verwante herzieningsregels centraal. Hoofdstuk 4 betreft een uiteenzetting van de wetswijziging inzake de herzieningsregeling voor diensten aan onroerende zaken.

Het derde deel van het onderzoek richt zich op de toetsing aan het positieve Unierecht, alsmede de toetsing aan het wenselijke recht. Allereerst vindt er in hoofdstuk 5 een toetsing plaats van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB aan het positieve Unierecht. De focus ligt hierbij op de *conformiteit* met het positieve Unierecht.¹⁶ Verder betreft hoofdstuk 6 een nadere beschouwing van de wetswijziging in het licht van het wenselijke recht. Hierbij vindt een toetsing plaats aan de hand van de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel, teneinde de *wenselijkheid* van de wetswijziging te toetsen. Voor zover ik het nodig acht, toets ik aan de doelmatigheid van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB. Door deze twee toetsen geef ik een beschouwing over de *kwali-teit* van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB.¹⁷

In het vierde deel vat ik het rechtsonderzoek samen en zet ik het onderzoek om tot rechtsontwikkeling. Zoals Barendrecht stelt, stimuleert een wetenschappelijk rechtsonderzoek tot het bijdragen aan rechtsontwikkeling, aangezien de theorieën

¹⁵ De Geest 2004, p. 60.

¹⁶ Daar waar nodig maak ik tevens een vergelijking met de Nederlandse rechtspraak.

¹⁷ Slagter 1961, p. 9.

over rechtvaardigheid zich lenen om op zoek te gaan naar een wenselijke rechtsvorming.¹⁸ Ik zal derhalve in dit deel voorstellen doen tot wijziging van de wet- en regelgeving omtrent de herziening van investeringsdiensten. Dit betreft de afsluiting van het onderzoek.

18 Barendrecht 1992, p. 274.

Deel I

Toetsingskader

HOOFDSTUK 2

Toetsingskader

2.1 Verantwoording

De geformuleerde probleemstelling in hoofdstuk 1 vereist een toetsingskader waarbij art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB enerzijds wordt getoetst op de *conformiteit*, middels een toetsing aan het positieve Unierecht, en anderzijds op de *kwaliteit*, middels een toetsing aan het wenselijke recht. Dit heeft tot gevolg dat onderscheid noodzakelijk is tussen de invulling van het toetsingskader met betrekking tot het positieve recht en het wenselijke recht. Het toetsingskader voor het positieve recht betreft een dogmatisch kader, en is gericht op de vraag onder welke voorwaarden de wetswijziging conform is met het positieve Unierecht. Het toetsingskader voor het wenselijke recht betreft een normatief kader, waarbij ik toetsingscriteria uiteenzet die zijn ontleend aan rechtsbeginselen en fundamentele kenmerken van het btw-stelsel.

2.2 Positief recht van de btw

2.2.1 Unierechtelijke rechtssysteem

2.2.1.1 Primair Unierecht

Het fundament van het positieve recht van de btw ligt in het Unierechtelijke primaire recht. Het primaire recht vindt zijn oorsprong in het VEU en het VWEU. Voor de invoering van de Unierechtelijke indirecte belastingen, waaronder de btw, is het VWEU met name van belang, en meer specifiek de bepalingen inzake de werking van de interne markt.¹ Art. 113 VWEU bepaalt dat voor de omzetbelasting een harmonisatie van wetgeving tussen lidstaten noodzakelijk is om de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.

De bevoegdheid voor het vaststellen van wetgeving zet art. 288 VWEU nader uiteen. Uit art. 288 VWEU volgt dat de instellingen van de Europese Unie – zoals de Raad en de Commissie – verordeningen, richtlijnen, besluiten, aanbevelingen en adviezen kunnen vaststellen. Deze rechtsbronnen vinden daarmee hun juridische basis in het primaire recht, waarbij de uitwerking plaatsvindt in het secundaire recht.

1 Art. 26 e.v. VWEU.

2.2.1.2 Secundair Unierecht

Het secundaire recht betreft alle verordeningen, richtlijnen, besluiten, aanbevelingen en adviezen in het Unierecht. De harmonisatie van belastingen op goederen en diensten binnen het grondgebied van de Unie is bewerkstelligd door verscheidene richtlijnen. Ook de harmonisatie van de omzetbelasting is geregeld middels een richtlijn. De Eerste Richtlijn deed zijn intrede in 1967, waarbij de juridische uitwerking in de gelijktijdig gepubliceerde Tweede Richtlijn is te vinden. Na enkele wijzigingen en een herschikking is nu de Btw-richtlijn van kracht.

Uit het karakter van een richtlijn volgt dat de richtlijn bindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat, waarbij de lidstaten zelf de vorm en middelen mogen kiezen.² Het te bereiken resultaat van de Btw-richtlijn is ingevolge art. 1 lid 2 Btw-richtlijn:

“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.”

2.2.1.3 Tertiair Unierecht

De Unierechtelijke wetgeving omtrent de omzetbelasting kent naast de Btw-richtlijn ook de Btw-uitvoeringsverordening.³ De Btw-uitvoeringsverordening betreft een uitvoeringsmaatregel op basis van art. 397 Btw-richtlijn. In de Btw-uitvoeringsverordening staan algemene en bindende regelingen met een directe werking in de lidstaten. De Btw-uitvoeringsverordening bevat bovendien verscheidene nadere invullingen van bepalingen en begrippen uit de Btw-richtlijn. Anders dan de Btw-richtlijn hebben de lidstaten bij de Btw-uitvoeringsverordening geen ruimte voor eigen interpretatie. De Btw-uitvoeringsverordening behoeft dan ook geen implementatie in nationale wetgeving.

2.2.2 Nationale invulling van het Unierechtelijke positief recht

Bij de implementatie van het Unierecht dienen de lidstaten de volle werking van het Unierecht te bewerkstelligen in hun nationale regelgeving, waarbij het Unierecht met voorrang moet worden toegepast boven het nationale recht.⁴

De Eerste Richtlijn en Tweede Richtlijn zijn in Nederland in de Wet OB geïmplementeerd. De Nederlandse omzetbelastingwetgeving bestond reeds voor de implementatie van de Eerste Richtlijn en Tweede Richtlijn,⁵ waardoor enkele begrippen zijn

2 HvJ EG 16 juni 2005, C-456/03, ECLI:EU:C:2005:388 (*Commissie-Italië*), r.o. 50.

3 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

4 Art. 94 Grondwet. Zie ook HvJ EG 15 juli 1964, zaak nr. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (*Costa/ENEL*).

5 Wet op de omzetbelasting 1968 betreft een wijziging op de Wet op de omzetbelasting 1954.

overgenomen uit de eerdere nationale omzetbelastingwetgeving.⁶ Hierdoor kan er strijd ontstaan tussen de Btw-richtlijn en de Wet OB. Het karakter van de Btw-richtlijn eist daarentegen dat de nationale wetgeving in overeenstemming moet worden uitgelegd met de Btw-richtlijn. Daardoor komt het voor dat reeds bestaande begrippen in de nationale wetgeving van kleur verschieten, om te conformeren met de Btw-richtlijn. Ploeger duidt dit aan als het 'kameleoneffect'.⁷

Verder geven de wetgever en de Staatssecretaris naast de Wet OB invulling aan de omzetbelastingwet- en regelgeving in diverse andere regelingen, zoals het Uitv. Besl. OB, de Uitv. Besch. OB en diverse andere beleidsbesluiten.

2.2.3 Europese rechtspraak als verbindend geheel

Op Unierechtelijk niveau is het Hof van Justitie het belangrijkste rechtsprekende orgaan. Het Hof van Justitie geeft uitleg aan de Btw-richtlijn. Deze uitleg ziet voornamelijk op de spanning tussen het secundaire recht en het nationale recht. Tevens kan het Hof van Justitie uitspraak doen inzake spanningen tussen het nationale recht en primaire recht, of het secundaire recht en het primaire recht.⁸

De interpretatiebevoegdheid van het Hof van Justitie vloeit voort uit art. 267 VWEU. Door deze bevoegdheid centraliseert de rechtspraak omtrent de interpretatie en toepassing van het Unierecht zich bij het Hof van Justitie. De uitspraken van het Hof van Justitie zijn bindend voor alle lidstaten en nationale rechters. Na beantwoording van de prejudiciële vragen dient de nationale rechtsinstantie de rechtsvraag middels de uitleg van het Hof van Justitie te beslechten.⁹ Het Hof van Justitie heeft derhalve het uitleggingsmonopolie in het Unierecht.¹⁰ Dit draagt bij aan de uniforme toepassing van de Btw-richtlijn binnen alle lidstaten, waarbij de nadruk ligt op de legaliteit en consistentie.

Elke rechtsinstantie van een lidstaat heeft de mogelijkheid te verzoeken om uitleg van het Unierecht. Indien geen verder hoger beroep op nationaal niveau mogelijk is en een vraag openstaat aangaande het Unierecht, dan is de rechterlijke macht zelfs verplicht om vragen te stellen aan het Hof van Justitie.¹¹ Een nationale rechter is niet verplicht zich tot het Hof van Justitie te wenden indien er al een duidelijk antwoord op zijn vraag is geformuleerd, of als het antwoord kan worden gevonden in vaste rechtspraak van het Hof van Justitie in vergelijkbare gevallen. In dat geval is er sprake

6 Dit is bijvoorbeeld terug te zien in het begrip 'belastingplichtige', waar Nederland in dit kader het begrip 'ondernemer' hanteert. Verder werd er vroeger in het kader van investeringsgoederen het begrip 'bedrijfsmiddelen' gehanteerd. Dit is inmiddels aangepast naar het Unierechtelijke begrip.

7 Ploeger 1984.

8 De uiteenzetting van de rechtspraak omtrent de spanningen tussen het nationaal recht en primair recht, of het secundair recht en het primair recht, valt buiten de reikwijdte van het onderzoek.

9 HvJ EG 24 juni 1969, zaak nr. 29/68, ECLI:EU:C:1969:27 (*Milch-, Fett- und Eierkontor*), r.o. 28 e.v.

10 Barents & Brinkhorst 2001, p. 246.

11 HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335 (*CILFIT*), dictum.

van *acte éclairé*.¹² Verder is de nationale rechter niet verplicht zich te wenden tot het Hof van Justitie indien de juiste toepassing van het Unierecht zo evident is dat er geen ruimte is voor redelijke twijfel. Dan is er sprake van *acte clair*.¹³

Verder kan het Hof van Justitie een rol spelen bij de inbreukprocedure. Hierbij wordt een nationale rechtsregel bij een mogelijk implementatiegebrek, na een procedure van de Commissie, ter beoordeling voorgelegd bij het Hof van Justitie.¹⁴ Het Hof van Justitie toetst of de lidstaat de verplichtingen uit hoofde van de richtlijn zijn nagekomen. Zo nee, dan is de lidstaat gehouden tot een zo spoedig mogelijke reparatie van de nationale wetgeving.¹⁵

2.3 Duiding van het positieve recht

Het positieve recht is niet eenduidig vast te stellen, gelet op de verscheidenheid aan interpretatiemogelijkheden. Derhalve volg ik voor het bepalen van het positieve recht het paradigma van de rechtsdogmatiek van Van Hoecke.¹⁶ Dit paradigma biedt een kader voor de interpretatie van het positieve recht, waarbij Van Hoecke de volgende uitgangspunten hanteert:

- Duidelijke teksten zijn niet vatbaar voor interpretatie.
- De wetgever maakt geen fouten, hanteert steeds een consequent taalgebruik, vaardigt geen tegenstrijdige regels uit, e.d.
- De aanvaarding van een vijftal interpretatiemethodes: de grammaticale, systematische, historische, teleologische en het gebruik van de voorbereidende werken. Deze methodes staan in functie van het achterhalen van de wil van de wetgever op het ogenblik van de uitvaardiging van de wet. Onderling staan ze niet in een vaste hiërarchische verhouding ten opzichte van elkaar.
- De irrelevantie van sociaalwetenschappelijk onderzoek.

Ik nuanceer de interpretatiemethode met betrekking tot het gebruik van voorbereidende werken. Wattel stelt mijns inziens terecht dat de interpretator verschillende waarden kan toekennen aan opvattingen uit voorbereidende werken.¹⁷ Uittalingen van bewindslieden tijdens de behandeling van het wetsontwerp kunnen van belang zijn voor een verduidelijking van de desbetreffende ingevoerde regeling. In zoverre kan de interpretator waarde toerekenen aan de voorbereidende werken. Dit ligt anders indien bewindslieden uitspraken doen over reeds bestaande bepalingen in de wetgeving in verband met de nieuwe regeling. Aan dergelijke opmerkingen moet de interpretator voor de uitleg van de al bestaande bepaling beperkte betekenis

12 HvJ EG 27 maart 1963, gevoegde zaken nrs. 28/62, 29/62 en 30/62, ECLI:EU:C:1963:6 (*Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV en Hoechst-Holland NV tegen Nederlandse administratie der belastingen*).

13 HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335 (*CILFIT*), r.o. 16.

14 Art. 258 VWEU.

15 Art. 260 VWEU.

16 Van Hoecke 1984, p. 202.

17 Wattel 1990.

toekennen.¹⁸ Dit geldt in het bijzonder voor uitlatingen waarin bewindslieden betogen dat een nieuwe bepaling, vanwege haar relatie tot een bestaande bepaling, de fiscus of de belastingplichtige bepaalde rechten geeft, terwijl een dergelijke aanspraak in de voorbereidende werken van deze bestaande bepaling niet wordt ondersteund, of zelfs wordt weersproken.¹⁹

Verder merk ik op dat het positieve recht tevens volgt uit de rechtsvorming door de rechterlijke macht. Voor de interpretatie van de rechtspraak van het Hof van Justitie en de nationale rechtsinstanties wordt in dit onderzoek aangenomen dat dit in overeenstemming is met het bovenstaande kader.

2.4 Toetsingskader van het positieve Unierecht

2.4.1 Richtlijnconforme omzetting

Het is de plicht van de nationale wetgevende macht – de regering en de Staten-Generaal – om de richtlijn naar behoren om te zetten in hun nationale wetgeving.²⁰ Hierbij dient de wetgever de volledige werking van de richtlijn te garanderen.²¹ Vanuit het beginsel van institutionele autonomie staat het de nationale wetgever daarbij vrij om – binnen de gestelde kaders – de richtlijnbevestigingen naar eigen inzicht vorm te geven en te interpreteren, zolang de implementatie het te bereiken resultaat van de richtlijn niet schaadt.²² Voldoet een lidstaat niet aan deze plicht, dan kan er sprake zijn van een implementatiegebrek. De lidstaat voldoet dan niet aan de vereisten van *conformiteit* met betrekking tot de desbetreffende nationale bepaling.

2.4.2 Richtlijnconforme interpretatie

Het beginsel van institutionele autonomie brengt met zich mee dat lidstaten niet verplicht zijn de letterlijke bewoordingen van een richtlijnbevestiging over te nemen. De bewoordingen in de nationale wetgeving kunnen daarmee afwijken van de richtlijnbevestiging. De interpretator moet bij de toepassing van de nationale wetgeving ervan uitgaan dat de wetgever de bedoeling had om uitvoering te geven aan de Btw-richtlijn.²³ De interpretator moet derhalve zoveel als mogelijk de nationale wetgeving in het licht van de bewoordingen en het doel van de Btw-richtlijn uitleggen, om het resultaat van de richtlijn te verwezenlijken.²⁴ Reeds bestaande begrippen in

18 Conclusie van A-G Wattel HR 30 november 2018, nr. 17/04543, ECLI:NL:PHR:2018:615, punten 8.8 en 8.9.

19 Zie Marres 2013, p. 195.

20 Richtlijnconforme *implementatie* is anders dan richtlijnconforme *interpretatie*. Richtlijnconforme interpretatie komt toe aan de rechterlijke macht, waar richtlijnconforme implementatie toekomt aan de wetgevende macht.

21 HvJ EG 13 november 1990, C-106/89, ECLI:EU:C:1990:395 (*Marleasing*), r.o. 8.

22 Zie onder meer HvJ EU 4 oktober 2012, C-550/11, ECLI:EU:C:2012:614 (*PIGI*), r.o. 32 & 33.

23 HvJ EG 16 december 1993, C-334/92, ECLI:EU:C:1993:945 (*Wagner*), r.o. 20 en 21.

24 HvJ EG 9 maart 1978, zaak nr. 106/77, ECLI:EU:C:1978:49 (*Simmenthal*), dictum.

de nationale wetgeving kunnen daarmee van kleur verschieten, aangeduid als het 'kameleoneffect'.²⁵

Niet elke discrepantie tussen de nationale wetgeving en de Btw-richtlijn kan door een richtlijnconforme interpretatie worden opgelost. Het spanningsveld tussen het rechtszekerheidsbeginsel en de richtlijnconforme interpretatie kan ertoe leiden dat de nationale bepaling niet in lijn kan worden gebracht met de richtlijn. De interpretator is immers niet bevoegd de nationale wetgeving *contra legem* uit te leggen.²⁶

2.4.3 *Rechtstreekse werking*

Voor zover richtlijnconforme interpretatie niet mogelijk is, kan de rechtstreekse werking van de Btw-richtlijn een oplossing bieden. Rechtstreekse werking houdt in dat een belastingplichtige zich tegenover de lidstaat *rechtstreeks* kan beroepen op een richtlijnbeeping.²⁷ Volgens het Hof van Justitie is rechtstreekse werking gerechtvaardigd vanwege het bindende karakter van richtlijnen en het waarborgen van het nuttig effect daarvan.²⁸ Anders dan de richtlijnconforme interpretatie kan de rechtstreekse werking enkel ten voordele van de belastingplichtige worden ingeroepen. Dit houdt in dat de lidstaat niet een richtlijnbeeping kan tegenwerpen tegen een belastingplichtige, ook als de nationale bepaling in gebreke is.²⁹

Niet voor alle bepalingen van de Btw-richtlijn geldt dat de belastingplichtige op de andersluidende richtlijnbeeping kan beroepen. Uit vaste rechtspraak volgt dat een belastingplichtige zich enkel in gevallen waarbij de richtlijnbeeping inhoudelijk gezien *onvoorwaardelijk* en *voldoende nauwkeurig* is, kan beroepen op de desbetreffende bepaling.³⁰

Een richtlijnbeeping is *onvoorwaardelijk* indien bij de verplichting die de bepaling oplegt geen voorwaarden worden gesteld en de uitvoering van de bepaling niet afhankelijk is van een handeling van een EU-instelling of van de lidstaten.³¹ Voor zover er wel voorwaarden kunnen worden gesteld door lidstaten, is er alsnog sprake van *onvoorwaardelijkheid* indien de lidstaten niet verplicht zijn deze voorwaarden te

²⁵ Ploeger 1984.

²⁶ HvJ EG 13 november 1990, C-106/89, ECLI:EU:C:1990:395 (*Marleasing*), r.o. 8. Door de bewoordingen 'zoveel als mogelijk' dwingt de verplichting tot richtlijnconforme uitleg niet tot interpretaties van nationaal recht *contra legem*. Zie Blokland 2016, p. 9.

²⁷ HvJ EG 19 januari 1982, zaak nr. 8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (*Becker*), r.o. 25.

²⁸ HvJ EG 4 december 1974, zaak nr. 41/74, ECLI:EU:C:1974:133 (*Van Duyn*), r.o. 22 & 23.

²⁹ HvJ EG 8 oktober 1987, zaak nr. 80/86, ECLI:EU:C:1987:431 (*Kolpinghuis*).

³⁰ HvJ EG 19 januari 1982, zaak nr. 8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (*Becker*), r.o. 25. Bovendien dient voor de lidstaat de uitvoeringstermijn van de richtlijn te zijn verstreken. Zie HvJ EG 5 april 1979, zaak nr. 148/78, ECLI:EU:C:1979:110 (*Ratti*), dictum.

³¹ HvJ EG 23 februari 1993, C-236/92, ECLI:EU:C:1994:60 (*Regione Lombardia*), r.o. 9 en HvJ EG 5 november 2004, gevoegde zaken C-397/01 t/m C-403/01, ECLI:EU:C:2004:584 (*Pfeiffer e.a.*), r.o. 103.

stellen.³² Voldoende nauwkeurigheid volgt uit het feit dat de richtlijnbeeping geen dubbelzinnige bewoordingen bevat.³³

2.4.4 Bijzonderheden van kan-bepalingen

Binnen de Btw-richtlijn nemen zogenoemde kan-bepalingen een bijzondere plaats in. Dit zijn bepalingen waarbij de lidstaat zelf bevoegd is te beslissen om deze bepalingen in de nationale wetgeving te implementeren. De beoordeling van de richtlijnconformiteit van kan-bepalingen vormt een kernvraagstuk binnen dit onderzoek, nu art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB voortvloeit uit de facultatieve bepaling van art. 190 Btw-richtlijn.

De toetsing van de implementatievrijheid van kan-bepalingen is tweeledig. Enerzijds onderzoek ik of een lidstaat een kan-bepaling gedeeltelijk mag implementeren in de nationale wetgeving. Anderzijds onderzoek ik of de aldus geïmplementeerde regel ook richtlijnconform dient te zijn, gezien haar facultatieve karakter.

I. Gedeeltelijke implementatie van een kan-bepaling

Allereerst rijst de vraag of lidstaten een tweeledige implementatievrijheid hebben, waarbij zij niet alleen de bevoegdheid hebben om kan-bepalingen al dan niet te implementeren, maar ook om deze slechts gedeeltelijk in nationaal recht om te zetten.

Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief erkent het Hof van Justitie in de zaak Commissie-Frankrijk de tweeledige implementatievrijheid. Lidstaten hebben de bevoegdheid om de toepassing van het verlaagde btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten binnen de desbetreffende categorie.³⁴ Het Hof van Justitie stelt dat dit gerechtvaardigd wordt geacht, aangezien een verlaagd tarief een uitzondering vormt in de Btw-richtlijn, en een nadere afbakening in overeenstemming is met het beginsel dat de wetgever uitzonderingen of afwijkingen strikt moet uitleggen.

Voor de toepassing van het fiscale-eenheidsregime van art. 11 Btw-richtlijn geldt er een striktere implementatievrijheid. Zo volgt uit de zaak Commissie-Zweden dat onder 'personen' zowel rechtspersonen als niet-rechtspersonen vallen. Het staat de lidstaten niet vrij om dit begrip 'personen' af te bakenen tot enkel rechtspersonen.³⁵ Alle personen kunnen een fiscale eenheid vormen, mits deze personen voldoen aan de voorwaarde van verbondenheid. Volgens het Hof van Justitie komt uit de bewoordingen en de context van de bepaling voort dat de lidstaat de reikwijdte van deze kan-bepaling niet kan inperken.³⁶ Dit volgt uit het feit dat de bepaling – anders dan bij de verlaagde tarieven – geen afwijkende of bijzondere bepaling in de Btw-richtlijn betreft. De enige beperkende beleidsruimte die lidstaten genieten betreft de

32 HvJ EG 17 juli 2008, C-226/07, ECLI:EU:C:2008:429 (*Flughafen Köln/Bonn*), r.o. 30.

33 HvJ EG 26 februari 1986, zaak nr. 152/84, ECLI:EU:C:1986:84 (*Marshall*), r.o. 52.

34 HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253 (*Commissie-Frankrijk*).

35 HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie-Zweden*).

36 HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie-Zweden*), r.o. 35 en 36.

bevoegdheid om maatregelen te stellen om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, zoals expliciet genoemd in de laatste alinea van deze richtlijnbeeping.³⁷

Het verschil in benadering tussen beide vrijheden kan mijns inziens worden verklaard door hun onderscheidende doelstellingen.³⁸ De bepalingen inzake verlaagde tarieven en vrijstellingen beogen doorgaans niet-fiscale, sectorspecifieke doelstellingen te realiseren, zoals het verlichten van de belastingdruk voor bepaalde groepen consumenten.³⁹ Juist vanwege deze uitzonderlijke plaats in de richtlijn dient de lidstaat deze bepaling strikt uit te leggen.⁴⁰ In contrast daarmee is het fiscale-eenheidsregime primair bedoeld om de systematiek van de btw-heffing te vereenvoudigen, zonder dat hieraan een bredere beleidsdoelstelling ten grondslag ligt.⁴¹ A-G Jääskinen trekt in dit verband een parallel met de jurisprudentie over kan-bepalingen in de context van de interne markt.⁴² Daarin heeft het Hof van Justitie beslist dat het facultatieve karakter van een maatregel niet betekent dat de lidstaat de werkingssfeer ervan kan beperken op een wijze die in de betreffende bepaling van het Unierecht niet is voorzien.⁴³

De strikte implementatievrijheid lijkt het uitgangspunt te zijn bij de implementatie van een kan-bepaling. Een tweeledige implementatievrijheid kan slechts worden aangenomen indien dit rechtstreeks voortvloeit uit de bewoordingen en context van de richtlijnbeeping, dan wel uit de daarmee beoogde doelstelling. Dit zal met name het geval zijn indien de richtlijnbeeping afbreuk doet aan de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel.

In hoeverre er een tweeledige implementatievrijheid voor art. 190 Btw-richtlijn bestaat, onderzoek ik in hoofdstuk 5.

II. Kan-bepaling richtlijnconform uitleggen?

Indien de lidstaat de kan-bepaling – gedeeltelijk dan wel volledig – implementeert, kan de vraag rijzen of deze richtlijnconform moet worden uitgelegd, gelet op het facultatieve karakter van de bepaling. Daarbij is van belang of de richtlijn de lidstaat een discretionaire bevoegdheid toekent om (delen van) de bepaling, of de begrippen

37 Ook voor de toepassing van het niet-leveringsbeginsel volgt uit de zaak Zita Modes dat de implementatievrijheid van de kan-bepaling van art. 5 lid 8 Zesde Richtlijn beperkt is. Lidstaten mogen het niet-leveringsbeginsel niet beperken tot bepaalde vormen van overgang. Opnieuw zijn de enige beperkende maatregelen die lidstaten kunnen treffen de expliciet genoemde maatregelen ten einde belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, zoals genoemd in de laatste twee volzinnen van de richtlijnbeeping.

38 Zie in gelijke zin Zutt & Plattel 2022.

39 Zie bijvoorbeeld HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253 (*Commissie-Frankrijk*), r.o. 28.

40 HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*), r.o. 45.

41 Conclusie A-G Jääskinen 27 november 2012, C-85/11, ECLI:EU:C:2012:753 (*Commissie-Ierland*), punt 49.

42 Conclusie A-G Jääskinen 27 november 2012, C-480/11, ECLI:EU:C:2012:751 (*Commissie-Zweden*), punt 55.

43 Zie HvJ EG 23 oktober 2003, C-408/01, ECLI:EU:C:2003:582 (*Adidas-Salomon en Adidas Benelux*), r.o. 22.

in deze bepaling, zelf nader in te vullen. Heijnen stelt dat het niet ondenkbaar is dat aan de kan-bepaling in de richtlijn een ruimere betekenis moet worden toegeschreven dan aan de daarop geïmplementeerde nationale bepaling. Hierdoor is een richtlijnconforme uitlegging niet altijd mogelijk.⁴⁴

De zaak *Zita Modes* biedt steun voor de stelling dat kan-bepalingen richtlijnconform uitgelegd moeten worden. Onderhavige zaak ziet op de kan-bepaling van art. 5 lid 8 Zesde Richtlijn inzake de overdracht van een algemeenheid van goederen.⁴⁵ Het Hof van Justitie stelt dat het lidstaten niet vrij staat zelfstandig invulling te geven aan de bepaling op een wijze die afwijkt van het Unierecht. De bepaling dient derhalve te worden uitgelegd naar het doel en de strekking van het Unierecht.⁴⁶ Dit impliceert dat, ook bij facultatieve bepalingen, richtlijnconforme uitlegging vereist is indien de richtlijn geen expliciete nationale beoordelingsruimte biedt.

Voorts blijkt uit de rechtspraak dat onder omstandigheden een rechtstreeks beroep op een kan-bepaling in de Btw-richtlijn mogelijk is. Voor een dergelijk beroep geldt dat de bepaling, zoals uiteengezet in paragraaf 2.4.3, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig moet zijn. Deze onvoorwaardelijkheid vloeit voort uit het gegeven dat het beroep ziet op de wijze waarop de nationale wetgever de bepaling heeft geïmplementeerd, en niet op de bevoegdheid van de lidstaat om al dan niet tot implementatie over te gaan.⁴⁷

2.4.5 Begrippen uit de richtlijn

Binnen de Btw-richtlijn worden twee categorieën begrippen onderscheiden: autonome Unierechtelijke begrippen en begrippen waarvan de nadere invulling aan de lidstaten is overgelaten.⁴⁸ Autonome Unierechtelijke begrippen zijn begrippen die het Hof van Justitie vaststelt en invult om de eenheid en effectiviteit van het EU-recht te waarborgen.⁴⁹ De definitie van deze begrippen kan tevens volgen uit de Btw-uitvoeringsverordening. De lidstaat dient zich aan de uitleg van deze begrippen te committeren.

Anderzijds zijn er begrippen waarbij lidstaten bevoegd zijn deze in de nationale wet- en regelgeving nader te omschrijven. Deze bevoegdheid moet direct uit de Btw-richtlijn volgen. Echter, het Hof van Justitie kan hierbij wel kaders stellen. Het Hof

⁴⁴ Heijnen 2018, p. 23.

⁴⁵ Thans art. 19 jo. art. 29 Btw-richtlijn.

⁴⁶ HvJ EG 27 november 2003, C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644 (*Zita Modes*), r.o. 44.

⁴⁷ HvJ EG 27 november 2003, C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644 (*Zita Modes*), r.o. 20.

⁴⁸ Het Hof van Justitie hanteerde vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon de term 'communautair begrip'. Na de inwerkingtreding wordt de term 'Unierechtelijk begrip' gehanteerd. Zie HvJ EG 30 september 2010, C-581/08 (*EMI*). Hoewel in de verwijzende zaken dus de term 'communautair begrip' naar voren komt, wordt in het navolgende onderzoek de term 'Unierechtelijk begrip' gehanteerd.

⁴⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe*), inzake het begrip 'levering van een goed', en HvJ EG 3 maart 2005, C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn*), inzake het begrip 'verhuur van onroerende goederen'.

van Justitie heeft bijvoorbeeld kaders gesteld voor de invulling van het begrip 'investeringsgoed'.⁵⁰

2.5 Toetsingskader van het wenselijke recht

2.5.1 Verantwoording

Het positieve recht van de nationale omzetbelasting heeft een juridische basis in de Unierechtsorde.⁵¹ Daarentegen ontbeert het wenselijke recht een dergelijke juridische basis, waardoor de invulling ervan lastig te bepalen is. Het wenselijke recht dient gebaseerd te zijn op normatieve beginselen. Echter, de bepaling wat wenselijk is, verschilt per persoon, per plaats en in tijd.⁵² Derhalve is het van belang om dit wenselijk recht te vormen middels de identificatie van de normatieve beginselen naar de algemeen geldende opvattingen in de samenleving. Het wenselijke recht wordt derhalve geplaatst binnen in een normatief kader.

Voor het normatieve kader van het wenselijke recht sluit ik aan bij de theorie van Slagter, die het recht in algemene zin beschouwt als een compromis tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid.⁵³ Binnen deze benadering wordt het 'goede' recht – d.w.z. het wenselijke recht – gedefinieerd als een evenwicht tussen deze twee beginselen. In het navolgende worden beide begrippen nader uitgewerkt.

2.5.2 Wenselijkheid

2.5.2.1 Inleiding

Slagter baseert zijn invulling van het begrip *rechtvaardiging* op de opvattingen van De Langen over het Nederlandse belastingrecht.⁵⁴ Aangezien de huidige Wet OB nauw verweven is met de Btw-richtlijn, kunnen mijns inziens de nationale opvattingen zoals die van De Langen niet zonder meer als leidraad dienen. Braun is een andere mening toegedaan, en stelt dat niet de Europese wezenlijke kenmerken gevolgd moeten worden bij de toetsing, maar de nationale wezenlijke kenmerken.⁵⁵ Deze opvatting baseert hij aan de hand van de systematiek van het Unierecht, waarin de richtlijn enkel als richtinggevend instrument geldt om het te bereiken resultaat van de Btw-richtlijn te bewerkstelligen. De nationale wetgever kan door middel van zijn eigen vorm en middelen de nationale wetgeving vormen, waarbij de kenmerken zowel bij de totstandkoming als bij de uitvoering van de nationale wetgeving tot uiting komen. Hoewel deze benadering verdedigbaar is, ben ik van mening dat de nationale wetgever te allen tijde de wezenlijke kenmerken van de Btw-richtlijn in ogenschouw dient te nemen, aangezien anders de nationale bepaling niet binnen

50 HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*).

51 Zie paragraaf 2.2.

52 Van Doesum 2009, p. 27.

53 Slagter 1961, p.9.

54 Slagter 1961, p.30.

55 Braun 2002, p. 9.

de doelstelling en context van de richtlijnbeepaling zou kunnen vallen. Dit zou een implementatiegebrek tot gevolg kunnen hebben. Mijns inziens dienen daarom de Europese kenmerken als leidraad te worden genomen bij de toetsing van de wenselijkheid van de bepaling.

In het navolgende ga ik in op de kenmerken zoals die uit de Btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie naar voren komen.⁵⁶ Centraal daarbij staat het rechtskarakter van de btw, dat richting geeft aan het normatieve ideaalbeeld van de btw. Binnen dit rechtskarakter zijn met name twee fundamentele beginselen te onderscheiden, die als toetsingscriteria kunnen dienen:

- het beginsel van algemene heffing;
- het beginsel van fiscale neutraliteit.

2.5.2.2 Rechtskarakter van de btw

1. Invulling van het rechtskarakter

Allereerst ga ik in op het rechtskarakter van de btw. Volgens Van Kesteren zijn er twee mogelijkheden om het rechtskarakter van wetgeving in te vullen:⁵⁷

- a. Het rechtskarakter betreft een algemeen ideaal dat in principe in ieder facet van de wet zou moeten zijn vertaald. Het is een leidraad die aangeeft wie en wat er belast zou moeten worden. Het is zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief.
- b. Het rechtskarakter betreft een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtig is en wat er wordt belast. Het verkregen totaalbeeld is normstellend bij de uitleg en de opbouw van de wet.

Wil het rechtskarakter als een normatief ideaalbeeld dienen, dan dient volgens Van Kesteren het rechtskarakter als synoniem te worden beschouwd met de ideële uitgangspunten van de wetgever. Hierbij dient uitwerking a. te worden gevolgd. Het rechtskarakter dient dan als een leidraad die reeds vanaf het embryonale stadium van de wet onveranderd als norm heeft gegolden.⁵⁸ Worden in het rechtskarakter namelijk slechts kenmerken van de wet afgelezen, dan verliest het rechtskarakter zijn normativiteit.

Uit art. 1 lid 2 Btw-richtlijn volgt dat het Europese btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een *algemene verbruiksbelasting* wordt geheven. Deze bepaling vloeit voort uit art. 2 lid 1 Eerste Richtlijn. De Commissie gaf bij de inwerkingtreding van de Tweede Richtlijn daarentegen te kennen te willen afzien van deze terminologie, omdat de term niet bepalend mag zijn voor de politieke beslissingen

⁵⁶ Zie onder meer HvJ EG 27 november 1985, zaak nr. 295/84, ECLI:EU:C:1985:473 (*Wilmot*), r.o. 15, HvJ EG 3 maart 1988, zaak nr. 252/86, ECLI:EU:C:1988:112 (*Bergandi*), r.o. 15, HvJ EG 13 juli 1989, gevoegde zaken nrs. 93/88 en 94/88, ECLI:EU:C:1989:324 (*Wisselink en Co*), r.o. 18, HvJ EG 19 maart 1991, C-109/90, ECLI:EU:C:1991:126 (*NV Giant*), r.o. 14.

⁵⁷ Van Kesteren 1994, p. 54.

⁵⁸ Van Kesteren 1994, p. 57.

van de lidstaten.⁵⁹ De invulling van het begrip 'verbruiksbelasting' in economische en maatschappelijke zin lopen namelijk sterk uiteen tussen lidstaten. Om die reden is het begrip niet opgenomen in de Tweede Richtlijn, noch in de Zesde Richtlijn. Bij het voorstel van de Commissie tot herschikking van de Zesde Richtlijn werd het daarentegen wenselijk geacht de bepaling van de Eerste Richtlijn over de algemene verbruiksbelasting op te nemen in de Btw-richtlijn, omdat de Eerste Richtlijn en Tweede Richtlijn zodanig nauw met elkaar verbonden zijn.⁶⁰ De Tweede Richtlijn komt namelijk voort uit de beginselen en kenmerken die in de Eerste Richtlijn zijn uiteengezet.⁶¹ Derhalve sluit de Raad tóch aan bij de invulling van de *algemene verbruiksbelasting*. Een nadere invulling geeft de Raad daarentegen niet.

In de literatuur zijn hoofdzakelijk drie verschillende opvattingen over deze invulling van het rechtskarakter te onderkennen.⁶² Zo wijst Swinkels erop dat de omzetbelasting als verbruiksbelasting een belasting op consumptie betreft.⁶³ Reugebrink stelt dat het gaat om een bestedingsbelasting.⁶⁴ Tot slot stelt Ploeger dat het rechtskarakter moet worden opgevat als een verbruiksbelasting, waarbij uit doelmatigheids-overwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert.⁶⁵

Mijns inziens betreft het rechtskarakter een verbruiksbelasting waarbij de consumptie centraal staat. Dit komt primair voort uit art. 2 lid 1 Eerste Richtlijn.⁶⁶ Volgens deze bepaling dient het uiteindelijke verbruik in de laatste fase van de productie- en/of distributiefase te worden belast. De btw beoogt daarmee het verbruik te belasten van de eindverbruiker, ofwel de consumptie van de (eind)consument. Hierbij moet voor het begrip 'consumptie' aangesloten worden bij de (enge) uitleg in economische zin.⁶⁷ Hoewel er veel definities zijn in de economische wetenschappen voor het begrip 'consumptie',⁶⁸ kan mijns inziens voor 'consumptie' aangesloten worden bij het nut van de eindverbruiker, waarbij de verwerving van goederen en diensten een bevrediging is van de behoeften van deze eindverbruiker.

59 Verslag van de Commissie voor de interne markt nopens het voorstel van de E.E.G.-Commissie aan de Raad een tweede richtlijn inzake de harmonisatie van wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, zittingsdocumenten Europees parlement 51/1966-1967, p. 5 en 6.

60 Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), COM/2004/0246 def.

61 Watson & Garcia 2009, p. 191.

62 Merckx 2023, p. 18.

63 Swinkels 2001, p. 2. Swinkels stelt in dit verband dat uit een vergelijking van de verschillende taalversies volgt dat met verbruiksbelasting hetzelfde wordt bedoeld als een belasting op consumptie.

64 Reugebrink 1984, p. 85 e.v.

65 Ploeger 1972.

66 De Eerste Richtlijn behandelt het economische concept achter de btw-heffing, maar laat de juridische bepalingen met betrekking tot de heffingssystematiek buiten beschouwing. De heffingssystematiek wordt in de Tweede Richtlijn uitgewerkt. De Eerste Richtlijn kan derhalve als ondersteunend kader dienen voor het uiteenzetten van het rechtskarakter van de btw. Zie Watson & Garcia 2009, p. 191.

67 Van Hilten 1992, p. 14.

68 Willemsen 2023, p. 60.

In de huidige uitwerking van de Btw-richtlijn is eerder een bestedingsbelasting te onderkennen. Dit vloeit voort uit de wijze van het indirect heffen. Het onderkennen van een bestedingsbelasting sluit aan bij voornoemde uitwerking b. van Van Kesteren. Van Kesteren stelt in dit verband dat de term rechtskarakter twee invullingen kan hebben.⁶⁹ Wordt de term rechtskarakter als synoniem gebruikt met het doel van een belasting, dan maakt de (indirecte) wijze van heffen geen onderdeel uit van het rechtskarakter. Wordt de term daarentegen gebruikt om het (bestaande) heffingssysteem te beschrijven, dan maakt de indirecte wijze van heffen wél onderdeel uit van het rechtskarakter.

Deze twee uiteenlopende invullingen zijn mijns inziens te verklaren door het compromis tussen de rechtvaardigheid en de doelmatigheid van Slagter.⁷⁰ Redenerend vanuit de rechtvaardigheid dient de omzetbelasting te worden gezien als een zuivere heffing op de consumptie van de eindverbruiker. Echter, vanuit doelmatigheidsoverwegingen, meer specifiek het eenvoudsbeginnsel, is aangesloten bij de transactionele besteding om over het verbruik te kunnen heffen. Vanuit deze invalshoek is het belangrijk te onderkennen dat de besteding slechts betekenis ontleent aan het feit dat zij een indicatie vormt van verbruik. De besteding is slechts een functioneel afgeleide van consumptie. Van Doesum stelt in dit verband dat de besteding enkel als maatstaf van consumptie wordt gehanteerd, en dat de btw daarmee haar karakter als consumptiebelasting niet verliest.⁷¹

Omdat ik in dit onderzoek zoek naar het initiële rechtskarakter dat diende als leidraad vanaf het embryonale stadium van de wet, zonder het compromis vanuit doelmatigheidsoverwegingen, moet mijns inziens de manier van heffen en de keuze om aan te sluiten bij de transactionele besteding voor de maatstaf van heffing – beide voortkomend uit de doelmatigheid – worden uitgesloten van de vaststelling van het rechtskarakter. Mede gelet op die overweging kan niet worden gesteld dat het rechtskarakter van de Btw-richtlijn een bestedingsbelasting betreft, ofwel een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert. Derhalve ben ik van mening dat het rechtskarakter een verbruiksbelasting betreft die consumptie van de consument beoogt te belasten.

Uit het rechtskarakter van de btw volgt dus dat het verbruik, c.q. consumptie, belast dient te zijn. De vraag die vanuit de invulling a. van Van Kesteren volgt, is wie (subject) en wat (object) belast *zouden moeten worden* binnen het rechtskarakter als consumptiebelasting.

II. Het (beoogde) subject

Het beoogde subject binnen de omzetbelasting komt door de indirecte heffingsmethodiek niet overeen met het daadwerkelijke subject. Deze methodiek heeft tot gevolg dat het belasten van de beoogde consument zich verplaatst naar het belasten

69 Van Kesteren 1994, p. 56.

70 Zie paragraaf 2.5.1.

71 Van Doesum 2009, p. 35.

van de prestatieverrichter. Hiermee kan de situatie zich voordoen waarin de prestatieverrichter niet is aan te merken als een belastingplichtige, de uiteindelijke consument van die prestatie niet onderhevig zal zijn aan de btw. Dit is in strijd met het rechtskarakter van de btw.

Het beoogde subject is voor de btw de consument, ofwel de eindverbruiker.⁷² Bomer stelt dat belastingplichtigen met vrijgestelde activiteiten tevens als eindverbruiker kwalificeren.⁷³ Volgens Bomer volgt dit uit de zaak *Kögáz*, waar het Hof van Justitie stelt:⁷⁴ *“Via het mechanisme van aftrek van belasting (...) wordt enkel de eindverbruiker met btw belast en is deze belasting neutraal ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden.”* Bomer sluit voor de bepaling van de eindverbruiker aan bij degene voor wie het aftrekmechanisme ophoudt en de uiteindelijke belastingheffing plaatsvindt. Voorts stelt A-G Kokott in haar conclusie bij de zaak *DNB Banka* dat de ondernemer die vrijgestelde diensten verricht wordt behandeld als eindverbruiker.⁷⁵ A-G Kokott stelt dat de eindverbruiker weliswaar geen btw is verschuldigd, maar de eindverbruiker geen voorbelasting kan aftrekken, zelfs als de eindverbruiker onder bezwarende titel diensten verricht of goederen verkoopt.

Daarentegen kan op grond van het rechtskarakter van de btw worden geconcludeerd dat de vrijgestelde ondernemer niet het beoogde subject is. Hierbij dient te worden gekeken naar de consumptiegerichtete keten, of hoe het Hof van Justitie deze invult: de handels- en productieketen. Een subject bevindt zich in deze keten als een handeling direct bijdraagt aan de uiteindelijke consumptie. Bij deze uiteindelijke consumptie staat de behoeftebevrediging van de consument centraal. De vrijgestelde belastingplichtige bevindt zich als tussenschakel in deze keten. Deze belastingplichtige brengt immers goederen en diensten voort die uiteindelijk worden geconsumeerd door de eindverbruiker. De eindverbruiker ervaart namelijk de behoeftebevrediging. Het uiteindelijke eindverbruik ligt daarmee bij de niet-belastingplichtige die deze vrijgestelde prestatie aanwendt. De vrijgestelde ondernemer ondervindt daarbij geen nut als eindverbruiker, aangezien de ingekochte prestatie niet een bevrediging is van zijn eigen persoonlijke behoeften. Daarom is het beoogde subject niet de vrijgestelde ondernemer.

Ondersteuning blijkt uit het positieve recht. Het Hof van Justitie stelt in het *Hong Kong*-arrest dat de eindverbruiker degene is voor wie er geen verdere transacties tegen een bepaalde prijs meer zijn waarop de btw kan worden afgewenteld.⁷⁶ Dit

72 Zie HvJ EG 1 maart 1982, zaak nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade Development Council*), r.o. 9. In de Nederlandse taalversie wordt het begrip ‘eindverbruiker’ gehanteerd. In de Engelse taalversie wordt het begrip ‘consumer’ gehanteerd. Ik neem derhalve aan dat dit voor de uitleg hetzelfde begrip betreft.

73 Bomer 2012, p. 24.

74 HvJ EG 11 oktober 2007, C-283/06, ECLI:EU:C:2007:598 (*Kögáz*).

75 Conclusie A-G Kokott 1 maart 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:145 (*DNB Banka*), punt 4.

76 HvJ EG 1 maart 1982, zaak nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade Development Council*), r.o. 9.

wordt bevestigd in de zaak *Commissie-Ierland*, waarbij het Hof van Justitie stelt dat een eindverbruiker de btw niet kan afwentelen in het geval de eindverbruiker een goed of dienst verwerft voor persoonlijk gebruik, niet zijnde een economische activiteit.⁷⁷ Het afwentelen van de btw is daarentegen niet coherent met het recht op aftrek. Afwentelen houdt in die zin in dat de vrijgestelde ondernemer de btw in de doorverkoop kan doorberekenen in de prijs. De vrijgestelde belastingplichtige verricht alsnog een economische activiteit, waardoor deze belastingplichtige niet als eindverbruiker optreedt.⁷⁸ Dat vanuit doelmatigheidsredenen – zoals sociale en politieke keuzes – is gekozen deze prestaties buiten de btw te houden, doet mijns inziens hieraan niet af.⁷⁹ De vrijgestelde belastingplichtige bevindt zich immers nog in de schakels van de handels- en/of productiefase.

Zoals Van Hilten in dit verband stelt, moet het wenselijke recht van de btw een zo ruim mogelijke uitlegging hebben.⁸⁰ Van Hilten stelt daarbij dat bijzondere regelingen en vrijstellingen zoveel mogelijk moeten worden beperkt.⁸¹ De belastingplichtige die vrijgestelde prestaties verricht kan derhalve niet als beoogd subject worden aangemerkt. Het beoogde subject betreft de eindverbruiker.

III. Het (beoogde) object

Het object in de btw is gedefinieerd in art. 2 lid 1 Btw-richtlijn, zijnde: a. de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige *onder bezwarende titel* worden verricht, b. de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat *onder bezwarende titel* worden verricht, c. de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige *onder bezwarende titel* worden verricht, en d. de invoer van goederen. De Btw-richtlijn sluit dus voor de objectbepaling aan bij het verrichten van prestaties *onder bezwarende titel*. Hieruit volgt dat er sprake dient te zijn van een prestatie tegen vergoeding om tot onderworpenheid aan de btw te komen. Voor het object wordt, vanuit doelmatigheidsoverwegingen, daarmee aangesloten bij de *besteding* van de eindverbruiker (en van eventuele derde partijen).

Het beoogde object binnen de verbruiksbelasting is daarentegen het consumptief verbruik van het beoogde subject, de consument. Binnen een indirecte algemene verbruiksbelasting houdt dit in dat de ondernemingen in de productie- en handelsketen

⁷⁷ HvJ EG 21 juni 1988, zaak nr. 416/85, ECLI:EU:C:1988:321 (*Commissie-Ierland*), r.o. 18.

⁷⁸ HvJ EG 10 juli 1985, zaak nr. 17/84, ECLI:EU:C:1985:310 (*Commissie-Ierland*), r.o. 12 en HvJ EG 10 juli 1985, zaak nr. 16/84, ECLI:EU:C:1985:309 (*Commissie-Nederland*), r.o. 16.

⁷⁹ Voorstel voor een tweede richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten met betrekking tot de omzetbelastingen, inhoudende de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijk systeem van de belasting over de toegevoegde waarde van 13 april 1965, nr. IV/COM (65) 144 def, p. 1 e.v.

⁸⁰ Van Hilten 1992, p. 15.

⁸¹ Naar analogie is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat vrijstellingen strikt uit moeten worden gelegd. Zie bijvoorbeeld het eerste arrest dat deze overweging bevat: HvJ EG 15 juni 1989, zaak nr. 348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (*SUFA*).

de ingekochte btw in beginsel moeten kunnen verrekenen om belastingdruk te voorkomen.

2.5.2.3 Beginsel van algemene heffing

Het eerste toetsingscriterium van het wenselijke recht betreft het beginsel van algemene heffing. Ingevolge art. 1 lid 2 Btw-richtlijn dienen leveringen van goederen en verrichtingen van diensten strikt evenredig aan de prijs van deze goederen en diensten in de algemene heffing te worden betrokken. Hieruit blijkt dat het object van de heffing ruim moet worden opgevat; *alle* goederenleveringen en dienstverrichtingen zijn onderworpen aan de heffing van Europese btw. Van Doesum stelt dat dit beginsel met zich meebrengt dat tevens het subject breed moet worden opgevat. Het begrip 'belastingplichtige' moet namelijk zo ruim mogelijk zijn om zoveel mogelijk objecten in de heffing te kunnen betrekken.⁸² Verder stelt Van Doesum dat uit het algemene karakter de objectiviteit van de belasting voortkomt. De objectiviteit volgt uit het feit dat de objectieve aard van de handelingen vooropstaat, en niet het subject als belastingplichtige of het oogmerk van de handelingen.⁸³

Het beginsel van algemene heffing komt tevens tot uiting in de neutraliteit van de btw. Hoewel het naar mijn oordeel niet noodzakelijk is om dit beginsel als afzonderlijk toetsingscriterium te hanteren, kan het wel ondersteunend worden ingeroepen bij de beoordeling aan de hand van het neutraliteitsbeginsel.

2.5.2.4 Beginsel van neutraliteit

Het tweede toetsingscriterium betreft het beginsel van neutraliteit. Het neutraliteitsbeginsel is een fundamenteel beginsel in het btw-stelsel. Uit de considerans van de Eerste Richtlijn volgt dat gestreefd dient te worden naar de grootste mate van neutraliteit.⁸⁴ Ook uit vaste rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het neutraliteitsbeginsel een fundamenteel beginsel is in de btw.⁸⁵ Twee soorten beginselen van neutraliteit kunnen in hoofdzaak worden onderscheiden, namelijk economische en juridische neutraliteit.⁸⁶ Deze beginselen zijn noch ingevuld, noch benoemd in de richtlijn. Voor de invulling van deze begrippen moet derhalve aansluiting worden gezocht bij de rechtspraak van het Hof van Justitie.

82 Van Doesum 2009, p. 29.

83 HvJ EG 6 april 1995, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107 (*BLP Group*).

84 Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, considerans, overweging 5.

85 HvJ EG 19 september 2000, C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (*Schmeink & Strobel*), r.o. 59.

86 In internationaal verband is ook nog de verschijningsvorm 'externe neutraliteit' te onderkennen. Dit neutraliteitsbeginsel ziet op grensoverschrijdende economische verrichtingen. Echter, aangezien dit onderzoek zich toespitst op de herzieningsregeling voor diensten aan Nederlands onroerend goed, wordt deze neutraliteitsvorm niet verder behandeld. Zie voor een nadere uitwerking Van Doesum 2009, p. 31.

Economische neutraliteit, ofwel stelselneutraliteit, betreft het streven naar neutraliteit in het economische handelen. De heffing van btw mag de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo beperkt mogelijk, verstoren. Centraal hierbij staat dat er geen cumulatie van btw mag optreden binnen de productie- en distributiefase.⁸⁷ De cumulatie van btw staat in nauw verband met het aftrekrecht van belastingplichtigen, en daarmee ook de herzieningsregelingen. Ook dubbele niet-heffing dient in beschouwing te worden genomen.⁸⁸ Het onbelastbaar blijven van bepaalde handelingen is onwenselijk.

Bij juridische neutraliteit staat de rechtvaardige verdeling van de belasting centraal, waarbij gelijke gevallen een gelijke behandeling dienen te krijgen. Deze vorm van neutraliteit behelst een nadere uitwerking van het gelijkheidsbeginsel.⁸⁹ Binnen deze juridische neutraliteit is een onderverdeling te maken.⁹⁰ Allereerst verzet de juridische neutraliteit zich ertegen dat soortgelijke diensten en goederen, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Daarnaast verzet de juridische neutraliteit zich ertegen dat marktdeelnemers die dezelfde economische activiteiten verrichten, voor de btw-heffing verschillend worden behandeld.

2.5.3 Doelmatigheid

Slagter definieert het begrip doelmatigheid als een beginsel dat gericht is op de behartiging van het algemeen belang en het streven naar rechtszekerheid.⁹¹ In dit kader sluit Slagter aan bij de invulling van De Langen. Volgens De Langen zijn er vier beginselen die ten grondslag liggen aan de doelmatigheid van de vormgeving van het belastingstelsel:

- I. Het welvaartsbeginsel: de belastingheffing dient zodanig plaats te vinden dat de algemene welvaart zo groot mogelijk is.
- II. Het beginsel van minste leed: de belastingheffing wordt geheven op een wijze die zo min mogelijk merkbaar is voor de belastingplichtige, zoals bij accijnzen en invoerrechten.
- III. Het beginsel van maximale realisatie: na afweging van alternatieven wordt gekozen voor de formulering van de rechtsregel die een zo groot mogelijke verwezenlijking van rechtswaarden bewerkstelligt.
- IV. Het beginsel van de geoorloofde uitvoering: geen van de besproken rechtsbeginselen⁹² kan volledig worden verwezenlijkt; ter wille van eenvoud en uitvoer-

⁸⁷ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110 (*Abbey National I*), r.o. 24.

⁸⁸ Van Doesum 2009, p. 31.

⁸⁹ HvJ EG 23 maart 2009, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254 (*Sandra Puffer*), r.o. 53.

⁹⁰ HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665 (*SKF*), r.o. 67.

⁹¹ Slagter 1961, p. 30.

⁹² In dit kader benoemt de Langen tevens de beginselen: gelijkheidsbeginsel, draagkrachtbeginsel, beginsel van bevoorrechte verkrijging en profijtbeginsel. Deze beginselen zijn uitvloeisels van het ideaal van rechtvaardigheid. Slagter 1961, p. 31.

baarheid worden deze andere beginselen niet verder verwezenlijkt dan geoorloofd is.⁹³

De toetsing van doelmatigheid wordt in dit onderzoek gehanteerd als een laatste redmiddel voor de wenselijkheid van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB. Ik sluit voor het doelmatigheidsbeginsel aan bij het laatste beginsel van De Langen: het beginsel van de geoorloofde uitvoering. Zoals Van Doesum opmerkt, impliceert het doelmatigheidsbeginsel dat de heffing van btw, zowel vanuit het perspectief van de uitvoerende macht als dat van de belastingplichtige, op zo eenvoudig mogelijke wijze dient te verlopen.⁹⁴ Het doelmatigheidsbeginsel is ook door het Hof van Justitie erkend binnen de context van de (Europese) btw.⁹⁵ In bepaalde gevallen kan dit beginsel ertoe leiden dat aan andere beginselen minder gewicht wordt toegekend, of zelfs geheel terzijde worden geschoven, wanneer een belastingplichtige onevenredig wordt bezwaard door de werking van de wet- en regelgeving.

Een compromis moet worden gezocht tussen de wenselijkheid en de doelmatigheid van de regeling. In dit onderzoek hecht ik een zwaardere waarde aan de wezenlijke kenmerken van de btw, waardoor dit doelmatigheidsbeginsel dient als *ultimum remedium*.⁹⁶

2.5.4 *Rechtszekerheid van het positieve recht*

Slagter meent dat rechtszekerheid een onderdeel is van doelmatigheid.⁹⁷ Deze visie acht ik onjuist. Rechtszekerheid fungeert als een criterium om het wenselijke recht in het positieve recht tot uitdrukking te laten komen. Dit sluit aan bij het rechtsidee van Radbruch, dat drie kernwaarden onderscheidt: rechtvaardigheid, doelmatigheid en rechtszekerheid.⁹⁸

Rechtszekerheid beschouw ik als een fundamenteel uitgangspunt bij de toetsing van de wenselijkheid van wetgeving. Dit volgt uit de asymmetrische afhankelijkheidsrelatie van het wenselijke recht: om wenselijk recht te realiseren, dient dit te worden verankerd in het positieve recht. Omgekeerd kunnen rechtvaardigheid en doelmatigheid geen voorwaarden stellen aan de rechtszekerheid zelf. Het niet voldoen aan de doelmatigheid dan wel rechtvaardigheid kan door middel van het voldoen aan de rechtszekerheid niet leiden tot wenselijk recht.

Het rechtszekerheidsbeginsel bewerkstelligt dat de bepalingen duidelijk en kenbaar zijn voor de betrokkenen opdat zij de omvang van de rechten en verplichtingen nauwkeurig kunnen kennen.⁹⁹ Dubbelzinnigheid moet worden voorkomen in

93 Slagter 1961.

94 Van Doesum 2009, p. 39.

95 HvJ EG 10 juli 2008, C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*), r.o. 39.

96 Deze term ontleen ik aan: Van Doesum 2009, p. 40.

97 Slagter 1961, p. 31.

98 Zie Radbruch 1946, p. 105 t/m 108.

99 HvJ EU 3 maart 2011, C-50/09, ECLI:EU:C:2011:109 (*Commissie-Ierland*), r.o. 46.

het rechtssysteem. Het wenselijke recht moet streven naar een maximale mate van duidelijkheid en nauwkeurigheid. Derhalve dient de rechtszekerheid voor de opbouw van de wet- en regelgeving als fundamenteel toetsingscriterium.

2.6 Conclusie

Het toetsingskader voor art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB bestaat uit twee onderdelen. In dit hoofdstuk wordt allereerst het kader uiteengezet voor de toetsing aan het positieve Unierecht, waarbij het beginsel van richtlijnconforme omzetting centraal staat. Vervolgens wordt het kader uiteengezet voor de toetsing aan het wenselijk recht. Het wenselijke recht is daarbij uitgewerkt aan de hand van een normatief kader. De beoordeling van de wenselijkheid vindt plaats op basis van de wezenlijke kenmerken van de btw, waaronder het beginsel van algemene heffing en het neutraliteitsbeginsel. Door toetsing aan deze kenmerken wordt art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB beoordeeld op zijn wenselijkheid.

Deel II

Theoretisch kader

HOOFDSTUK 3

Theoretisch kader: aftrekrecht & herziening van investeringsgoederen

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat het theoretisch kader betreffende het recht op aftrek en de herziening van investeringsgoederen centraal. Allereerst worden de totstandkomingsgeschiedenis en het doel en de strekking van zowel het recht op aftrek als de herzieningsregeling geanalyseerd. Vervolgens worden de relevante bepalingen in de Btw-richtlijn met betrekking tot deze onderwerpen onderzocht.

3.2 Totstandkoming en doel en strekking

3.2.1 *Recht op aftrek*

Het conceptuele idee van het recht op aftrek van voorbelasting vloeit voort uit de considerans van de Eerste Richtlijn. De considerans vermeldt het concept om middels een stelsel van belasting over toegevoegde waarde een zo algemeen mogelijke heffing te bewerkstelligen met de grootste mate van eenvoud en neutraliteit.¹ Om deze eenvoud en neutraliteit te bereiken, kiest de Raad voor een niet-cumulatieve, meervoudige heffing. Hierbij dient de Eerste Richtlijn als uiteenzetting van het economische concept voor deze btw-heffing.² De Tweede Richtlijn dient als de juridische uitwerking daarvan.

De juridische bepalingen inzake het recht op aftrek zijn geïntroduceerd door middel van art. 11 Tweede Richtlijn. Het doel van deze bepaling is cumulatie te voorkomen bij de presterende belastingplichtige. Dit teneinde de neutraliteit van de heffing van btw te waarborgen. Het recht op aftrek is daarmee een inherent onderdeel van de heffing van de netto-omzetbelasting.³

1 Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, considerans, overweging 5.

2 Watson & Garcia 2009, p. 191.

3 Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité 1962. Te raadplegen via op.europa.eu. Zie ook HvJ EG 14 februari 1985, zaak nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*), r.o. 19.

Momenteel is het recht op aftrek van voorbelasting uitgewerkt in Titel X van de Btw-richtlijn, die onderverdeeld is in vijf hoofdstukken. In het vijfde hoofdstuk is de herziening van aftrek geregeld. De herzieningsregeling voor investeringsgoederen is geregeld in artt. 187 t/m 192 Btw-richtlijn. Nederland heeft het recht op aftrek geïmplementeerd in art. 15 Wet OB. De herzieningsregeling voor investeringsgoederen is geregeld in artt. 13 en 13a Uitv. Besch. OB.

3.2.2 Aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen

Met de invoering van de Tweede Richtlijn doet ook het aftrekrecht voor het 'investeringsgoed' zijn intrede in de Unierechtsorde.⁴ Enkel Frankrijk kende vóór de Tweede Richtlijn een btw-systeem waarin aftrek van voorbelasting voor ingekochte goederen en diensten mogelijk was, waaronder investeringsgoederen.⁵

De argumentatie voor de implementatie van het aftrekrecht voor investeringsgoederen in de Btw-richtlijn volgt niet uit de voorstellen voor de Richtlijnen. De Commissie heeft zich bij het voorstel enkel uitgesproken over de methodiek van het aftrekrecht voor investeringsgoederen.⁶ De Commissie stelt dat er vanuit het oogpunt van eenvoud is gekozen voor een onmiddellijk aftrekrecht bij de aanschaf van investeringsgoederen. Dit verdiende de voorkeur boven een aftrek gedurende de afschrijvingsperiode, te weten de methode van 'pro rata temporis'. Een onderbouwing voor deze keuze vanuit de wezenlijke kenmerken van de btw geeft de Commissie daarentegen niet.

Het doel van de aftrek van voorbelasting voor investeringsgoederen is terug te voeren op de adviesrapporten die ten grondslag liggen aan de methodiek van de Eerste en Tweede Richtlijn. Dit betreft onder andere het FCC-rapport. Of de argumentatie uit dit rapport ook van toepassing is op de opname van investeringsgoederen in het aftrekrecht, is niet met zekerheid vast te stellen, aangezien de toelichtingen op de voorstellen van de Richtlijnen niet verwijzen naar dit rapport. Desalniettemin ben ik van mening dat dit rapport wel degelijk invloed heeft gehad bij de invulling van de richtlijnen, gelet op de overeenkomstige heffingssystematiek.

In het FCC-rapport geeft het Comité de aanbeveling om aftrek van investeringsgoederen toe te staan.⁷ In dit rapport schetst het Comité twee varianten aan de hand van een netto-omzetbelasting.⁸ Enerzijds behandelt het Comité de netto-omzetbelasting als een belasting op toegevoegde waarde. Hierbij vindt een aftrek voor investeringsgoederen plaats naargelang de jaarlijkse afschrijvingen (later aangeduid als 'pro rata

4 Art. 11 lid 3, tweede alinea, Tweede Richtlijn.

5 Huiskamp 1966, p. 80.

6 Voorstel van de Commissie voor een Tweede Richtlijn van de Raad, COM/1965/0144 final, p. 17.

7 FCC-rapport 1962, p. 49.

8 Bij beide varianten ligt de rechtvaardiging van de aftrek van investeringsgoederen in het feit dat het uitsluiten van investeringsgoederen meer belast dan de zuivere toegevoegde waarde, aangezien zij de kapitaalopbrengst eveneens belast. Dit zal in strijd zijn met het beginsel van economische neutraliteit.

temporis'). De aftrek wordt daarmee gevolgd naarmate de investeringsgoederen in het productieproces worden gebruikt. De btw-heffing is hierbij echter niet volledig economisch neutraal, aangezien er gedurende de afschrijvingsperiode btw-druk aanwezig blijft bij de presterende ondernemer. De voorbelasting dient te worden voorgefinancierd, hetgeen kostprijsverhogend werkt. De voorbelasting vormt in dat geval een gedeeltelijke kapitaalbelasting.

Anderzijds gaat het Comité in op de netto-omzetbelasting als een verbruiksbelasting. Ten aanzien van investeringsgoederen acht het Comité volledige aftrek in het jaar van aankoop economisch het meest neutraal. Dit vloeit voort uit het feit dat in de daaropvolgende jaren uitsluitend het verschil tussen de toegevoegde waarde en de netto-investering wordt belast. De opbrengst uit dit investeringsgoed wordt niet door de omzetbelasting aangetast, zoals wel het geval is bij de toepassing van de 'pro rata temporis'-aftrekmethode. De voorkeur gaat voor het Comité dan ook uit naar het volledig aftrekken van de btw in het jaar van aanschaf. Zoals blijkt uit het voorstel van de Commissie voor de Tweede Richtlijn, verkiest de Commissie deze aftrekvariant.⁹ De Raad heeft deze aftrekvariant ingevoerd in art. 11 lid 3 Tweede Richtlijn.

Vóór de inwerkingtreding van de Tweede Richtlijn kende Nederland een cumulatief stelsel van omzetbelasting, zonder recht op aftrek van voorbelasting. Onder andere bij de aanschaf van investeringsgoederen door ondernemers werd hierdoor omzetbelasting in rekening gebracht die niet kon worden teruggevorderd. Dit bracht het risico met zich mee van btw-cumulatie, omdat deze investeringsgoederen konden worden gebruikt voor belaste prestaties. Huiskamp stelt dat de Nederlandse wetgever het principieel onjuist achtte investeringsgoederen van omzetbelasting vrij te stellen of de belasting hierop te restitueren, in het kader van het rechtskarakter als bestedingsbelasting.¹⁰ Opmerkelijk in dit verband is dat Huiskamp van mening is dat de Nederlandse wetgever de omzetbelasting ziet als een verbruiksbelasting. Reugebrink stelt als tegenargument dat de wetgever door zijn overwegingen niet het fundamentele rechtskarakter van de wetgeving kan veranderen,¹¹ en dat de – door Huiskamp gestelde¹² – inbreuk op het rechtskarakter puur vanuit praktische overwegingen is gedaan.

Teneinde de mededingingsneutraliteit te waarborgen sloot de Nederlandse wetgever bij de implementatie van de Eerste en Tweede Richtlijn bedrijfsmiddelen (waaronder investeringsgoederen) gedeeltelijk uit van het aftrekrecht middels art. 45 Wet OB (thans vervallen), op basis van de Unierechtelijke overgangsregeling van art. 17 Tweede Richtlijn. Een volledige invoering van het aftrekrecht zou ertoe hebben geleid dat ondernemers die reeds vóór de implementatie van de Tweede Richtlijn bedrijfsmiddelen hadden aangeschaft, in een nadeligere positie zouden verkeren

9 Voorstel van de Commissie voor een Tweede Richtlijn van de Raad, COM/1965/0144 final, p. 17.

10 Huiskamp 1966, p. 192.

11 Reugebrink 1966.

12 Reugebrink is anders dan Huiskamp van mening dat het rechtskarakter van de omzetbelasting een bestedingsbelasting betreft. Zie paragraaf 2.5.2.2.

dan ondernemers die hun bedrijfsmiddelen pas ná de implementatie hadden aangeschaft.¹³

3.2.3 Herzieningsregeling voor investeringsgoederen

De *verlengde* herzieningsregeling voor investeringsgoederen is ingevoerd in de Tweede Richtlijn, en vormt een logisch gevolg van de gekozen methodiek voor het recht op aftrek van investeringsgoederen.¹⁴ De regeling vloeit namelijk voort uit de keuze om af te zien van de 'pro rata temporis'-methode. Omdat de btw op investeringsgoederen direct en volledig mag worden afgetrokken, dienen ondernemers het gebruik van deze goederen gedurende een bepaalde periode te monitoren.

Het Hof van Justitie beschouwt de herzieningsregeling als een fundamenteel onderdeel van de aftrekregeling.¹⁵ In de zaak *Centralan* oordeelt het Hof van Justitie dan ook dat deze herzieningsregeling ertoe strekt de precisie van de aftrek te vergroten om de economische neutraliteit te waarborgen.¹⁶ De regeling beoogt een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van goederen en diensten voor belaste handelingen. De regeling maakt het mogelijk om onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voor- en nadelen van de ondernemer te corrigeren. Het doel van de herzieningsregeling is dan ook het zoveel mogelijk waarborgen van de economische neutraliteit.¹⁷ De ratio van de herzieningsregeling is derhalve onlosmakelijk verbonden met de ratio van het recht op aftrek.¹⁸

3.3 Recht op aftrek van voorbelasting

3.3.1 Ontstaan van het recht op aftrek

In de voorgaande paragraaf is meerdere malen het recht op aftrek aan de orde gekomen. Op grond van art. 168 Btw-richtlijn kan een ondernemer de btw die drukt op de ingekochte goederen en diensten in aftrek brengen voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Art. 173 Btw-richtlijn bepaalt dat aftrek eveneens mogelijk is indien de goederen en diensten zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt. Uit een zuiver grammaticale interpretatie van artt. 168 en 173 Btw-richtlijn volgt dat voor het ontstaan van het recht op aftrek twee voorwaarden bestaan. Er dient sprake te zijn van (I) een belastingplichtige (II) die de goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen. De

13 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 27.

14 Met de *verlengde* herzieningsregeling wordt in het navolgende de herzieningsbepalingen voor (onroerende) investeringsgoederen van art. 187 e.v. Btw-richtlijn bedoeld.

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

16 Zie o.a. HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 55 en HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11, ECLI:EU:C:2012:644 (*TETS Haskovo*), r.o. 31.

17 Naar invulling van A-G Kokott. Zie conclusie A-G Kokott 17 maart 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:185 (*Centralan Property*), punt 32.

18 Van der Wulp 2021, p. 642.

hoedanigheid als belastingplichtige dient hierbij als uitgangspunt. Aan de hand van art. 9 Btw-richtlijn, geïmplementeerd in art. 7 Wet OB, wordt bepaald of sprake is van belastingplicht. Het Nederlandse ondernemersbegrip sluit aan bij deze definitie.¹⁹ Hiervoor gelden drie cumulatieve criteria: De ondernemer is een (I) ieder die (II) zelfstandig (III) een bedrijf uitoefent.²⁰ Voor dit onderzoek neem ik aan dat aan deze criteria wordt voldaan.

De tweede voorwaarde heeft betrekking op het rechtstreeks en onmiddellijk verband van de ingekochte goederen en diensten met handelingen in een later stadium die aan de btw zijn onderworpen.²¹ Ontbreekt een dergelijke relatie, dan bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting.

3.3.2 Omvang van het recht op aftrek

3.3.2.1 Ter introductie: interpretatie van het 'gebruik'

Een zuiver grammaticale interpretatie volstaat niet voor artt. 168 en 173 Btw-richtlijn. Om het aftrekrecht te duiden dient er invulling te worden gegeven aan een bepalend criterium in het recht op aftrek: het 'gebruik'. Willemsen stelt dat er geen eenduidige invulling aan het begrip 'gebruik' kan worden gegeven, aangezien het begrip in de Nederlandse taal een breed en veelzijdig karakter heeft.²²

Zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB hanteren het begrip 'gebruik' in twee contexten.²³ Enerzijds sluiten de Wet OB en de Btw-richtlijn voor het bepalen van de omvang van het aftrekrecht aan bij het 'gebruik' in *verbindende zin*. Dit vloeit voort uit art. 168 Btw-richtlijn jo. art. 15 lid 1 Wet OB. Om tot dit 'gebruik' te komen, dient er een rechtstreeks en onmiddellijk verband te zijn tussen de ingekochte goederen en diensten en de belastbare handelingen.²⁴ Anderzijds sluiten de Wet OB en de Btw-richtlijn aan bij het 'gebruik' in *temporele zin* voor het volgen van de ingekochte prestatie over meerdere tijdvakken. Hierbij wordt de in aftrek gebrachte voorbelasting gevolgd gedurende meerdere tijdvakken om het aftrekrecht nauwkeurig te bepalen. Dit gebruik in temporele zin ligt ten grondslag aan de herzieningsregeling van artt. 184 t/m 191 Btw-richtlijn en art. 15 lid 4 en lid 6 Wet OB jo. artt. 12 en 13 Uitv. Besch. OB.

19 De Wet OB en de Btw-richtlijn hanteren twee verschillende begrippen voor het subject. De Btw-richtlijn bezigt het begrip 'belastingplichtige', waar de Wet OB het begrip 'ondernemer' bezigt. De nationale wetgever heeft zoveel mogelijk willen vasthouden aan de oude nationale wetgeving van de omzetbelasting, waar het begrip 'ondernemer' werd gehanteerd. Vanuit het beginsel van richtlijnconforme interpretatie neem ik aan dat beide begrippen dezelfde definitie hebben.

20 Ik sluit aan bij de bewoordingen van de Wet OB.

21 HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*), HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110 (*Abbey National I*), HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 (*Kretztechnik*), HvJ EU 21 januari 2013, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Wolfram Becker*).

22 Willemsen 2023, p. 396.

23 Willemsen 2023, p. 396.

24 HvJ EG 6 april 1995, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107 (*BLP Group*), r.o. 19.

3.3.2.2 Rechtstreeks en onmiddellijk verband van het 'gebruik'

Voor de bepaling van de omvang van het recht op aftrek volgt uit de zaak BLP Group dat voor het 'gebruik' in verbindende zin een *rechtstreeks* en *onmiddellijk verband* moet bestaan tussen de ingekochte goederen en diensten en de uitgaande handelingen.²⁵ Het gebruik behoeft niet cumulatief 'rechtstreeks' en 'onmiddellijk' in verband te staan met een uitgaande prestatie. Van der Wulp stelt dan ook dat hier sprake is van een tautologie.²⁶ Een nadere duiding van 'rechtstreeks en onmiddellijk verband' geeft het Hof van Justitie niet, gelet op de onmogelijkheid hier een eenduidig criterium voor te introduceren door de verscheidenheid van de handels- en bedrijfstransacties.²⁷ Het criterium richt zich derhalve enkel op het vaststellen van het verband tussen de ingekochte en de uitgaande prestatie. Dit verband dient als uitgangspunt voor zowel art. 168 Btw-richtlijn als art. 173 Btw-richtlijn.

3.3.2.3 Gebruik en het directe verband met belaste dan wel vrijgestelde handelingen

Art. 168 Btw-richtlijn stelt dat de voorbelasting ingevolge het gebruik van goederen en diensten voor belaste handelingen in aftrek mag worden gebracht. Uit de zaak BLP Group blijkt dat er een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang dient te bestaan tussen de ingekochte goederen en diensten en één (of meer) belaste handeling(en) in een later stadium.²⁸ *A contrario* vloeit uit art. 168 Btw-richtlijn voort dat in beginsel geen aftrekrecht toekomt aan goederen en diensten met een rechtstreeks en onmiddellijk verband met vrijgestelde handelingen.

Uit de zaak Midland Bank blijkt dat het objectieve verband voortkomt uit de vooronderstelling dat de kosten van de afgenomen prestatie onderdeel zijn van de kostprijs van de belaste handelingen.²⁹ Bij deze vooronderstelling komt mede naar voren dat de kosten betrekking dienen te hebben op een in een *later* stadium verrichte handeling.³⁰ De elementen van de kostprijs dienen derhalve in beginsel te zijn ontstaan vóór de verrichting van de belaste handeling.

3.3.2.4 Gebruik en het verband bij algemene kosten

In de literatuur wordt betoogd dat eerst aan de 'strengere' toets van directe kosten moet worden toegekommen, alvorens aan de 'ruime' toets voor de algemene kosten

25 HvJ EG 6 april 1995, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107 (*BLP Group*), r.o. 19.

26 Van der Wulp 2013.

27 HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*), r.o. 25.

28 HvJ EG 6 april 1995, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107 (*BLP Group*).

29 HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*), r.o. 30.

30 Van Doesum & Van Kesteren 2012.

mag worden toegekomen.³¹ Met andere woorden: indien het rechtstreekse en onmiddellijke verband ontbreekt met een handeling in een later stadium, dan dient de ondernemer te bepalen of de ingekochte goederen en diensten een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met de algehele economische activiteit.³² Voor zover dit verband bestaat, dient de ondernemer de omvang van het aftrekrecht te bepalen, in beginsel naar verhouding van de belaste en de vrijgestelde activiteiten van de ondernemer.³³

3.3.3 *Discrepancie door het eerste feitelijke gebruik; de temporaliteit*

Art. 167 Btw-richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Ingevolge art. 63 Btw-richtlijn ontstaat deze verschuldigdheid in beginsel op het moment waarop de goederenlevering of de dienstverrichting plaatsvindt. Op basis van art. 178 Btw-richtlijn kan de ondernemer het recht op aftrek pas uitoefenen indien hij in bezit is van de factuur.³⁴ Mocht iemand op het moment van het verkrijgen van de factuur voorbelasting in aftrek willen brengen, aldus bij het ontstaan van het eventuele aftrekrecht, dan dient hij op dat moment te handelen in zijn hoedanigheid als belastingplichtige.³⁵ Is dit niet het geval, en handelt de afnemer op het moment van de verwerving als niet-belastingplichtige, dan bestaat er geen recht op aftrek.³⁶

Door in beginsel aan te sluiten bij het moment van verschuldigdheid van de btw van de ontvangen prestatie, sluit het eerste moment van aftrek niet aan bij het moment dat de ondernemer de ingekochte prestatie gebruikt voor de belaste of vrijgestelde uitgaande handeling.³⁷ Hier komt het gebruik in temporele zin in samenhang met het gebruik in verbindende zin naar voren. Het gebruik in temporele zin volgt het rechtstreeks en onmiddellijk gebruik in zijn verbindende zin. Het eerste moment

31 Van Doesum & Van Kesteren 2011, Willemsen 2023, p. 412 en Van der Wulp 2021, p. 555. Ondersteuning voor de opvattingen kan gevonden worden in de opbouwsystematiek van het Hof van Justitie inzake deze problematiek. Veelal stelt het Hof van Justitie eerst vast of de kosten directe kosten betreffen, alvorens het Hof van Justitie ingaat op de kwalificatie als algemene kosten. Zie HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110 (*Abbey National I*), HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 (*Kretztechnik*), HvJ EU 21 januari 2013, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Wolfram Becker*).

32 HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*), HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110 (*Abbey National I*), HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 (*Kretztechnik*), HvJ EU 21 januari 2013, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Wolfram Becker*).

33 Art. 15 lid 6 Wet OB jo. art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB.

34 De Nederlandse evenknie is art. 15 lid 1 Wet OB. Deze bepaling sluit aan bij het moment dat de belasting in rekening wordt gebracht op een voorgeschreven wijze opgemaakte factuur, overeenkomstig art. 178 Btw-richtlijn.

35 HvJ EU 13 maart 2014, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147 (*Malburg*).

36 HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*), HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (*Gmina Ryjewo*).

37 Dit volgt uit de mogelijkheid voor de lidstaten om ingevolge art. 187 lid 1 Btw-richtlijn voor het moment van aftrek aan te sluiten bij de ingebruikneming in plaats van het moment van verkrijging of vervaardiging.

van herziening vindt dan ook plaats bij het eerste feitelijke gebruik³⁸ van het goed of de dienst. Een herziening van de aftrek vindt plaats indien de in aftrek gebrachte voorbelasting bij het initiële aftrekmoment een onjuiste omvang heeft.

In Nederland geldt in dat kader art. 15 lid 4, tweede tot vierde volzin, Wet OB. Ingevolge art. 15 lid 4 Wet OB wordt het oorspronkelijk afgetrokken bedrag in één keer herzien indien bij het eerste feitelijke gebruik van de goederen en diensten de omvang van het aftrekrecht op basis van de uiteindelijke verrichte handeling blijkt af te wijken van de omvang die de belastingplichtige heeft toegepast.³⁹ Deze herziening geldt voor zowel goederen als diensten, met inbegrip van investeringsgoederen.⁴⁰

De nationale herzieningsregeling sluit voor het eerste moment van herziening aan bij het eerste feitelijke gebruik. Hiermee heeft de Nederlandse wetgever uitvoering gegeven aan de kan-bepaling van art. 187 lid 1, tweede volzin Btw-richtlijn voor de herziening van investeringsgoederen. De aansluiting bij het moment van het eerste feitelijke gebruik is bovendien doorgetrokken naar de herziening van overige goederen en diensten, op grond van art. 186 Btw-richtlijn.⁴¹

In dit verband hanteert art. 187 Btw-richtlijn het begrip ‘ingebruikneming’. Uit deze bepaling volgt echter geen expliciete definiërsbevoegdheid voor de lidstaten ten aanzien van dit begrip, hetgeen impliceert dat lidstaten niet vrij zijn om het begrip ‘ingebruikneming’ te definiëren. Daarentegen heeft het Hof van Justitie het begrip ‘ingebruikneming’ ook niet gedefinieerd in de context van art. 187 Btw-richtlijn. Voor de interpretator is het daarom lastig te onderkennen wat onder ‘ingebruikneming’ moet worden verstaan. Alhoewel een mogelijke interpretatie volgt uit de zaak Kozuba, waar het Hof van Justitie aanwijzingen geeft voor het begrip ‘eerste ingebruikneming’ als bedoeld in art. 12 lid 1 Btw-richtlijn,⁴² ben ik het eens met

38 In het fiscale jargon wordt het begrip ‘het daadwerkelijke gebruik’ gehanteerd. Zie HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*), r.o. 15 en HvJ EU 12 november 2020, C-42/19, ECLI:EU:C:2020:913 (*Sonaecom*), r.o. 51.

39 In de literatuur werd betoogd dat deze regeling niet in lijn was met de Btw-richtlijn. De auteurs waren van mening dat er niet volledig kan worden herzien op voorbelasting van investeringsgoederen bij een afwijkend gebruik ten tijde van het eerste feitelijke gebruik. Op het moment van het eerste feitelijke gebruik van het investeringsgoed zou op grond van art. 187 Btw-richtlijn de partiële herziening moeten plaatsvinden. Een volledige herziening van de aftrek op het moment van het daadwerkelijke gebruik zou niet in lijn zijn met de Btw-richtlijn. Echter, in de zaak Stichting Schoonzicht bepaalt het Hof van Justitie dat de Btw-richtlijn zich niet verzet tegen deze herzieningsbepaling, aangezien lidstaten een beoordelingsvrijheid genieten voor artt. 184 en 185 Btw-richtlijn, middels art. 186 Btw-richtlijn. Zie Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 374, Merkx & Verbaan 2014 en Lamers 2013. Zie verder HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*).

40 HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11, ECLI:EU:C:2012:644 (*TETS Haskovo*), r.o. 26.

41 Dit acht het Hof van Justitie in lijn met de Btw-richtlijn, gelet op de beoordelingsvrijheid van art. 186 Btw-richtlijn. Zie HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*).

42 HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), r.o. 41.

Willemsen dat het moeilijk is dit begrip te transponeren naar de aftrekregeling.⁴³ De werkingssfeer van art. 12 lid 1 Btw-richtlijn ligt hiervoor te ver af van de herzieningsregeling van art. 187 Btw-richtlijn.

De Hoge Raad heeft enkele kaders ontwikkeld voor het begrip 'ingebruikneming' bij goederen en diensten die verband houden met investeringsgoederen.⁴⁴ Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor bij diensten aan onroerende zaken, waarbij enige tijd kan verstrijken tussen het moment van recht op aftrek en het moment waarop de onroerende zaak uiteindelijk in gebruik wordt genomen voor vrijgestelde dan wel belaste handelingen. Er is in dit verband een verschil te onderkennen met betrekking tot diensten verricht aan (onroerende) investeringsgoederen en het moment van het eerste feitelijke gebruik.

Enerzijds volgt uit de rechtspraak van de Hoge Raad dat goederen en diensten die de ondernemer betreft om een investeringsgoed in goede staat te houden – de zogenoemde instandhoudingskosten – onmiddellijk worden gebruikt.⁴⁵ Een correctie ingevolge art. 15 lid 4, tweede volzin Wet OB is derhalve niet mogelijk, aangezien het moment van aftrek en het eerste feitelijke gebruik samenvallen met elkaar.

Anderzijds volgt uit de rechtspraak dat goederen en diensten die de ondernemer betreft om wijzigingen aan bedrijfsmiddelen aan te brengen teneinde deze gereed te maken voor het beoogde gebruik – de zogenoemde verbeteringskosten – niet direct worden gebruikt.⁴⁶ Hierbij dient de ondernemer voor het eerste feitelijke gebruik aan te sluiten bij het eerste feitelijke gebruik van het investeringsgoed. Voor deze goederen en diensten – die niet kwalificeren als investeringsgoederen – is een eenmalige herziening mogelijk op het moment van het eerste gebruik, ingevolge art. 15 lid 4, tweede volzin Wet OB. Indien voor deze goederen en diensten de verwante uitgaande handeling verandert in een opvolgend jaar, kan niet partieel worden herzien. Enkel voor het investeringsgoed zelf wordt het gebruik in de opvolgende jaren gevolgd en kan worden herzien, ingevolge art. 13 Uitv. Besch. OB. Evenwel verdient het opmerking dat goederen en diensten gebruikt voor de ontwikkeling (c.q. totstandkoming) van een investeringsgoed worden beschouwd als integraal onderdeel van het investeringsgoed.⁴⁷ De goederen en diensten volgen daarmee de herziening van het investeringsgoed. Ik kom hier nader over te spreken in de volgende paragraaf.

43 Willemsen 2023, p. 401. Willemsen geeft in dit verband een duidelijk voorbeeld. Wanneer meerdere ondernemers achtereenvolgens dezelfde, nieuwgebouwde onroerende zaak leveren, wordt deze onroerende zaak voor de toepassing van art. 12 Btw-richtlijn niet als 'in gebruik genomen' beschouwd. De tweejaarstermijn zal niet ingaan omdat de onroerende zaak niet de handels- en/of productiefase verlaat. Voor het recht op aftrek is deze onroerende zaak ongetwijfeld door al deze ondernemers gebruikt.

44 Om onduidelijkheden te voorkomen, spreek ik hierna over het 'eerste (feitelijke) gebruik'. De 'ingebruikname' wordt namelijk ook gehanteerd voor het leveringsbegrip, maar zoals gesteld betreft dit twee verschillende begrippen.

45 HR 24 augustus 1994, nr. 29 414, ECLI:NL:HR:1994:ZC5733.

46 HR 28 juni 2000, nr. 35 465, ECLI:NL:HR:2000:AA6317 en HR 4 december 2009, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109.

47 HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863.

Omdat de verbeteringskosten het gebruik van de investeringsgoederen zullen volgen, moet de ondernemer bepalen wanneer de investeringsgoederen in gebruik worden genomen. Zoals uiteengezet zal dit niet het moment van 'eerste ingebruikneming' zijn, zoals gehanteerd voor het vrijstellingsbegrip. Het moment dat daarentegen leidend is, is niet eenduidig vast te stellen. Willemsen stelt in dit verband terecht dat de rechtspraak op dit punt niet eenduidig is.⁴⁸ Wel kan naar analogie worden opge maakt dat voor het gebruik primair dient te worden gekeken naar het moment dat de ingekochte prestaties een feitelijke bijdrage leveren aan de uitgaande handeling van de belastingplichtige.

3.4 Herziening van investeringsgoederen

3.4.1 Inleiding

Investeringsgoederen worden voor het aftrekrecht afzonderlijk behandeld in de Btw-richtlijn en de Wet OB. Naast de herziening op het moment van het eerste feitelijke gebruik dienen de investeringsgoederen nog enkele jaren te worden gevolgd. Deze verlengde herzieningsregeling beoogt de neutraliteit van het btw-stelsel te waarborgen door de precisie van de aftrek te vergroten.⁴⁹ Lidstaten zijn daarbij verplicht om de verlengde herzieningsregeling voor investeringsgoederen te implementeren in hun nationale wetgeving.⁵⁰ In het navolgende ga ik in op de hoofdlijnen van de herzieningsregeling voor investeringsgoederen.

3.4.2 Afbakening van het object: investeringsgoed

3.4.2.1 VNO: het Unierechtelijk kader

Op grond van de kan-bepaling van art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn staat het de lidstaten vrij om het begrip 'investeringsgoederen' te definiëren. De Btw-richtlijn noch de voorgaande Btw-richtlijnen geven een definitie van het begrip 'investeringsgoed'. Opvallend is dat de Commissie in het Voorstel van de Zesde Richtlijn niet spreekt over deze bevoegdheid.⁵¹ Ten tijde van de invoering van de Zesde Richtlijn was de zaak VNO reeds gewezen, betreffende de definiëring van het begrip 'investeringsgoed' in het licht van de overgangsmaatregelen van de btw-stelsels van lidstaten naar het gemeenschappelijk btw-stelsel.

In de zaak VNO staat de invulling van het begrip 'investeringsgoed' van art. 17 Tweede Richtlijn centraal. Voor art. 17 Tweede Richtlijn bestond geen expliciete definiëring-bevoegdheid voor lidstaten. Daarentegen bevat het begrip 'investeringsgoed' in de Tweede Richtlijn niet alle gegevens voor een uniforme en nauwkeurige omschrijving.

⁴⁸ Willemsen 2023, p. 401.

⁴⁹ HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 55.

⁵⁰ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin Kaupunki*), r.o. 35.

⁵¹ Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag (*PbEG* 1973, C 80/2).

Het Hof van Justitie bepaalt dat voor de definiëring van het begrip ‘investeringsgoederen’ een beoordelingsruimte toekomt aan de lidstaten.⁵²

In de zaak VNO geeft het Hof van Justitie drie criteria die van belang zijn bij de beoordeling of sprake is van investeringsgoederen:

- de duurzame aard van het gebruik;
- de waarde; en
- de aanschaffingskosten worden *normaliter*⁵³ niet als lopende uitgaven geboekt, doch over meerdere jaren afgeschreven.⁵⁴

Het Hof van Justitie geeft geen nadere invulling aan deze criteria. Zo wordt niet gespecificeerd vanaf *wanneer* een goed duurzaam is, *welke hoogte* van de waarde doorslaggevend is of wanneer *normaliter* wordt afgeschreven. De lidstaten genieten een beoordelingsruimte voor deze criteria, voor zover zij het wezenlijke verschil tussen goederen en investeringsgoederen onderkennen.⁵⁵

In de zaak *Centralan*, gewezen dertig jaar na de invoering van de Zesde Richtlijn, oordeelt het Hof van Justitie dat de in de zaak VNO geformuleerde criteria eveneens van toepassing zijn op de herzieningsregeling.⁵⁶ De definiëringsbevoegdheid van art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn (thans art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn) wordt daarmee beperkt tot deze kaders.⁵⁷

Van der Wulp stelt de vraag of goederen die de ondernemer als voorraad aanhoudt als investeringsgoederen kunnen worden aangemerkt.⁵⁸ Deze vraag vloeit primair voort uit het afschrijvingscriterium in de zaak VNO. Dit criterium impliceert dat er een onderscheid dient te worden gemaakt tussen bedrijfsmiddelen en voorraad. In de directe belastingen wordt immers in beginsel niet afgeschreven op onroerende zaken en op goederen die als voorraad worden aangehouden.⁵⁹

Het Hof van Justitie oordeelt bovendien dat investeringsgoederen dienen te worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden.⁶⁰ Van der Wulp stelt dat de wijze waarop het Hof

52 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO).

53 Het afschrijvingscriterium kan niet als een beslissend criterium gelden, aangezien iedere onderneming vanuit haar eigen bedrijfsbelangen een boekhoudings- en afschrijvingsmethode gebruikt. Derhalve dient bij dit begrip aangesloten te worden bij de opvattingen in het maatschappelijke verkeer. Zie HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 14.

54 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO).

55 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 17.

56 HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 55.

57 Voor een nadere uiteenzetting verwijs ik naar paragraaf 5.2.3.

58 Van der Wulp 2021, p. 659.

59 Berkhout & van der Heijden 2009. Ik kom over het afschrijvingscriterium uitgebreider te spreken in paragraaf 5.3.4.

60 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), dictum. Zoals volgt uit de zaak HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset Menidjmont OOD*), r.o. 35, kan de zinsnede ‘gebruikt voor bedrijfsdoeleinden’ worden gelezen als ‘gebruikt voor economische activiteiten’.

van Justitie 'gebruikt voor bedrijfsdoeleinden' uiteenzet, ruimte laat voor twee interpretaties. De eerste interpretatie houdt in dat het criterium 'gebruik voor bedrijfsdoeleinden' in rechtsoverweging 12 een vierde criterium betreft. Deze benadering impliceert dat bij het aanhouden van een goed als voorraad er geen sprake is van duurzaam gebruik voor bedrijfsdoeleinden. Het goed kwalificeert in dat geval niet als investeringsgoed.⁶¹ De tweede invulling betreft de vaststelling dat de bewoording 'gebruikt voor bedrijfsdoeleinden' doelt op een voorwaardelijke bepaling. Dit vloeit voort uit een zuivere grammaticale interpretatie. Door de keuze van interpunctie fungeert de zinsnede 'gebruikt voor bedrijfsdoeleinden' als verduidelijking. In dat geval dienen de drie eerdergenoemde criteria te worden beoordeeld in het licht van het *hypothetische* duurzame gebruik van het goed voor bedrijfsdoeleinden. Een goed dat de ondernemer houdt als voorraad, maar als investeringsgoed kwalificeert *als* het voor bedrijfsdoeleinden zou worden gebruikt, kwalificeert als investeringsgoed.

Het onderscheid tussen beide interpretaties komt tot uiting in de bewoordingen van het Hof van Justitie in relatie tot het duurzaamheidsvereiste.⁶² In rechtsoverweging 12 merkt het Hof van Justitie op dat investeringsgoederen zich onderscheiden door hun duurzame aard, waarmee een beoordeling op objectniveau lijkt te volstaan.⁶³ Als het object de karaktereigenschappen (te lezen als: aard) heeft van een *investeringsgoed*, dan kwalificeert het goed als investeringsgoed. Daarentegen ligt in rechtsoverweging 15 de nadruk op de duurzaamheid van het *gebruik*, hetgeen duidt op een subjectievere benadering op het niveau van de belastingplichtige. Daarbij acht het Hof van Justitie het duurzame gebruik doorslaggevend op de vraag of er sprake is van een investeringsgoed. Rechtsoverweging 15 geeft antwoord op bovenstaande problematiek. De zinsnede 'gebruikt voor bedrijfsdoeleinden' is niet louter voorwaardelijk geformuleerd. Derhalve geldt – in samenhang met het afschrijvingscriterium, volgens welk op als voorraad aangehouden goederen normaliter niet wordt afgeschreven – dat duurzaam gebruik voor bedrijfsdoeleinden is vereist alvorens een goed als investeringsgoed kan worden aangemerkt.

Bovendien ondersteunt de totstandkomingsgeschiedenis van art. 190 Btw-richtlijn deze opvatting. De Commissie stelt in de toelichting op het voorstel voor de wijziging van Richtlijn 77/338/EG (onderstreping van mijn hand):⁶⁴

61 Steun voor deze interpretatie is te vinden in de Engelse taalversie van de zaak VNO: *"The words 'capital goods' (...) mean goods used for the purposes of some business activity and distinguishable by their durable nature and their value and such that the acquisition costs are not normally treated as current expenditure but are written off over several years."*. Zie HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), dictum (Engelse taalversie).

62 Ondersteuning van deze stelling vind ik in het feit dat het afschrijvingscriterium gezien kan worden als een concreet toetsingscriterium, dat een uitwerking betreft van de duurzaamheid en de waarde. Zie bijvoorbeeld Van der Wulp 2014.

63 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO).

64 Toelichting op het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, nr. COM(2005) 89 definitief, p. 8.

“Hoewel het logisch lijkt dat diensten boven een bepaalde waarde, waarvan gedurende langere tijd gebruik wordt gemaakt, op vergelijkbare wijze worden behandeld als goederen, is dit niet uitdrukkelijk bepaald in de huidige richtlijn.”

De Commissie sluit aan bij de opvatting dat het goed daadwerkelijk duurzaam dient te worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden. Ook uit de conclusie van de zaak VNO blijkt dat de term ‘gebruikt voor bedrijfsdoeleinden’ gelezen moet worden als een verplichte voorwaarde. A-G Mayras stelt immers dat investeringsgoederen, anders dan goederen die direct worden verwerkt in het productieproces, worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, zonder rechtstreekse verwerking in het productie- en verkoopproces.⁶⁵ Hierbij stelt de A-G expliciet dat investeringsgoederen goederen zijn die gedurende langere tijd meermaals worden gebruikt. Dit kan daarentegen niet gelden voor goederen gehouden als voorraad, omdat deze rechtstreeks worden verwerkt in het verkoopproces van de ondernemer. Ik ben van mening, zoals Van der Wulp ook betoogt, dat goederen die uitsluitend als voorraad worden gehouden, niet kwalificeren als investeringsgoederen.⁶⁶

3.4.2.2 VOF X: één investeringsgoed met meerdere investeringsgoederen?

In de zaak VOF X oordeelt het Hof van Justitie dat voor de vermogensetikettering ook minder ingrijpende⁶⁷ verbouwingsdiensten – in de vorm van dakkapellen en een portaal – als afzonderlijke investeringsgoederen kunnen kwalificeren.⁶⁸ Deze verbouwingsdiensten voldoen namelijk aan de VNO-criteria, en kunnen als afzonderlijke investeringsgoederen worden beschouwd voor de vermogensetiketteringsleer, onafhankelijk van het bestaande onroerende investeringsgoed.

Het Hof van Justitie sluit in deze zaak expliciet aan bij de conclusie van A-G Kokott inzake de toepassing van het begrip ‘investeringsgoed’.⁶⁹ A-G Kokott sluit op haar beurt aan bij de opvatting van het begrip ‘investeringsgoed’, zoals gehanteerd in de herzieningsregeling.⁷⁰ Zij concludeert dat het mogelijk is om bestanddelen van goederen als afzonderlijke investeringsgoederen te identificeren. Dit roept de vraag op of deze afzonderlijke investeringsgoederen tevens onder de herzieningsregeling van art. 187 Btw-richtlijn vallen.

Gelet op de verwijzing van A-G Kokott naar de eerdere conclusie van A-G Mengozzi in de zaak VNLTO kan worden betoogd dat het begrip ‘investeringsgoed’ binnen de

⁶⁵ Conclusie van A-G Mayras 14 december 1976, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1976:179 (VNO).

⁶⁶ Zie Van der Wulp 2021, p. 660, Berkhuizen 2019. Anders: Willemsen 2023, p. 140.

⁶⁷ Het gaat om bestanddelen dat wordt toegevoegd aan een reeds bestaand investeringsgoed. Het betreft derhalve niet een volledig nieuw (zelfstandig) investeringsgoed.

⁶⁸ HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473 (VOF X), r.o. 16.

⁶⁹ HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473 (VOF X), r.o. 16.

⁷⁰ Conclusie A-G Kokott 1 maart 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:108 (VOF X), punt 59 t/m 63.

Btw-richtlijn als één begrip moet worden gezien.⁷¹ A-G Mengozzi stelt dat het Hof van Justitie het begrip 'investeringsgoed', zoals uiteengezet in de zaak VNO ter zake van art. 17 Tweede Richtlijn, voor art. 20 Zesde Richtlijn overneemt, ondanks het feit dat art. 20 Zesde Richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt het begrip 'investeringsgoed' zelf te definiëren. Hieruit meent A-G Mengozzi dat het begrip 'investeringsgoed' op dezelfde manier moet worden uitgelegd binnen de gehele Btw-richtlijn. Dit werkt mijns inziens ook vice versa: een kwalificatie als afzonderlijk investeringsgoed in het kader van de vermogensetiketteringsleer impliceert een doorwerking naar de kwalificatie onder de herzieningsregeling van art. 187 Btw-richtlijn.

Evident is dit betoog niet. Van Kreijl wijst erop dat A-G Kokott in punt 59 van haar conclusie expliciet stelt dat de wezenlijke elementen van de definitie van een investeringsgoed in samenhang moeten worden beschouwd met de rechtspraak over de aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen die deels voor privédoeleinden worden gebruikt.⁷² Daarbij is het nuttig om in herinnering te roepen dat de Btw-richtlijn geen specifieke bepaling bevat over de vermogensetikettering van *investeringsgoederen*. De aansluiting bij het begrip 'investeringsgoed' voor de vermogensetikettering is enkel door het Hof van Justitie geïntroduceerd en heeft geen directe Unierechtelijke basis. Van Kreijl betoogt dat de invulling van het begrip 'investeringsgoed' in de vermogensetikettering niet verder reikt, en dat deze definitie daarmee niet noodzakelijkerwijs doorwerkt in de herzieningsregeling van art. 187 Btw-richtlijn. Tegelijkertijd dienen daarbij de overwegingen van het Hof van Justitie in de zaak Uudenkaupungin kaupunki in ogenschouw te worden genomen.⁷³ In dit arrest maakt het Hof van Justitie een belangrijk onderscheid tussen de systematiek van de regeling voor het privégebruik en de herzieningsregeling. Het Hof van Justitie benadrukt dat het privégebruik een belastbare handeling betreft. De herziening betreft daarentegen géén prestatie, maar een correctiemechanisme op de eerdere aftrek van voorbelasting. Dit verschil in de correctiesystematiek laat een zekere spanning zien tussen beide regelingen.⁷⁴

Deze spanning in de systematiek doet mijns inziens niet af aan de mogelijkheid om het begrip 'investeringsgoed' gelijk te interpreteren binnen beide regelingen. Immers, beide regelingen hebben hetzelfde doel: te voorkomen dat de belastingplichtige een ongerechtvaardigd voordeel behaalt ten opzichte van een eindverbruiker.⁷⁵

71 A-G Mengozzi stelt in zijn conclusie bij de zaak VNLTO in punt 67: 'De wezenlijke elementen van die definitie, namelijk de duurzaamheid van die goederen en de dienovereenkomstige afschrijving op de aanschafkosten, zijn door het Hof overgenomen in het kader van de uitlegging van art. 20 van de Zesde richtlijn, betreffende met name de periode gedurende welke de aftrek met betrekking tot investeringsgoederen kan worden herzien, ondanks het feit dat deze bepaling de lidstaten de mogelijkheid biedt het begrip investeringsgoed te omschrijven.' Zie conclusie A-G Mengozzi 22 december 2008, C-515/07, ECLI:EU:C:2008:769 (VNLTO).

72 Van Kreijl 2013.

73 HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin Kaupunki*).

74 Het Hof van Justitie sluit de toepassing van het leerstuk fictieve prestaties uitdrukkelijk uit ter zake van een wijziging in de objectieve bestemming van de ingekochte goederen. Zie HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin Kaupunki*), r.o. 30.

75 HvJ EG 14 september 2006, C-72/05, ECLI:EU:C:2006:573 (*Wollny*), r.o. 34.

De economisch effecten van beide mechanismen zijn bovendien hetzelfde.⁷⁶ Dat de systematiek ter verwezenlijking van dit doel verschilt, doet mijns inziens niet af aan het feit dat voor de herzieningsregeling het mogelijk is afzonderlijke investeringsgoederen te kwalificeren die betrekking hebben op één investeringsgoed. Bevestiging voor deze opvatting blijkt uit de zaak *Armbrecht*, waarbij het Hof van Justitie het begrip 'investeringsgoed' consequent hanteert binnen beide regelingen.⁷⁷ Ik sluit mij derhalve aan bij de stelling van A-G Mengozzi, te weten dat het begrip 'investeringsgoed' op dezelfde manier moet worden uitgelegd binnen de gehele Btw-richtlijn. Een consistente uitleg van het begrip 'investeringsgoed' bevordert immers de rechtszekerheid en samenhang binnen de Btw-richtlijn.

3.4.2.3 Nederlandse definitie van het begrip 'investeringsgoederen'

De Nederlandse invulling van het begrip 'investeringsgoederen' is uitgewerkt in art. 13 lid 1 Uitv. Besch. OB. Hier bestaat een onderscheid tussen a) onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en b) roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop de ondernemer zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.⁷⁸ De Staatssecretaris geeft verder geen beperkende definitie. De interpretator dient derhalve aan te sluiten bij de – niet nader gepreciseerde – criteria van het Hof van Justitie.

De vraag rijst wat de toegevoegde waarde is van het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken in art. 13 Uitv. Besch. OB. De verklaring is te vinden in de opbouw van art. 20 Zesde Richtlijn (thans art. 187 Btw-richtlijn). Reeds in de Zesde Richtlijn maakt de Raad, los van de definiëringsbevoegdheid voor het begrip 'investeringsgoed', een onderscheid tussen roerende en onroerende investeringsgoederen.⁷⁹ Zo volgt uit de kan-bepaling van art. 20 lid 2 derde alinea Zesde Richtlijn (thans art. 187 lid 2 Btw-richtlijn) dat een verlengde herzieningsperiode kan gelden voor *onroerende* investeringsgoederen. Lidstaten die deze regeling implementeren dienen derhalve een onderscheid te maken tussen roerende en onroerende investeringsgoederen in hun wetgeving, teneinde deze verlengde herzieningsperiode toe te passen.⁸⁰

76 HvJ EG 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02, ECLI:EU:C:2004:263 (*Gemeente Leusden en Holin Groep*), r.o. 90.

77 HvJ EG 4 oktober 1995, C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304 (*Armbrecht*), 33.

78 De Nederlandse wetgever bezigt het begrip 'onroerende zaken'. In de rechtsorde van de Unie wordt het begrip 'onroerende goederen' gebezigd. Het begrip 'onroerende goederen' betreft een Unierechtelijk autonoom begrip. Derhalve moet voor het Nederlandse begrip 'onroerende zaken' aangesloten worden bij de definitie van het Unierechtelijke begrip 'onroerende goederen'. Zie HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (*Maierhofen*).

79 Tevens wordt in art. 13 lid 1 Uitvoeringsbeschikking 'Onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen' genoemd. Deze laatste categorie is door de Nederlandse wetgever toegevoegd naar aanleiding van zaken bij de Hoge Raad die tot oordeel kwamen dat zakelijke rechten niet onder de verlengde herzieningsregeling konden vallen aangezien een ondernemer deze rechten niet voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kon afschrijven. Zie HR 11 maart 1992, nr. 27 329, r.o. 3.5.

80 *Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 8* (Nota naar aanleiding van het eindverslag).

In dit kader is het vermeldenswaardig dat de Nederlandse wetgever bij de kwalificatie van onroerend investeringsgoed geen aansluiting zoekt bij het afschrijvingscriterium. Aangezien onder de Nederlandse wetgeving voor onroerende zaken geen afschrijving vereist is om te kwalificeren als investeringsgoed, kunnen ook onroerende zaken die de ondernemer als voorraad aanhoudt als investeringsgoed kwalificeren. Dergelijke als voorraad gehouden goederen worden daarentegen niet duurzaam gebruikt voor bedrijfsdoeleinden. Gelet op mijn betoog in 3.4.2.1 interpreteert de Nederlandse wetgever de VNO-criteria te ruim, waardoor de wetgever het wezenlijke onderscheid tussen goederen en investeringsgoederen niet in acht neemt. Een nadere analyse valt echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

Ten aanzien van verbouwingsdiensten die op basis van de zaak VOF X resulteren in afzonderlijke investeringsgoederen, stelt de Staatssecretaris in het Besluit aftrek van omzetbelasting dat dergelijke investeringsgoederen enkel zijn aan te merken als investeringsgoederen indien sprake is van zelfstandige (on)roerende zaken.⁸¹ Volgens de Staatssecretaris biedt art. 13 Uitv. Besch. OB geen ruimte om onzelfstandige goederen als afzonderlijk (onroerend) investeringsgoed aan te merken. Enkel zelfstandige (on)roerende goederen kunnen kwalificeren als investeringsgoed. Of er sprake is van een dergelijke zelfstandige onroerende zaak moet op basis van het Besluit onroerende zaken omzetbelasting worden bepaald. Kort gezegd mogen de goederen niet verbonden zijn met elkaar, of wel verbonden maar juridisch of fysiek te onderscheiden, om als zelfstandig goed te kwalificeren.⁸² De Staatssecretaris geeft geen uitdrukkelijke kaders in hoeverre er sprake is van een zelfstandige roerende zaak, en of de hiervoor genoemde criteria mogen worden toegepast op roerende goederen. Een nader onderzoek naar de zelfstandigheid van roerende zaken valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

3.4.3 Herzieningsperiode

Voor investeringsgoederen geldt ingevolge art. 187 lid 1 Btw-richtlijn een herzieningsperiode van vijf volle jaren, met inbegrip van het jaar van verkrijging of vervaardiging van de goederen. De lidstaten hebben de mogelijkheid de herzieningsperiode te laten beginnen bij de ingebruikneming van de goederen. Bovendien hebben lidstaten de mogelijkheid om voor onroerende investeringsgoederen de herzieningsperiode te verlengen tot maximaal twintig volle jaren. Zoals blijkt uit overweging vijf van de aanpassing van de Zesde Richtlijn middels Richtlijn 95/7/EG is deze herzieningsperiode verlengd om meer aan te sluiten bij de economische levensduur van de onroerende investeringsgoederen.⁸³

81 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000), par. 4.1.

82 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023 (*Stcrt.* 2023, 31602), par. 3.3.

83 Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen, overweging 5.

Binnen de Nederlandse wetgeving geldt voor roerende investeringsgoederen ingevolge art. 13 lid 3 Uitv. Besch. OB een herzieningsperiode van vier jaar, volgend op het jaar van het eerste feitelijke gebruik.⁸⁴ Art. 13 lid 2 Uitv. Besch. OB bepaalt dat de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen voor negen jaar geldt, volgend op het jaar van het eerste feitelijke gebruik. De Nederlandse wetgever heeft enkel gebruik gemaakt van de kan-bepaling bij de inwerkingtreding van de Zesde Richtlijn om de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen te verlengen tot tien jaren, en heeft deze periode niet uitgebreid overeenkomstig de mogelijkheid tot verlenging naar twintig jaren, zoals voorzien in Richtlijn 95/7/EG.⁸⁵

3.4.4 Herzieningsomvang

Bij een gewijzigd gebruik na het eerste feitelijke gebruik dient de herziening te worden bepaald per herzieningsjaar, ingevolge art. 187 lid 2 Btw-richtlijn en de Nederlandse evenknie art. 13 lid 2 en 3 Uitv. Besch. OB. Dit houdt in beginsel in dat de herziening gespreid is over de periode van vijf (respectievelijk tien) jaren. De daadwerkelijke wijziging in het aftrekrecht, dat zich in de loop van het desbetreffende herzieningsjaar voordoet, zorgt voor een herziening in dat jaar ten opzichte van de aftrek in het jaar van het eerste feitelijke gebruik. Per jaar vindt er derhalve – bij gewijzigd gebruik – afzonderlijk voor een vijfde (respectievelijk tiende) gedeelte herziening plaats.⁸⁶

De verlengde herzieningsregeling van art. 187 Btw-richtlijn e.v. sluit aan bij de herzieningsbepaling van art. 184 Btw-richtlijn.⁸⁷ Uit een zuiver grammaticale wetsinterpretatie volgt dat de Uniewetgever in art. 184 Btw-richtlijn voor de omvang van de herziening aansluit bij de *oorspronkelijke toegepaste aftrek*. Deze interpretatie impliceert dat geen herziening mogelijk is voor goederen en diensten die aanvankelijk zijn aangewend voor vrijgestelde handelingen, ook al worden zij later gebruikt voor belaste handelingen. Enkel indien de goederen en diensten oorspronkelijk voor belaste handelingen zijn aangewend, kan herziening plaatsvinden.

Uit de zaak Lennartz blijkt dat deze grammaticale interpretatie in strijd is met het doel van de Btw-richtlijn, met name het fundamentele neutraliteitsbeginsel. Het Hof van Justitie heeft in de zaak Lennartz gesteld dat de herzieningsregeling geen

84 Het eerste herzieningsmoment vindt plaats op het moment van het eerste feitelijke gebruik, ingevolge art. 15 lid 4 Wet OB jo. art. 12 lid 2 Uitv. Besch. OB. Voor de definiëring van het eerste feitelijke gebruik verwijs ik naar paragraaf 3.3.3.

85 Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen.

86 Voor de partiële herziening wordt in de herzieningsjaren na het eerste gebruik niet herzien op kleine verschillen. Als door gewijzigd gebruik het recht op aftrek niet meer dan tien procent verschilt van de in dat jaar toegerekende aftrekrecht, dan blijft ingevolge art. 13 lid 4 Uitv. Besch. OB herziening achterwege.

87 HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*), r.o. 27 t/m 36.

bepaling betreft voor het ontstaan van het recht op aftrek.⁸⁸ Het Hof van Justitie stelt dat de herzieningsregeling enkel bepalend is voor de omvang van de aftrek van de ondernemer in de periode nadat de aftrek is ontstaan. In de zaak *Uudenkaupungin kaupunki* heeft het Hof van Justitie vervolgens expliciet geoordeeld dat het recht op aftrek niet mag worden ontzegd wanneer de goederen en diensten aanvankelijk zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen, maar het gebruik daarvan nadien wijzigt ten behoeve van belaste handelingen.⁸⁹

Tot slot, bij een overdracht van het investeringsgoed tijdens de herzieningsperiode vindt er een eenmalige herziening plaats, ingevolge art. 188 Btw-richtlijn.⁹⁰ De herziening vindt plaats op basis van het veronderstelde gebruik van het investeringsgoed voor de nog resterende periode. Het veronderstelde gebruik wordt gelijkgesteld met de btw-kwalificatie van de levering van het investeringsgoed. De aftrekbaarheid van voorbelasting hangt derhalve af van de vraag of de verrichte levering al dan niet onderworpen is aan de btw. Indien de ondernemer het investeringsgoed btw belast verkoopt, dan is voor de resterende herzieningsperiode de gehele toerekenbare voorbelasting aftrekbaar. Deze regeling is neergelegd in art. 13a Uitv. Besch. OB, de nationale evenknie van art. 188 Btw-richtlijn.

3.5 Conclusie

Het recht op aftrek van voorbelasting is een fundamenteel onderdeel binnen het btw-stelsel. De aftrek van voorbelasting beoogt te waarborgen dat de btw slechts drukt op het eindverbruik en niet op transacties binnen de bedrijfsketen. Investeringsgoederen nemen hierin een bijzondere positie in, gezien hun duurzame karakter in de bedrijfsvoering, waardoor zij een langdurige invloed hebben op de economische prestaties van de belastingplichtige.

Om de economische neutraliteit van de btw-heffing ten aanzien van investeringsgoederen te waarborgen, is een directe en volledige aftrek van de voorbelasting bij aankoop ingevoerd, gecombineerd met een verlengde herzieningsregeling. Deze regeling maakt het mogelijk om gedurende het meerjarig gebruik van het investeringsgoed de aanvankelijk toegepaste aftrek aan te passen naar gelang het feitelijke gebruik. Daarmee corrigeert de herzieningsregeling eventuele verschillen tussen het aanvankelijke en het latere gebruik.

88 HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*), r.o. 16.

89 HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin kaupunki*), r.o. 39. Dit is anders indien door verzuim van de belastingplichtige geen aftrek is genoten. Dan bestaat er geen recht op herziening. Zie HvJ EU 7 juli 2022, C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535 (X).

90 HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 56.

HOOFDSTUK 4

Herziening van diensten aan onroerende zaken

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB jo. art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB centraal. Ik ga in op de Unierechtelijke kaders voor investeringsdiensten zoals die volgen uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Btw-richtlijnen en de rechtspraak van het Hof van Justitie. Verder schets ik het theoretisch kader van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB jo. art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB.

4.2 Unierechtelijke kaders voor art. 190 Btw-richtlijn

4.2.1 Doel en strekking

Bij de herschikking van de Zesde Richtlijn middels de Btw-richtlijn is art. 190 Btw-richtlijn geïntroduceerd. Art. 190 Btw-richtlijn bepaalt dat het lidstaten vrijstaat om een nationale bepaling te implementeren waarbij diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans worden toegeschreven aan investeringsgoederen, als investeringsgoederen kunnen worden beschouwd.

De Commissie stelt in de toelichting op het voorstel tot wijziging van de Zesde richtlijn dat art. 20 Zesde Richtlijn (thans artt. 184 t/m 189 Btw-richtlijn) niet uitdrukkelijk bepaalt dat diensten die vergelijkbare kenmerken hebben met investeringsgoederen onder de verlengde herzieningsregeling vallen.¹ Als gevolg hiervan hebben sommige lidstaten de herzieningsbepaling inzake investeringsgoederen niet toegepast op diensten. Dit opent volgens de Commissie de mogelijkheid tot belastingontwijking. Door de introductie van de facultatieve bepaling van art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn (thans art. 190 Btw-richtlijn) wil de Commissie verduidelijken dat de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen uit hoofde van art. 20 lid 2 en 3 Zesde Richtlijn (thans artt. 187 en 188 Btw-richtlijn) eveneens van toepassing kan zijn op diensten die vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen.

¹ Toelichting op het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, nr. COM(2005) 89 definitief, p. 8.

Het doel van art. 190 Btw-richtlijn sluit aan bij de doelstelling van artt. 187 en 188 Btw-richtlijn, namelijk de precisie van de aftrek te vergroten om de neutraliteit te waarborgen. Deze bepaling beoogt een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen. Het Hof van Justitie legt deze overweging zo uit dat de dienst als investeringsgoed wordt aangemerkt indien de dienst de mogelijkheid geeft tot wijziging van het daadwerkelijke gebruik van het onderliggende investeringsgoed.²

4.2.2 Kader van het Hof van Justitie: de zaak Drebers

Het Hof van Justitie doet in de zaak Drebers uitspraak over de toepassing van de herzieningsperiode in het kader van art. 190 Btw-richtlijn.³ Het Hof van Justitie behandelt daarbij de vraag welke herzieningsperiode van toepassing is op ingrijpende renovatiewerkzaamheden aan onroerende zaken.

Volgens het Hof van Justitie verzet art. 190 Btw-richtlijn, in het licht van het beginsel van de juridische neutraliteit, zich tegen een nationale regeling waarbij de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen niet van toepassing is op bouwwerkzaamheden die een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie van het gebouw met zich meebrengen en waarvan de gevolgen van de dienst een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw.⁴ In dit verband stelt het Hof van Justitie dat art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang met art. 187 Btw-richtlijn, rechtstreekse werking heeft. Door deze rechtstreekse werking kan de ondernemer zich beroepen op de verlengde herzieningsperiode die is vastgesteld voor onroerende investeringsgoederen, indien de dienst een economische levensduur heeft die vergelijkbaar is met een nieuwe onroerende zaak.

Het Hof van Justitie lijkt voor de vergelijking van de economische levensduur met name aan te sluiten bij de afschrijvingstermijn in de directe belastingen.⁵ Uit de Belgische wetgeving inzake de inkomstenbelasting volgt dat de ondernemer dient af te schrijven op materiële vaste activa.⁶ In beginsel geldt er voor gebouwen een

2 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 66. Volledigheidshalve verdient het opmerking dat het Hof van Justitie de doelstelling te strikt uitlegt. Het Hof van Justitie koppelt de herziening aan de mogelijkheid tot wijziging van het daadwerkelijke gebruik van de goederen waarop de diensten betrekking hebben. Alhoewel dit in de context van de zaak Drebers juist is, kunnen onder art. 190 Btw-richtlijn ook diensten vallen die geen betrekking hebben op goederen, zoals servicediensten. Zoals het Hof van Justitie de doelstelling nu uitlegt vallen servicediensten hier niet onder. Echter, ik maak deze afbakening niet op uit Richtlijn 2006/69/EG. Integendeel, in overweging 5 wordt het werkelijk gebruik juist gekoppeld aan de investeringsdienst zelf.

3 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

4 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), dictum.

5 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 75 in samenhang met r.o. 36.

6 Art. 61 Wetboek van de inkomstenbelasting '92.

afschrijvingstermijn van 33 jaar.⁷ Daarbij zullen verbouwingswerkzaamheden in de regel worden geactiveerd. Zij verhogen de boekwaarde van het gebouw, waardoor deze over de resterende afschrijvingstermijn van het gebouw worden afgeschreven.⁸ Herstel- en vervangingswerkzaamheden worden in beginsel onmiddellijk als kosten geboekt.⁹ Voor ingrijpende wijzigingen aan gebouwen kan de wijziging worden beschouwd als een nieuw activum, waardoor deze apart wordt geactiveerd en de afschrijvingstermijn identiek is aan die van een nieuw gebouw.¹⁰ In de zaak *Drebers* is dit het geval, aangezien over de grondige wijziging wordt afgeschreven volgens de afschrijvingsperiode die geldt voor een nieuw gebouw, zijnde 33 jaar.¹¹ Dit is voor het Hof van Justitie een indicatie dat de economische levensduur van de verbouwingswerkzaamheden gelijk is aan die van een nieuw gebouw.¹²

Cornielje stelt hierbij de vraag of enkel gekeken dient te worden naar de economische levensduur van het resultaat van de dienstverrichting, of dat de verlenging van de economische levensduur van de onderliggende onroerende zaak mede in ogenschouw dient te worden genomen. Cornielje stelt dat de uitbreiding van de toets tot de onroerende zaak niet evident is.¹³ Het lijkt verdedigbaar dat de eerste benadering van Cornielje het meest aansluit bij de bedoeling van het Hof van Justitie: het Hof van Justitie sluit namelijk voor de vergelijking aan bij de afschrijving in de directe belastingen, waarbij de gevolgen (lees: het resultaat) van de verbouwingswerkzaamheden apart worden geactiveerd, met een afschrijvingsperiode die overeenkomt met dat van een nieuw gebouw.¹⁴

Verder stelt Cornielje dat enkel bij een 'aanzienlijke uitbreiding en/of grondige renovatie' de verlengde herzieningsperiode kan worden toegepast.¹⁵ Het is de vraag of dit als een additioneel criterium moet worden beschouwd. Het Hof van Justitie stelt in het dictum weliswaar dat art. 190 Btw-richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling die renovatiewerkzaamheden met een aanzienlijke uitbreiding of grondige renovatie onder de normale herzieningsperiode brengt, maar dit betreft mijns inziens slechts een negatieve afbakening. In rechtsoverwegingen 69 t/m 72 biedt het Hof van Justitie namelijk een leidraad voor de verwijzende rechter, waarin het criterium van 'aanzienlijke uitbreiding en/of grondige renovatie' niet terugkomt.¹⁶ Daar staat enkel de beoordeling van de economische kenmerken centraal, die overeen moet komen

7 Administratief Commentaar van het Wetboek van de Inkomstenbelasting '92, 61/123-124. Te raadplegen via minfin.fgov.be. Deze duur is niet wettelijk geregeld, en het staat de ondernemers vrij een andere afschrijvingsperiode te hanteren.

8 Hof van beroep te Antwerpen 6 oktober 2015, nr. 2013AR2770.

9 Hof van beroep te Antwerpen 6 oktober 2015, nr. 2013AR2770.

10 Beghin, Huysman & Van Crombrugge 1997, p. 75.

11 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 36.

12 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 75 in samenhang met r.o. 36.

13 Cornielje 2024.

14 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 75 in samenhang met r.o. 36.

15 Cornielje 2024.

16 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 69 t/m 72.

met een nieuw gebouw. Hoewel het mij voorkomt dat enkel diensten verricht aan onroerende zaken de verlengde herzieningsperiode kunnen verkrijgen, blijven mijns inziens enkel de economische kenmerken doorslaggevend voor de beoordeling.

4.3 Invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB

4.3.1 Doel en strekking

De aanleiding van de invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB is het tegengaan van de belastingbesparende short-stay structuur.¹⁷ Mitsdien moeten de ondernemers het gebruik van de diensten aan onroerende zaken vergelijkbaar met investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode volgen. Het doel van deze maatregel is tweeledig: het creëren van een gelijk spelveld tussen ondernemers met vastgoed, en een nauwkeurigere vaststelling van de btw-aftrek van diensten die vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen.¹⁸

De strekking van de wetswijziging beperkt zich – zoals de bewoording doet vermoeden – tot diensten aan onroerende zaken. Op basis van art. 190 Btw-richtlijn is het daarentegen niet evident dat deze afzondering mogelijk is. De nationale wetgever beroept zich op art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn, dat lidstaten ruimte biedt om administratieve vereenvoudigingen door te voeren.¹⁹

4.3.2 Afbakening van de investeringsdienst

4.3.2.1 Verloop van de definiëring

In de consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken geeft de Staatssecretaris een eerste aanzet voor een definitie van de relevante diensten aan onroerende zaken.²⁰ De Staatssecretaris stelt voor deze definitie volledig in de Uitvoeringsbeschikking OB in te vullen, te weten art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB:²¹

“c. diensten aan onroerende zaken zoals het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van een onroerende zaak of delen ervan, inclusief materialen, installaties, machines en werktuigen die opgaan in de dienst of, na installatie of montage, als onroerend kwalificeren, en waarbij de vergoeding voor deze diensten ten minste € 30.000 bedraagt.”

17 Zie onder het kopje ‘in het kort’ opgenomen in ‘Consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken’, internetconsultatie.nl, 5 maart 2024.

18 *Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting)*, p. 73.

19 *Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting)*, p. 121.

20 ‘Consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken’, internetconsultatie.nl, 5 maart 2024.

21 Zie het document Concept regeling consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken, ‘Consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken’, internetconsultatie.nl, 5 maart 2024.

Uit de reacties op de internetconsultatie blijkt dat de rechtspraak deze invulling niet verenigbaar achtte met het positieve Unierecht.²² Met name werd opgemerkt dat deze definiëring niet aansluit bij het duurzaamheidscriterium zoals geformuleerd in de zaak VNO. Derhalve is bij de consultatie van de Eindejaarsregeling 2024, gepubliceerd op 5 september 2024, het begrip opnieuw gedefinieerd, waarbij het criterium 'meerjarig dienen' is geïntroduceerd.²³ In de Eindejaarsregeling wordt art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB als volgt ingevuld:²⁴

“c. investeringsdiensten waarvan de vergoeding ten minste € 30.000 bedraagt.”

De nadere definiëring van het begrip 'investeringsdiensten' wordt gevonden in art. 2a lid y Wet OB. De toelichting op dit begrip is opgenomen in de Memorie van Toelichting, gepubliceerd op 20 september 2024.²⁵ Door deze opsplitsing en latere publicatie van de Memorie van Toelichting is deze definitie niet meegenomen in de consultatie van de Eindejaarsregeling:

“y. investeringsdienst: dienst aan een of meer onroerende zaken die deze meerjarig dient, inclusief materialen, installaties, machines en werktuigen die, na installatie of montage, als onroerend kwalificeren, en waarbij de vergoeding voor deze dienst ten minste een bij ministeriële regeling vast te stellen bedrag omvat.”

De wetgever beoogt een drietrapsbeoordeling met deze definitie. Allereerst dient er sprake te zijn van een dienst aan een of meer onroerende zaken. Verder dient deze dienst de onroerende zaak meerjarig te dienen. Indien dat het geval is, kwalificeert de dienst als investeringsdienst indien de drempel van 30.000 euro wordt overschreden.

4.3.2.2 Diensten aan onroerende zaken

De wettelijke definitie van een investeringsdienst betreft diensten *aan* onroerende zaken. Het voorzetsel 'aan' duidt taalkundig op een fysieke verrichting. Dit wordt bevestigd in de parlementaire geschiedenis, waarin de volgende soorten dienstverrichtingen worden genoemd: 'vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van onroerende zaken'.²⁶ Deze bewoordingen betreffen allemaal dienstverrichtingen die in beginsel fysiek worden verricht aan een onroerende zaak.

²² Zie bijvoorbeeld de reactie van Register Belastingadviseurs van 28 maart 2024 of de reactie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 2 april 2024, 'Consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken', internetconsultatie.nl, 5 maart 2024.

²³ 'Eindejaarsregeling 2024', internetconsultatie.nl, 5 september 2024.

²⁴ Zie het document EJR24 Regelingstekst, 'Eindejaarsregeling 2024', internetconsultatie.nl, 5 september 2024.

²⁵ Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting).

²⁶ Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting), en Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (Stcrt. 2024, 41523).

Deze niet-limitatieve opsomming hanteerde de Staatssecretaris eerder in twee, inmiddels vervallen, besluiten omtrent het verlaagde tarief op arbeidskosten bij renovatie en herstel van woningen.²⁷ Uit deze besluiten blijkt dat de Staatssecretaris doelt op diensten met betrekking tot fysieke wijzigingen aan de onroerende zaak. Deze fysieke wijzigingen betreffen veranderingen in bouwkundig opzicht.²⁸ Diensten die geen wijzigingen in bouwkundig opzicht als resultaat hebben, vallen niet onder de vervallen besluiten. Het lijkt verdedigbaar dat deze benadering kan worden doorgetrokken naar investeringsdiensten. Bijvoorbeeld juridische wijzigingen of voorbereidende handelingen zijn geen handelingen *aan* de onroerende zaak.²⁹ De vraag rijst hierbij wel in hoeverre onderhoudsdiensten wijzigingen in bouwkundig opzicht betreffen. Ik bespreek dit nader in hoofdstuk 5.

Verder bevat de niet-limitatieve opsomming een opsplitsing van de soorten diensten aan onroerende zaken.³⁰ Enerzijds zijn er diensten aan onroerende zaken die dienen voor het *vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen* en anderzijds zijn er diensten aan onroerende zaken die dienen voor het *onderhoud*. Het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen zijn diensten verricht voor de verbetering van de onroerende zaak. Het onderhoud is in beginsel een dienst voor de *instandhouding* van de onroerende zaak. Vanuit eenvoud en uitvoeringstechnische redenen heeft de Staatssecretaris ervoor gekozen om geen onderscheid te maken in de behandeling van deze twee categorieën, zoals dat wel het geval is in de directe belastingen.³¹

4.3.2.3 Goederen die kwalificeren als investeringsdienst

Uit art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB blijkt dat diensten, inclusief de materialen, installaties, machines en werktuigen die, na installatie of montage, als onroerend goed kwalificeren, worden aangemerkt als investeringsdienst. De materialen, installaties, machines en werktuigen volgen daarmee de kwalificatie van de dienst. In de

27 Besluit van de Minister van Financiën van 30 augustus 2010 (*Stcrt.* 2010, 13720) en Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013 (*Stcrt.* 2013, 5941).

28 Zo blijkt uit de Bijlage bij het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013 (*Stcrt.* 2013, 5941).

29 Uit het vervallen besluit van 2011 volgt dat diensten zoals glazenbewassing, het leggen en onderhouden van vloeren die geen onderdeel uitmaken van de bouwkundige constructie en het aanleggen en onderhouden van tuinen niet onder de niet-limitatieve opsomming vallen. Dit terwijl betoogd kan worden dat deze diensten onder het begrip 'onderhoud' kunnen vallen. Opmerkelijk daarbij is dat de Staatssecretaris in het vervallen besluit van twee jaar later, in 2013, in paragraaf 8 een specifieke goedkeuring voor deze diensten geeft. Uit de artikelsgewijze toelichting in de Memorie van Toelichting blijkt daarentegen dat schoonmaak en glazenbewassing geen diensten zijn die een onroerende zaak *meerjarig dienen*. Daarbij maak ik op dat deze diensten wél kunnen worden geschaard onder de niet-limitatieve opsomming, maar dat zij buiten het begrip 'investeringsdienst' vallen, aangezien de diensten de onroerende zaak niet meerjarig dienen.

30 Deze opsplitsing wordt duidelijk met de term 'en', na de opsomming met de term 'of'.

31 Zie het document Memorie / nota van toelichting consultatietekst btw-herziening diensten aan onroerende zaken, 'Consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken', internetconsultatie.nl, 5 maart 2024, p.5.

Memorie van Toelichting benoemt de wetgever dat de installaties en materialen die *opgaan* in de dienst, en hun zelfstandigheid verliezen, kwalificeren als investeringsdienst.³²

4.3.2.4 Meerjarig dienen

Het tweede criterium betreft het feit dat de dienst meerjarig de onroerende zaak dient. Volgens de wetgever sluit het criterium 'meerjarig dienen' aan bij het criterium dat het investeringsgoed een duurzaam karakter heeft.³³ Dit criterium, dat pas sinds het Belastingplan 2025 onderdeel is van de kwalificatie van de investeringsdienst, is ingevoerd naar aanleiding van de reacties in de consultatiefase. Enkele auteurs betoogden dat het begrip 'investeringsdienst' niet in lijn was met de VNO-criteria.³⁴ Middels dit criterium heeft de wetgever getracht een oplossing te bieden voor deze kritiek.

De vraag wanneer een dienst een onroerende zaak 'meerjarig dient', wordt in de Memorie van Toelichting geïllustreerd met voorbeelden zoals schilderwerkzaamheden, grond- of asbestsanering, het plaatsen van keuken en badkamers (inclusief het kitten), isoleren en gevel- of dakrenovatie.³⁵ In het Verslag van de Technische Briefing stelt een ambtenaar dat de ondernemer ruimte heeft om in zijn eigen situatie na te gaan of de dienst de onroerende zaak meerjarig dient.³⁶ De ambtenaar stelt als voorbeeld schilderwerkzaamheden aan een hotel aan zee. De ambtenaar suggereert dat de schilderwerkzaamheden de onroerende zaak niet meerjarig dienen, aangezien deze schilderwerkzaamheden binnen de termijn van vijf jaar meermaals zullen plaatsvinden. Het begrip 'meerjarig dienen' is derhalve niet een vastomlijnd begrip en blijft per geval voor interpretatie vatbaar.

4.3.2.5 Drempelbedrag

Het derde criterium vloeit voort uit art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB. De waarde van de investeringsdienst dient minimaal 30.000 euro te bedragen. Diensten aan onroerende zaken die deze meerjarig dienen, waarbij de factuurwaarde – exclusief omzetbelasting – boven dit bedrag uitkomt, kwalificeren als investeringsdiensten. De ratio achter dit drempelbedrag is primair om (zeer) kleine diensten aan onroerende zaken uit te sluiten van de herzieningsregeling.³⁷ De drempel in combinatie met de kwalitatieve toets beschouwt de Staatssecretaris als een juiste balans tussen

³² *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 201 (Memorie van Toelichting).

³³ *Kamerstukken II* 2024.25, 36 602, nr. 3, p. 201 (Memorie van Toelichting).

³⁴ Zie bijvoorbeeld de reactie van Register Belastingadviseurs van 28 maart 2024 of de reactie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 2 april 2024, 'Consultatie Btw-herziening diensten aan onroerende zaken', internetconsultatie.nl, 5 maart 2024.

³⁵ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 201 (Memorie van Toelichting).

³⁶ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 86, p.22.

³⁷ Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 33.

de effectiviteit van de maatregel en de administratieve lastenverzwaring voor ondernemers. Subsidiair borgt de drempel dat enkel diensten die kenmerken hebben die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, onder de werking van de herziening van investeringsdiensten vallen. Een hogere drempel acht de Staatssecretaris niet effectief, aangezien dit meer kunstmatige constructies met zich meebrengt.

4.3.2.6 Afbakening van het begrip: leerstuk eenheid van prestatie

Voor de vaststelling van de omvang van de investeringsdienst dient de interpretator de totale dienstverrichting te beoordelen. In de Eindejaarsregeling stelt de Staatssecretaris dat de ondernemer conform het leerstuk eenheid van prestatie dient vast te stellen of er sprake is van één of meer diensten.³⁸ De contractuele werkelijkheid is hierbij in principe leidend. Hiermee wordt beoogd het kunstmatig opsplitsen van facturen, om onder het drempelbedrag te komen, te voorkomen. Verder zal de kwalificatie van de investeringsdienst niet verschillen voor zover de dienst aan meerdere zelfstandige onroerende zaken is verricht. Indien uiteindelijk blijkt dat de ondernemer facturen kunstmatig opsplijst, dan kan een beroep worden gedaan op het misbruik van recht.³⁹

De Staatssecretaris beroept zich op het leerstuk van eenheid van prestatie om te bepalen of er sprake is van één of meer investeringsdiensten. Om die reden is het zinvol om dit leerstuk kort toe te lichten. Het gaat de reikwijdte van dit onderzoek te buiten om het gehele leerstuk van de samengestelde prestatie uiteen te zetten. Voor de beknopte uiteenzetting van het leerstuk eenheid van prestatie wordt aangesloten bij de zaak *Frenetikexito*.⁴⁰

Uit de zaak *Frenetikexito* blijkt dat de economische handeling bestaat uit verscheidene elementen, waarbij elk van deze elementen in hoofdregel als afzonderlijke prestatie moet worden beschouwd, tenzij sprake is van één van de twee uitzonderingen:⁴¹

- I. Twee (of meer) elementen zijn zodanig ondeelbaar dat het kunstmatig is om deze te splitsen. Om te beoordelen of er sprake is van één ondeelbare prestatie moet de interpretator kijken naar de kenmerkende elementen, zoals het

38 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

39 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

40 HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (*Frenetikexito*).

41 HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (*Frenetikexito*), r.o. 37.

gemeenschappelijke economische doel, van de handeling vanuit het oogpunt van de modale consument.⁴²

- II. Eén element is ondergeschikt aan een ander element, waardoor de twee elementen samen als één prestatie moeten worden aangemerkt. Het ondergeschikte element heeft vanuit het oogpunt van de modale consument geen zelfstandig doel, maar dient enkel als middel om van de hoofdprestatie gebruik te kunnen maken.⁴³

4.3.3 Eerste gebruik van de investeringsdienst

Bij het bepalen van het moment van eerste gebruik van de investeringsdienst, sluit de Staatssecretaris aan bij het daadwerkelijke gebruik van de dienst, ongeacht de onroerende zaak waarop deze betrekking heeft.⁴⁴ Op grond van het Besluit onroerende zaken omzetbelasting is het mogelijk om een gefaseerde ingebruikneming toe te passen op zelfstandige onroerende zaken.⁴⁵ Deze opsplitsing wordt echter niet gevolgd bij het vaststellen van het aanvangsmoment van de herzieningsperiode voor investeringsdiensten. De investeringsdienst wordt als één geheel beschouwd, waardoor binnen één gebouwencomplex of zelfstandig object meerdere herzieningsperiodes kunnen gelden.

Voorts sluit de Staatssecretaris aan bij het moment waarop de ondernemer op duurzame wijze gebruik maakt van de dienst, conform de objectieve bestemming daarvan.⁴⁶ Als uitgangspunt geldt het moment waarop de dienst is afgerond, d.w.z. wanneer het overeengekomen werk is voltooid en door de opdrachtgever is aanvaard. Tijdelijk of incidenteel gebruik voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming kwalificeert niet als ingebruikneming. De term 'in de regel' duidt erop dat uitzonderingen mogelijk zijn, waardoor de inspecteur bevoegd blijft om in specifieke gevallen af te wijken van de standaardbenadering.

42 HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*) en HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (*Frenetikexito*), r.o. 37. Het Hof van Justitie onderscheidt twee soorten aanwijzingen; enerzijds aanwijzingen van intellectuele aard, anderzijds aanwijzingen van materiële aard. Aanwijzingen van intellectuele aard liggen in de omstandigheid dat de elementen van de handeling al dan niet ondeelbaar zijn en of de betrokken handeling al dan niet één economisch doel heeft. Deze intellectuele aanwijzingen zijn doorslaggevend. Verder benoemt het Hof van Justitie enkele aanwijzingen van materiële aard. Dergelijke aanwijzingen zijn bijvoorbeeld de verplichte afname van de bundel elementen, of de gezamenlijke facturering. Het Hof van Justitie stelt dat deze aanwijzingen enkel als ondersteuning moeten worden beschouwd.

43 HvJ EU 2 juli 2020, C-231/19, ECLI:EU:C:2020:513 (*Blackrock Investment Management (UK)*), r.o. 29. Een aanwijzing is dat de waarde van de ondergeschikte elementen gering blijken te zijn ten opzichte van de andere elementen. Zie HvJ EG 22 oktober 1998, C 308/96 en C 94/97, ECLI:EU:C:1998:496 (*Madgett en Baldwin*), r.o. 24.

44 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

45 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023 (*Stcrt.* 2023, 31602).

46 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

4.3.4 Herzieningsperiode

Voor investeringsdiensten geldt in beginsel een herzieningsperiode van vijf jaar. Deze periode behelst het jaar van het eerste gebruik en de daaropvolgende vier volle boekjaren. De Staatssecretaris verkiest deze periode om de administratieve lasten te verlichten.⁴⁷ De Staatssecretaris erkent dat deze periode, gelet op de zaak Drebers, strijdig is met de Btw-richtlijn, en dat daarom een rechtstreeks beroep openstaat op art. 187 in samenhang met art. 190 Btw-richtlijn.⁴⁸ Door middel van het rechtstreekse beroep kan de herzieningsperiode van 10 jaar voor onroerende investeringsgoederen gaan gelden voor de investeringsdienst. Hierbij moet de investeringsdienst een economische levensduur hebben die vergelijkbaar is met die van een nieuw onroerend goed.

4.3.5 Herzieningsomvang

4.3.5.1 Herziening bij gewijzigd gebruik

Zoals ik stel in paragraaf 4.3.2.6 dient voor de omvang van de investeringsdienst te worden aangesloten bij de contractuele bepalingen, ongeacht het aantal onroerende zaken waarop de dienst betrekking heeft. Een toerekening aan een specifieke onroerende zaak zal bij een afname van een bundel verbouwingsdiensten niet plaatsvinden. Omdat de Staatssecretaris de omvang van de dienst hiermee breed invult, heeft dit wezenlijke gevolgen voor het vaststellen van het gebruik van de dienst. In dit verband breng ik in herinnering dat op grond van vaste rechtspraak van het Hof van Justitie goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen als algemene kosten worden aangemerkt.⁴⁹ De kosten van een investeringsdienst die betrekking hebben op meerdere zelfstandige onroerende zaken die zowel belast als vrijgesteld worden geëxploiteerd kwalificeren derhalve als algemene kosten.

De kosten ter zake van de ingekochte investeringsdienst die zien op meerdere onroerende zaken, waarbij de ondernemer deze onroerende zaken volledig belast exploiteert, zullen ingevolge de vaste rechtspraak kwalificeren als directe kosten.⁵⁰ Immers, de dienst is volledig toerekenbaar aan één of meer belaste handelingen van de ondernemer. Indien in de herzieningsperiode de uitgaande handeling van één van deze onroerende zaken wijzigt naar een vrijgestelde exploitatie, dan zal op grond van

47 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 33.

48 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 49.

49 HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*), HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110 (*Abbey National I*), HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 (*Kretztechnik*), HvJ EU 21 januari 2013, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Wolfram Becker*).

50 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*), r.o. 30.

art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB het aftrekrecht in beginsel moeten worden bepaald aan de hand van de omzetverhoudingen.

Tevens stelt de Staatssecretaris dat leegstand na de ingebruikname niet als zodanig een wijziging in het gebruik kan opleveren die aanleiding zou geven tot herziening.⁵¹ Dit betekent dat wanneer een onroerende zaak na de vrijgestelde exploitatie leeg komt te staan, de voorbelasting gedurende de leegstand niet aftrekbaar is. Dit is tevens het geval indien het voornemen na de leegstand is om de investeringsdiensten te gebruiken voor belaste handelingen. De vraag is in hoeverre dit overeenstemt met de rechtspraak. Hier kom ik in paragraaf 5.5.3 op terug.

4.3.5.2 Intermezzo: aftrek van algemene kosten naar werkelijk gebruik

Conform art. 173 lid 1 Btw-richtlijn jo. art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB dient de aftrek van de algemene kosten te worden bepaald aan de hand van de omzetverhouding van de gehele onderneming. In art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB is de kan-bepaling volgend uit art. 173 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn geïmplementeerd, waardoor onder voorwaarden een berekening van de aftrek op basis van het werkelijk gebruik is toegestaan. Zo kan het aftrekrecht bijvoorbeeld worden vastgesteld op basis van de verhouding tussen de vierkante meters die toerekenbaar zijn aan de belaste en vrijgestelde exploitatie. Deze methode van werkelijk gebruik kan naar het oordeel van de Hoge Raad in beginsel uitsluitend voor de gehele onderneming worden toegepast.⁵²

Ten aanzien van investeringsgoederen geldt op grond van art. 13 lid 1 aanhef Uitv. Besch. OB de verplichting om investeringsgoederen afzonderlijk voor de aftrek in aanmerking te nemen. De Hoge Raad bevestigt dat voor deze goederen een specifieke pro-rata berekening op basis van art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB kan worden gehanteerd.⁵³ In de uitvoeringspraktijk werd eerder betoogd dat ook goederen en diensten die verband houden met investeringsgoederen onder de afzonderlijke pro-rata regeling van het betreffende investeringsgoed zouden kunnen vallen.⁵⁴ Naar mijn oordeel biedt de huidige systematiek van de uitvoeringsbeschikking hier geen ruimte voor. Dergelijke goederen en diensten kunnen uitsluitend onder het regime van werkelijk gebruik worden gebracht via art. 15 lid 6 Wet OB jo. art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB, hetgeen slechts op het niveau van de gehele onderneming mogelijk is. De wetswijziging brengt hier wat betreft investeringsdiensten verandering in. Door deze aanpassing is het voor de ondernemer mogelijk om ook investeringsdiensten die samenhangen met een investeringsgoed afzonderlijk voor art. 11 Uitv. Besch. OB te beoordelen. In

51 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

52 HR 23 april 2021, nr. 19/04081, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 4.5.

53 HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9, r.o. 3.4.2.

54 Zie de documenten bij het besluit op Woo-verzoek over leegstandjurisprudentie, 'Documenten bij besluit op Woo-verzoek over leegstandjurisprudentie', rijksoverheid.nl/documenten, 11 februari 2025.

zoverre kunnen er voor investeringsgoederen en -diensten meerdere pro rata's naast elkaar bestaan. Ik behandel dit verder in paragraaf 5.5.2.

4.3.5.3 Definitief gewijzigd gebruik: verkoop van het investeringsgoed

In de toelichting op de Eindejaarsregeling stelt de Staatssecretaris hoe de herziening moet plaatsvinden wanneer de onroerende zaak waaraan de investeringsdienst is verricht, wordt verkocht.⁵⁵ Hiervoor is een aanpassing in art. 13a Uitv. Besch. OB nodig. Deze aanpassing heeft tot gevolg dat er een eenmalige herziening plaatsvindt voor de investeringsdienst indien de ondernemer de onroerende zaak verkoopt. Het resterende gebruik van de investeringsdienst volgt hierbij het belastingregime van de levering van de onroerende zaak. Denkbaar daarbij is dat de herzieningsperiode van de onroerende zaak zelf is verstreken. Dit maakt voor de herziening van de investeringsdienst echter niet uit.

Zoals besproken in paragraaf 4.3.2.6 geldt de herzieningsregeling voor de investeringsdienst zelf, ongeacht aan hoeveel onroerende zaken de investeringsdienst is verricht. Bij de verkoop van één van deze onroerende zaken kan niet worden herzien op de gehele investeringsdienst. De investeringsdienst is immers niet volledig verbruikt in het kader van de bedrijfsuitoefening. Zoals volgt uit de toelichting moet hierbij voor de investeringsdienst een opsplitsing worden gemaakt tussen de onroerende zaken, waarbij wordt aangesloten bij de gebruiksverhoudingen, bijvoorbeeld op basis van m² of m³.⁵⁶ Over de hieruit volgende gebruiksverhouding dient te worden herzien naar het voorgenomen gebruik bij de verkoop van het investeringsgoed.

4.4 Conclusie

In dit hoofdstuk bespreek ik de uitwerking van het Belastingplan 2025 met betrekking tot de herzieningsregeling voor investeringsdiensten, dat per 1 januari 2026 in werking treedt. De reikwijdte van de nieuwe herzieningsregeling betreft diensten aan onroerende zaken die deze meerjarig dienen. Deze herzieningsregeling wordt ingevoerd om de neutraliteit te waarborgen en helpt bij het bestrijden van ongewenste structuren met kortdurende verhuur. Zoals volgt uit de Eindejaarsregeling betreft de herzieningsperiode voor investeringsdiensten in beginsel vijf jaar. Deze periode behelst het jaar van ingebruikname van de desbetreffende dienst en de daaropvolgende vier volle boekjaren. De ondernemer is ingevolge de zaak Drebers bevoegd om met een beroep op de richtlijn de herzieningsperiode te verlengen tot tien jaar, indien wordt voldaan aan de voorwaarden.

55 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p 56.

56 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p 57.

Deel III

Toetsing aan de rechten

HOOFDSTUK 5

Toetsing aan het positieve Unierecht

5.1 Inleiding

De centrale probleemstelling van dit onderzoek betreft de vraag of de wetswijziging zich conformeert aan het Unierecht en of de wetswijziging wenselijk is in het licht van de wezenlijke kenmerken van de btw. De beantwoording van deze probleemstelling is derhalve tweeledig: enerzijds een toetsing aan het positieve Unierecht, anderzijds aan het wenselijke recht. In dit hoofdstuk staat de toetsing aan het positieve recht centraal.

Allereerst ga ik in op het begrip ‘investeringsdienst’ zoals neergelegd in art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB. Ik ga primair in op de afbakening van deze investeringsdiensten, bezien vanuit het Unierecht en relevante rechtspraak. Naast een systematische analyse van het Unierecht bevat dit hoofdstuk een uiteenzetting van de nationale invulling van het begrip ‘investeringsdienst’. Ik onderzoek in hoeverre dit begrip overeenkomt met de invulling van het begrip investeringsgoed in de Europese jurisprudentie.

Deze afbakeningskwestie is van belang, aangezien zij direct raakt aan de reikwijdte van de herzieningsregeling. De vraag wat precies als investeringsdienst kwalificeert, bepaalt immers de mate waarin ondernemers in latere jaren hun eerder genoten btw-aftrek moeten herzien. In het verlengde hiervan onderzoek ik in dit hoofdstuk of de herzieningsregeling in lijn is met het positieve recht.

5.2 Afbakening van de investeringsdienst: bezien vanuit de Btw-richtlijn

5.2.1 Inleiding

Art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB beperkt de definitie van de investeringsdienst tot diensten aan onroerende zaken. Daarmee kiest de wetgever ervoor om de mogelijkheid die art. 190 Btw-richtlijn biedt slechts gedeeltelijk te benutten. De wetgever baseert deze beperking op art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn.¹ Het is de vraag of laatstgenoemde bepaling een juridische grondslag geeft voor een slechts gedeeltelijke implementatie van art. 190 Btw-richtlijn. Ik onderzoek derhalve of de systematiek

¹ Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 121.

van de herzieningsregeling, waaronder begrepen art. 189 Btw-richtlijn, deze gedeeltelijke implementatie toestaat. Ter volledigheid onderzoek ik of de kan-bepaling van art. 190 Btw-richtlijn lidstaten een tweeledige implementatievrijheid verleent die een beperking tot diensten aan onroerende zaken toelaat.

5.2.2 Afbakening op grond van art. 189 Btw-richtlijn

Zoals ik stel in paragraaf 4.3.1 beroept de wetgever zich op art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn voor de afbakening van het begrip ‘investeringsdienst’ tot diensten die de onroerende zaak ‘meerjarig dienen’.² Deze bepaling biedt lidstaten ruimte om administratieve vereenvoudigingen toe te staan.³

Middels tekstuele interpretatie van art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn bestaat deze ruimte niet. Art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn stelt (onderstreping van mijn hand): “de lidstaat is bevoegd tot het toestaan van een administratieve vereenvoudiging”. Dit impliceert dat de lidstaat de mogelijkheid heeft om voor de ondernemers een facultatieve versimpeling te bieden. Dit impliceert daarentegen niet dat een lidstaat de bevoegdheid heeft om ondernemers te verplichten tot een beperkte toepassing van de herzieningsregeling, middels de afbakening tot diensten aan onroerende zaken. Ter onderbouwing verwijs ik naar art. 173 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn. Dit artikel staat lidstaten toe om in de nationale wetgeving een regeling op te nemen die de ondernemer toestaat, dan wel verplicht, de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen of van een deel daarvan. Met andere woorden: lidstaten mogen ofwel de ondernemers de keuze laten om van deze afwijkende bepaling gebruik te maken (in de zin van toestaan), ofwel hen hiertoe verplichten. Een vergelijkbare interpretatie dient te worden gehanteerd voor de mogelijkheid tot het toestaan van administratieve vereenvoudigingen, bepaald in art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn: de ondernemer dient de vrijheid te behouden om al dan niet te kiezen voor de administratieve vereenvoudiging. Naar mijn oordeel biedt, in tegenstelling tot de stelling van de wetgever, art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn uitsluitend ruimte voor facultatieve administratieve vereenvoudiging, en niet voor een dwingende afbakening die de reikwijdte van investeringsdiensten beperkt.

De definiëringsbevoegdheid van art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn zou de afbakening mogelijk toelaten. Willemsen betoogt daarentegen dat de definiëringsbevoegdheid in art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn moet worden opgevat als een bevoegdheid tot verduidelijking van de criteria van het begrip ‘investeringsgoed’.⁴ Ter onderbouwing hiervan verwijst Willemsen naar de rechtspraak over de omschrijvingsbevoegdheid die voortvloeit uit art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn, betreffende de vrijstelling

² *Kamerstukken II 2024/25*, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 121.

³ Een definitie van ‘administratie vereenvoudigingen’ is niet door de Raad gegeven. Volgens Merkx is het meest aanneembaar dat onder het begrip ‘administratieve vereenvoudigingen’ van art. 189 onderdeel d Btw-richtlijn versimpelingen moeten vallen op het gebied van boekhouding of het indienen van btw-aangiften. Zie Merkx 2019.

⁴ Willemsen 2023, p. 127.

voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen.⁵ Het Hof van Justitie stelt dat deze omschrijvingsbevoegdheid op geen enkele manier de ruimte biedt om onderscheid te maken tussen fondsen die wel en niet als beleggingsfondsen kwalificeren. Als de kenmerken van een gemeenschappelijk beleggingsfonds aanwezig zijn, moet de vrijstelling worden toegepast. Gezien de uiteenlopende structuren van beleggingsfondsen kunnen lidstaten de desbetreffende groep voor de doeleinden van de nationale regelgeving nader concretiseren, maar zij mogen de materiële reikwijdte van de vrijstelling niet beperken. Ik ben het met Willemsen eens dat deze uitleg ook moet gelden voor de definiëringsbevoegdheid van art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn.⁶ Dit wordt impliciet bevestigd in de zaak *Mydibel*, waaruit blijkt dat het Hof van Justitie strikte kaders geeft voor deze definiëringsbevoegdheid.⁷ Een dergelijke afbakening van het begrip 'investeringsgoed' is mijns inziens dan ook niet mogelijk. Zo'n afbakening zou het dwingende karakter van de herzieningsregeling voor investeringsgoederen immers tenietdoen.⁸

Tot slot volgt uit de tekstuele interpretatie dat art. 189 Btw-richtlijn niet *rechtstreeks* kan worden toegepast op art. 190 Btw-richtlijn. Art. 189 Btw-richtlijn biedt lidstaten enkel de mogelijkheid om maatregelen vast te stellen ten aanzien van artt. 187 en 188 Btw-richtlijn. Art. 190 Btw-richtlijn biedt lidstaten weliswaar de mogelijkheid om bepaalde diensten aan te merken als investeringsgoederen, maar die diensten vallen daarmee integraal onder de werking van artt. 187 en 188 Btw-richtlijn, en dus ook integraal onder de bepalingen van art. 189 Btw-richtlijn. Voor de toepassing van art. 189 Btw-richtlijn blijft het begrip 'investeringsgoed' dus het uitgangspunt. Het is mijns inziens niet mogelijk om op grond van art. 189 Btw-richtlijn enkel voor de diensten van art. 190 Btw-richtlijn administratieve vereenvoudigingen toe te staan of apart te definiëren, zonder dat die ook gelden voor de andere investeringsgoederen die onder artt. 187 en 188 Btw-richtlijn vallen. Vanuit een tekstuele uitleg vereist art. 189 Btw-richtlijn een uniforme toepassing op *alle* investeringsgoederen die onder de reikwijdte van artt. 187 en 188 Btw-richtlijn vallen, inclusief – indien de lidstaat art. 190 Btw-richtlijn implementeert – de daarmee gelijkgestelde diensten.⁹

5 HvJ EG 28 juni 2007, C-363/05, ECLI:EU:C:2007:391 (*JP Morgan Fleming Claverhouse*), r.o. 41 en 42.

6 Willemsen stelt daar tegenover dat de concretiseringsnoodzaak van art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn enkel geldt voor artt. 187 en 188 Btw-richtlijn. Dit bevestigt het Hof van Justitie in rechts-overweging 56 van de zaak *Drebers*. Deze noodzaak geldt daarmee niet voor de overige bepalingen waarin het 'investeringsgoed' is opgenomen. Hij stelt daarentegen dat VNO voor deze bepalingen tevens leidend is, waardoor men zich hierbij ook de vraag moet stellen of op de goederen wordt afgeschreven. Hij acht het waarschijnlijk dat de richtlijngever deze scheefheid over het hoofd heeft gezien. Hij stelt – mijns inziens terecht – dat er geen goede verklaring is voor het ontbreken van een gelijklopende definitiebevoegdheid voor de toepassing van de overige regelingen.

7 HvJ EU 27 maart 2019, C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254 (*Mydibel*), r.o. 23. Zie in gelijke zin Berkhuizen 2019.

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

9 Volledigheidshalve merk ik op dat een teleologische redenering niet mogelijk is, omdat doel en strekking van art. 189 Btw-richtlijn (destijds art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn) niet te achterhalen is. Art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn is bij de implementatie van de Zesde Richtlijn opgenomen, maar is niet nader benoemd in de gepubliceerde voorbereidingsstukken.

5.2.3 Afbakening op grond van art. 190 Btw-richtlijn

De vraag rijst of art. 190 Btw-richtlijn een tweeledige implementatievrijheid biedt om de investeringsdienst af te bakenen. Zoals ik in paragraaf 2.4.1.2 stel, is de strikte implementatievrijheid het uitgangspunt voor een kan-bepaling. Een tweeledige implementatievrijheid kan zich enkel voordoen indien dit uit de bewoordingen en context van de richtlijnbeepaling volgt, dan wel uit de doelstelling hiervan.¹⁰

de bewoordingen en context van art. 190 Btw-richtlijn volgt geen directe afbakeningsbevoegdheid. Het Hof van Justitie leidt daarentegen uit de bewoordingen een beoordelingsbevoegdheid af voor het stellen van vergelijkende criteria voor de betrokken goederen en diensten.¹¹ Het Hof van Justitie stelt dat bij de uitoefening van deze beoordelingsbevoegdheid het Unierecht en met name het doel van dat artikel en het beginsel van fiscale neutraliteit in acht moet worden genomen. In dit verband is het relevant om art. 190 Btw-richtlijn in herinnering te roepen:

“Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191 kunnen de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen.”

Het Hof erkent aldus dat lidstaten een zekere beoordelingsruimte hebben om te bepalen of de kenmerken van bepaalde diensten vergelijkbaar zijn met die van investeringsgoederen; die vergelijkbaarheid is gegrond in de economische kenmerken van de dienst en wordt afgeleid van de kenmerken van het investeringsgoed.¹² Dit kan worden geïnterpreteerd als een mogelijkheid om vergelijkende criteria te stellen om een dienst als *handeling* te kunnen gelijkstellen met een goed, waarbij de dienst wordt beoordeeld op het resultaat dat zij bewerkstelligt.¹³ Een afbakeningsmogelijkheid volgt hier echter niet uit. Gelet op de bewoordingen en context van art. 190 Btw-richtlijn biedt deze bepaling geen basis om de toepassing categorisch te beperken.

Het verdient opmerking dat het Hof van Justitie in de zaak Drebers impliciet een afbakeningsmogelijkheid geeft in rechtsoverweging 66 (onderstreeping van mijn hand):¹⁴ *“66. Hieruit volgt dat deze optie tot doel heeft de lidstaten de bevoegdheid te verlenen om voor de toepassing van het mechanisme tot herziening van de aftrek bepaalde diensten*

10 Zie bijvoorbeeld HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie – Zweden*), r.o. 33 t/m 37.

11 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 69 t/m 72 en 77.

12 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 72.

13 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 72. Art. 190 Btw-richtlijn is immers een fictie om diensten gelijk te stellen aan goederen. Een voorbeeld is een verbouwing aan een onroerende zaak. Op zichzelf genomen bevat een dienstverrichting als handeling in beginsel geen duurzaam kenmerk. Het resultaat van de dienstverrichting kan daarentegen wel een dusdanig duurzaam kenmerk bevatten. Lidstaten staat het vrij om voorwaarden te stellen om deze dienst te kunnen vergelijken met de kenmerken van een investeringsgoed.

14 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

op dezelfde wijze te behandelen als investeringsgoederen, voor zover deze diensten, (...), daarmee vergelijkbaar zijn." Beargumenteerd kan worden dat het Hof van Justitie hiermee impliciet een tweeledige implementatievrijheid verleent waarbij de lidstaat de herzieningsregeling mag beperken tot *bepaalde* diensten. Ik meen dat het Hof van Justitie deze implicatie niet heeft beoogd. De bewoordingen 'bepaalde diensten' slaan op de zinsnede 'voor zover deze diensten daarmee (SH: investeringsgoederen) vergelijkbaar zijn'. Op basis van deze rechtsoverweging kan ook geen afbakeningsmogelijkheid volgen.

Voorts rijst de vraag of een tweeledige implementatievrijheid volgt uit de doelstelling van art. 190 Btw-richtlijn. De algemene doelstelling van de invoering van art. 190 Btw-richtlijn is, zoals blijkt uit overweging 1 van de considerans van Richtlijn 2006/69/EG, alle lidstaten in staat te stellen de afwijkende maatregelen ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking toe te laten passen.¹⁵ Verder stelt de Raad in deze overweging dat de *maatregelen* proportioneel dienen te zijn en beperkt dienen te blijven tot het probleem waarop zij betrekking hebben. Deze mogelijkheid tot het treffen van *maatregelen* is echter rechtstreeks verankerd in de bewoordingen van enkele gewijzigde artikelen. Zo bevatten de herziene artt. 4, 5 en 11 Zesde Richtlijn (thans artt. 11, 19 respectievelijk 80 Btw-richtlijn) de expliciete bepaling waarin staat dat de lidstaten "*alle maatregelen [kunnen] vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.*" Art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn (thans art. 190 Btw-richtlijn) bevat daarentegen geen passage waarin de bevoegdheid tot het stellen van 'maatregelen' wordt genoemd. Naar mijn mening volgt hieruit dus noch de mogelijkheid tot een afbakening, noch een eenzijdige implementatievrijheid.

Verder betreft de aanleiding tot invoering van art. 190 Btw-richtlijn het verduidelijken van het begrip 'investeringsgoed'.¹⁶ Hieruit volgt dat aan de herziening van investeringsdiensten hetzelfde doel ten grondslag ligt als aan de herziening van investeringsgoederen; het bevorderen van de nauwkeurigheid van het recht op aftrek van duurzame goederen en diensten teneinde de neutraliteit te vergroten.¹⁷ De mogelijkheid tot herziening staat derhalve niet open voor goederen (en volgens de Raad: diensten¹⁸) die wezenlijk verschillen van investeringsgoederen.¹⁹ Gelet op het dwingende

15 Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen.

16 Toelichting op het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, nr. COM(2005) 89 definitief, p. 8.

17 Zie ook HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 68.

18 Dit volgt uit het feit dat de invoering van art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn (thans art. 190 Btw-richtlijn) enkel als verduidelijking geldt. Zie de toelichting op het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, nr. COM(2005) 89 definitief, p. 8.

19 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (*VNO*), r.o. 17 en HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 56.

karakter van de herzieningsregeling voor investeringsgoederen, druist het doel van de herzieningsregeling in tegen een afbakening van art. 190 Btw-richtlijn.²⁰

Een beperking tot uitsluitend diensten aan onroerende zaken ontbeert in dit licht een duidelijke basis in de doelstelling van art. 190 Btw-richtlijn. Noch de bewoordingen, noch de context of het doel wijzen erop dat een dergelijke afbakening toegestaan is. Integendeel, het doel impliceert juist een brede toepassing, voor zover de economische kenmerken van de dienst het karakter van een investeringsgoed ondersteunen. De wetgever mag art. 190 Btw-richtlijn derhalve niet gedeeltelijk implementeren. Het adagium 'wie het meerdere mag, mag ook het mindere' gaat in dit geval niet op.²¹

5.2.4 *Rechtstreekse werking*

Uit de zaak Drebers volgt dat bij een implementatiegebrek, onder voorwaarden, een rechtstreeks beroep op art. 190 Btw-richtlijn mogelijk is. Het Hof van Justitie heeft in deze zaak vastgesteld dat art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang met art. 187 lid 1 derde alinea Btw-richtlijn, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, en daarmee rechtstreekse werking heeft.²² Hoewel het geschil in de zaak Drebers primair betrekking had op het recht op toepassing van de verlengde herzieningsperiode, geldt mijns inziens deze redenering eveneens voor de vraag op welke wijze een lidstaat zijn beoordelingsbevoegdheid invult ten aanzien van diensten die vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen.

In rechtsoverweging 90 overweegt het Hof van Justitie dat de aan lidstaten geboden keuzevrijheid om al dan niet gebruik te maken van art. 190 Btw-richtlijn, de nationale rechter niet belet te toetsen of de nationale wetgever de voorwaarden van die bepaling naleeft en binnen de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid blijft.²³ In de zaak Drebers is het onvoorwaardelijke karakter van art. 190 Btw-richtlijn daarbij mede afhankelijk van de vraag of de lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in art. 187 lid 1 derde alinea Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om onroerende investeringsgoederen te onderscheiden van andere investeringsgoederen. Indien de lidstaat deze mogelijkheid volledig heeft benut, bestaat er geen belemmering meer voor rechterlijke toetsing.²⁴

De vraag rijst of art. 187 lid 1 eerste alinea Btw-richtlijn zodanig afwijkt van art. 187 lid 1 derde alinea Btw-richtlijn dat dit een rechtstreekse werking verhindert. Mijns inziens is dit niet het geval, gelet op het feit dat art. 187 lid 1 eerste alinea Btw-richtlijn geen voorwaarden aan de lidstaten oplegt; iedere lidstaat is daarentegen verplicht art. 187 lid 1 eerste alinea Btw-richtlijn te implementeren.²⁵ Art. 190 Btw-

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

21 Zie voor dit adagium Van Kesteren & Cornielje 2015 en Van Norden & Reiniers 2021.

22 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 94.

23 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

24 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 91.

25 HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin kaupunki*), r.o. 35.

richtlijn heeft hierdoor, in samenhang met art. 187 lid 1 eerste alinea Btw-richtlijn, een onvoorwaardelijk karakter.

Voorts oordeelt het Hof van Justitie dat art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang gelezen met art. 187 Btw-richtlijn, voldoende nauwkeurig is om rechterlijke toetsing mogelijk te maken.²⁶ De beoordelingsruimte die in art. 190 Btw-richtlijn aan lidstaten wordt gelaten, ontheft de nationale rechter dus niet van de verplichting te beoordelen of de nationale wetgever bij de implementatie binnen de gestelde bevoegdheid blijft.²⁷

Zoals uiteengezet in paragrafen 5.2.2 en 5.2.3 heeft de nationale wetgever deze bevoegdheid door de categorische afbakening overschreden. Naar mijn oordeel – in overeenstemming met de conclusie van A-G Collins²⁸ – kan de belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang met art. 187 lid 1 eerste alinea Btw-richtlijn, en de verlengde herzieningsregeling toepassen op diensten die vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen.²⁹

Een dergelijk beroep dient in dit onderzoek als *ultimum remedium* te worden beschouwd. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat nationale bepalingen conform de Btw-richtlijn worden geïmplementeerd. Voor zover er in het verdere onderzoek een implementatiegebrek wordt vastgesteld, zal worden gezien op welke wijze de nationale wetgeving kan worden aangepast om deze in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn.

5.3 Afbakening van de investeringsdienst: gezien vanuit de zaak VNO

5.3.1 Kenmerken van een investeringsgoed

Art. 190 Btw-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om de herzieningsregeling toe te passen op diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken³⁰ die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven. Door de beziging van de bewoording (cursivering van mijn hand) 'kenmerken die *doorgaans*

26 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 94. Het Hof van Justitie legt in de overige rechtsoverwegingen de nadruk op de samenhang met art. 187 lid 1 derde alinea Btw-richtlijn. Voor de vaststelling of art. 190 Btw-richtlijn voldoende nauwkeurig is, hanteert het Hof van Justitie juist een brede benadering. Het Hof van Justitie beoordeelt de nauwkeurigheid van art. 190 Btw-richtlijn in samenhang met het volledige art. 187 Btw-richtlijn.

27 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 93.

28 A-G Collins 6 juni 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:468 (*Drebers*), punt 43.

29 Zie naar analogie HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 96.

30 De Raad stelt in overweging 5 van de Richtlijn 2006/69 voor de implementatie van art. 190 Btw-richtlijn (destijds art. 20 lid 4 Zesde Richtlijn) dat bepaalde diensten die het *karakter* van een investeringsgoed hebben, kunnen worden opgenomen in de herzieningsregeling voor de aftrek voor investeringsgoederen. Hier sluit de Raad, anders dan bij de 'kenmerken' in art. 190 Btw-richtlijn, aan bij het 'karakter' van het investeringsgoed. In het voorstel voor de wijziging van de Zesde Richtlijn middels Richtlijn 2006/69 wordt door de Commissie weer gesproken over het '*investeringskarakter*'. Ik meen dat vanuit het rechtszekerheidsbeginsel art. 190 Btw-richtlijn als uitgangspunt dient te worden genomen.

aan investeringsgoederen worden toegeschreven' sluit de Raad aan bij de criteria die de interpretator hanteert in het spraakgebruik, ofwel de kenmerken die voortkomen uit de zaak VNO.

Zoals het Hof van Justitie overweegt in de zaak Drebers, biedt art. 190 Btw-richtlijn enkel de beoordelingsbevoegdheid aan lidstaten om te bepalen of bepaalde diensten qua kenmerken vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen.³¹ Deze bevoegdheid is niet onbeperkt. De lidstaten mogen uitsluitend vergelijkingscriteria stellen die zijn afgeleid van de bestaande kenmerken van investeringsgoederen. Zoals uiteengezet in paragraaf 5.2.2, verzet de systematiek van de Btw-richtlijn zich dan ook tegen een afwijkende definiëring van de investeringsdienst die losstaat van het investeringsgoederenbegrip. De kenmerken van investeringsgoederen dienen derhalve het uitgangspunt te vormen voor de vergelijkbaarheidscriteria die de lidstaten ingevolge art. 190 Btw-richtlijn mogen stellen.

De volgende kenmerken van de zaak VNO moeten in acht worden genomen:

- I. de duurzame aard van het gebruik;
- II. de waarde; en
- III. de aanschaffingskosten worden normaliter niet als lopende uitgaven geboekt, doch over meerdere jaren afgeschreven.

5.3.2 Duurzame aard van het gebruik

5.3.2.1 Huidige invulling van het meerjarig dienen

Voor de kwalificatie van het begrip 'investeringsdienst' sluit de Nederlandse wetgever aan bij het 'meerjarig dienen'. Uit de parlementaire toelichting blijkt daarbij dat wordt aangesloten bij het 'duurzame karakter' van de dienst dat een 'meerjarig nut afwerpt'.³² De Nederlandse wetgever verwijst in dit verband naar de VNO-zaak en de conclusies van A-G Mengozzi in de zaak VNLTO en A-G Kokott in de zaak VOF X.³³

De gehanteerde begrippen van de wetgever stroken mijns inziens niet met de criteria uit de zaak VNO, noch met de conclusies van A-G Mengozzi en A-G Kokott.³⁴ In geen van deze zaken komt het duurzame karakter dan wel het afwerpen van meerjarig nut

³¹ HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

³² *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 201.

³³ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 74. Opmerkelijk is daarbij dat de Nederlandse wetgever hiermee impliciet meent dat de definiëring van het investeringsgoed in de zaak VOF X van toepassing is op de herzieningsregeling.

³⁴ Ten overvloede verdient het opmerking dat de Nederlandse wetgever in het Belastingplan 2025 geen aansluiting zoekt bij de zaak Centralan. Echter, juist uit de zaak Centralan blijkt dat voor de invulling van het begrip 'investeringsgoed' van de herzieningsregeling aansluiting moet worden gezocht bij de invulling van de zaak VNO. Daarentegen benoemt de Nederlandse wetgever enkel de zaken die gaan over andere regelingen binnen de Btw-richtlijn, namelijk inzake overgangsregelingen (art. 17 Zesde Richtlijn) en de vermogensetiketteringsleer.

terug. Daarentegen tonen deze zaken aan dat het duurzame gebruik in de bedrijfsvoering centraal moet staan.³⁵

Het aansluiten bij het 'meerjarig nut' is naar mijn lezing wezenlijk anders dan het duurzame gebruik van de goederen. Zoals Willemsen stelt is het 'nut' een volatiel gegeven dat afhankelijk is van allerlei psychologische en irrationele elementen.³⁶ Aansluiting bij het meerjarig nut is dan ook een onbekende vage toets. Immers, het nut heeft voor ieder een andere inhoud en invulling. Bovendien is een beoordeling van het nut voor een materiaal activum des te lastiger. Een activum kan immers geen direct nut ervaren. Deze nutsmeting zal indirect plaats moeten vinden via de subjectieve beleving van een persoon. Derhalve acht ik het onjuist en onwenselijk dat er in de parlementaire toelichting aansluiting wordt gezocht bij het meerjarig nut.

In diezelfde zin acht ik het aansluiten bij het 'duurzame karakter' onjuist. Het 'duurzame karakter' zal moeten worden gewaardeerd door een subjectieve beoordeling, waarbij de beoordelaar de karaktereigenschappen van een onlichamelijke zaak moet vaststellen. In zoverre dit mogelijk is, moet de beoordelaar hier ook een mate van duurzaamheid aan toerekenen. Deze beoordeling kan daarentegen niet plaatsvinden op basis van btw-normen, aangezien deze begrippen Unierechtelijk niet zijn ingevuld. Deze beoordeling zal uitsluitend gebaseerd zijn op de subjectieve maatstaven van de beoordelaar. Derhalve acht ik het aansluiten bij het 'duurzame karakter' van een onlichamelijke zaak zowel onjuist als onwenselijk.

Los van de parlementaire geschiedenis hanteert de Nederlandse wetgever in art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB het begrip 'meerjarig dienen'. Ook dit begrip roept vragen op in het kader van het duurzame gebruik. Uit de nationale bepaling blijkt dat de dienst de onroerende zaak gedurende meerdere jaren moet dienen, zonder dat daarbij aansluiting wordt gezocht bij het daadwerkelijke duurzame gebruik van de dienst binnen de bedrijfsvoering. Dit lijkt niet te stroken met het criterium dat het duurzaam moet worden gebruikt in de bedrijfsvoering, zoals volgt uit de zaak VNO.³⁷

Zoals volgt uit paragraaf 3.4.2.1 dient er een duidelijk onderscheid te worden gemaakt tussen een dienst die enkel een duurzaam karakter draagt, in de vorm van een object meerjarig dienen, en een dienst die daadwerkelijk duurzaam in gebruik is genomen voor bedrijfsdoeleinden. Dit lijkt onvoldoende tot uitdrukking te komen in de huidige kwalificatie van de 'investeringsdienst'. Door dit ruime criterium wordt de poort geopend voor diensten waarop normaliter niet afgeschreven wordt, zoals onderhoudsdiensten.³⁸ Bovendien wordt de poort geopend voor diensten die als voorraad worden aangehouden. Hoewel de lidstaat de bevoegdheid heeft om vergelijkbare kenmerken te stellen, houdt dit niet in dat de reikwijdte van het begrip 'investeringsdienst' mag worden uitgebreid.³⁹ Dit strookt bovendien niet met de

³⁵ HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 13. Zie paragraaf 3.4.2.2.

³⁶ Willemsen 2023, p. 62.

³⁷ HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 15.

³⁸ Ik kom hier nader over te spreken in paragraaf 5.3.4.

³⁹ Zie naar analogie paragrafen 5.2.2 en 5.2.3.

voorwaarde gesteld in de zaak VNO: lidstaten moeten het wezenlijke onderscheid tussen goederen (lees: diensten) en investeringsgoederen (lees: investeringsdiensten) waarborgen.⁴⁰

Het aansluiten bij het meerjarig dienen druist mijns inziens in tegen de verklaring en rechtvaardiging van de herziening van investeringsgoederen. Dat een dienst een onroerende zaak meerjarig dient, zorgt niet per definitie voor een nauw en rechtstreeks verband met een belaste handeling gedurende het duurzame gebruik van de dienst voor bedrijfsdoeleinden. Dit strookt derhalve niet met de doelstelling van de herzieningsregeling. De herzieningsregeling heeft immers tot doel een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek en het gebruik van de betrokken diensten voor belaste handelingen, teneinde de precisie van de aftrek te vergroten.⁴¹

5.3.2.2 Richtlijnconforme interpretatie van meerjarig dienen

De Wet OB koppelt het duurzame karakter van een investeringsdienst aan het criterium (cursivering van mijn hand) 'diensten aan onroerende zaken die deze *meerjarig dienen*'. De vraag rijst of het in de vorige paragraaf uiteengezette gebrek kan worden verholpen door een richtlijnconforme interpretatie van het begrip 'meerjarig dienen'. Indien het begrip wordt geïnterpreteerd overeenkomstig het duurzaamheids-criterium uit de zaak VNO, dan zullen zuivere onderhoudsdiensten niet voldoen aan dit criterium. Deze zullen immers niet op duurzame wijze gebruikt kunnen worden voor bedrijfsdoeleinden. Voor een belangrijk deel van de eerder geschetste problematiek, in het bijzonder de kwalificatie van onderhoudsdiensten, biedt een richtlijnconforme interpretatie dan ook een oplossing.⁴²

Het manco zal met een richtlijnconforme interpretatie daarentegen niet volledig zijn verholpen. De nationale wettekst sluit voor het duurzaamheidscriterium immers aan bij het 'meerjarig dienen' van de onroerende zaak waaraan de dienst wordt verricht. Er wordt daarbij geen aansluiting gezocht bij het duurzame gebruik voor de bedrijfsvoering. Het gevolg hiervan is dat een investeringsdienst die als voorraad wordt aangehouden, binnen de herzieningsregeling zal vallen. Dit lijkt niet in lijn met de ratio van de herzieningsregeling. In paragraaf 3.4.2.1 betoog ik immers dat goederen gehouden als voorraad niet als investeringsgoederen mogen kwalificeren. Zoals gesteld in de vorige paragraaf geldt dit criterium tevens voor diensten. Het

40 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 17.

41 Zie o.a. HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 55 en HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11, ECLI:EU:C:2012:644 (*TETS Haskovo*), r.o. 31.

42 Volledigheidshalve verdient het opmerking dat een richtlijnconforme interpretatie toelaatbaar is in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie. In de zaak *Björnekulla Fruktindustrier* benadrukt het Hof van Justitie dat de parlementaire toelichting geen beletsel vormt voor een richtlijnconforme uitleg, zelfs niet indien die toelichting expliciet een andere uitleg lijkt te ondersteunen. Zie HvJ EG 29 april 2004, C-371/02, ECLI:EU:C:2004:275 (*Björnekulla Fruktindustrier*), r.o. 13.

begrip ‘meerjarig dienen’ kan derhalve in zijn huidige context niet volledig richtlijnconform worden geïnterpreteerd.

Omdat een richtlijnconforme interpretatie niet leidt tot de meest wenselijke uitkomst, onderzoek ik andere mogelijkheden om art. 2a lid 1 onderdeel y in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn. Voor deze mogelijkheden verwijs ik naar paragraaf 6.3.

5.3.3 Waarde

De Nederlandse wetgever hanteert voor investeringsdiensten een drempelbedrag van 30.000 euro, zoals opgenomen in art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB. Deze drempel is bedoeld om het toepassingsbereik van de herzieningsregeling voor investeringsdiensten te beperken en aldus de administratieve lasten voor ondernemers te verminderen.⁴³ Opmerkelijk is dat een dergelijke drempel niet geldt voor investeringsgoederen. Dit roept de vraag op of dit drempelbedrag voor investeringsdiensten in overeenstemming is met de beoordelingsbevoegdheid die art. 190 Btw-richtlijn aan lidstaten verleent.

In rechtsoverweging 74 van de zaak *Drebers* overweegt het Hof van Justitie dat de beoordelingsbevoegdheid dient ter waarborging van de vergelijkbaarheid van economische kenmerken tussen goederen en diensten.⁴⁴ Een waarde criterium past naar mijn mening niet binnen deze beoordelingsbevoegdheid. De economische waarde op zichzelf is geen kenmerk dat dient ter vergelijking, aangezien juist door dit criterium een strikter criterium geldt dan voor investeringsgoederen. Een waarde criterium dat uitsluitend geldt voor diensten, leidt ertoe dat diensten met identieke economische kenmerken als investeringsgoederen desondanks van de herzieningsregeling worden uitgesloten. Daarmee wordt de gelijke behandeling van vergelijkbare prestaties ondermijnd, hetgeen strijdig is met het beginsel van de juridische neutraliteit.⁴⁵ De toepassing van deze drempel resulteert dan ook in een onterechte uitsluiting van diensten die duurzaam worden gebruikt in de bedrijfsvoering, louter op grond van een bedongen vergoeding.

Gelet op het voorgaande vormt de toepassing van een afzonderlijk waarde criterium voor investeringsdiensten, zonder een vergelijkbaar criterium voor investeringsgoederen, een inbreuk op het beginsel van juridische neutraliteit. Bovendien wordt de beoordelingsbevoegdheid die is toegekend in art. 190 Btw-richtlijn overschreden.⁴⁶

43 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 33.

44 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

45 Zie in die zin HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 71 en 72.

46 De rechtspraak van het Hof van Justitie en de Btw-richtlijn verzet zich daarentegen niet tegen een kwantitatieve drempel voor *alle* investeringsgoederen, gelet op de definiëeringsbevoegdheid ingevolge art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn, in samenhang met de zaak VNO. Zie HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 12.

Mijns inziens is art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB niet in overeenstemming met art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang met art. 187 lid 1 Btw-richtlijn.

5.3.4 Afschrijvingscriterium

5.3.4.1 Het afschrijvingscriterium volgens VNO

Het Hof van Justitie sluit voor het afschrijvingscriterium in de zaak VNO aan bij de normaliter gevolgde wijze van afschrijving bij de bedrijfsvoering.⁴⁷ De ondernemer dient te beoordelen of het goed, dan wel de dienst, voor bedrijfsvoering normaliter als activum wordt geboekt. Naar mijn oordeel is het daarbij onduidelijk of de lidstaat dient aan te sluiten bij de fiscale dan wel de commerciële afschrijvingsleer.

Voor de commerciële rapportage bestond ten tijde van de uitspraak van het Hof van Justitie het IASC, waarbij 10 landen aangesloten waren.⁴⁸ Aangezien niet alle lidstaten waren aangesloten,⁴⁹ is het niet evident dat de lidstaat aan moet sluiten bij de commerciële rapportage. Tevens was de IAS inzake de afschrijving van materiële vaste activa ten tijde van de wijziging van de zaak VNO niet gepubliceerd.⁵⁰ Gelet op het feit dat zowel de fiscale als de commerciële afschrijvingsleer niet geharmoniseerd was binnen de Europese Unie, ga ik ervan uit dat het Hof van Justitie de concretisering van het afschrijvingscriterium overlaat aan de lidstaten. Ik merk op dat de Nederlandse wetgever in art. 13 lid 1 onderdeel b Uitv. Besch. OB voor roerende investeringsgoederen aansluit bij het afschrijvingscriterium dat geldt voor de directe belastingen. Het fiscale afschrijvingscriterium neem ik derhalve als uitgangspunt.

5.3.4.2 Intermezzo: aanschaffingskosten waarop wordt afgeschreven in de directe belastingen

Binnen de directe belastingen is ingevolge art. 3.30 Wet IB 2001 het afschrijven op bedrijfsmiddelen mogelijk. Bedrijfsmiddelen zijn goederen die de ondernemer voor de uitoefening van het bedrijf duurzaam gebruikt.⁵¹ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat het dient te gaan om duurzame kapitaalgoederen die het vaste kapitaal van het bedrijf uitmaken.⁵² Deze bedrijfsmiddelen dienen op grond van het goedkoopmansgebruik gedurende het duurzame gebruik naar evenredigheid te worden afgeschreven.

47 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 15.

48 Waaronder Nederland. De volgende landen waren aangesloten bij de IASC: Australië, Canada, Frankrijk, Duitsland, Japan, Mexico, Nederland, het Verenigd Koninkrijk, Ierland en de Verenigde Staten.

49 De lidstaten Denemarken, Italië, België en Luxemburg waren niet aangesloten bij de IASC.

50 Dit betreft IAS 16. Deze accountingstandaard is gepubliceerd in maart 1982.

51 Hier kunnen ook immateriële activa onder vallen. Dit valt echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

52 *Kamerstukken II* 1958/59, 1959, 1959/60, 1960/61, 1961/62, 1962/63, 1963/64, 5380, nr. 7 (Memorie van Antwoord), p. 33.

Het uitgangspunt in de Wet IB 2001 is dat per bedrijfsmiddel wordt afgeschreven. Een kenmerk van een bedrijfsmiddel is dat het een zelfstandige functie in de onderneming vervult.⁵³ Het goed koopmansgebruik verzet zich er daarentegen niet tegen dat over een afzonderlijk onderdeel van een bedrijfsmiddel, met voldoende zelfstandigheid en een afwijkende levensduur, apart wordt afgeschreven.⁵⁴

Voor uitgaven ten behoeve van een bedrijfsmiddel waarvan de afschrijving reeds is aangevangen kan een aparte afschrijving gelden. Hierbij dienen de kosten toerekenbaar te zijn aan het bedrijfsmiddel, waarbij moet worden bepaald of deze kosten worden geactiveerd. Volgens Russo is het theoretisch criterium bij deze bepaling of de betrokken kosten een meerjarig nut hebben voor het bedrijfsmiddel, dan wel op andere wijze tot waardevermeerdering van het bedrijfsmiddel leiden.⁵⁵ Russo sluit voor dit criterium aan bij de uiteenzetting van Den Boer:⁵⁶

1. Indien objectief gezien, in vergelijking met het bedrijfsmiddel in zijn oorspronkelijke staat, sprake is van een verbetering, dan moeten de kosten worden geactiveerd en afgeschreven.
2. Indien objectief gezien sprake is van onderhoud, dan komen de kosten direct ten laste van de jaarwinst, tenzij:
 - a. het onderhoud samenhangt met de aanschaffing voor het bedrijf van de ondernemer in kwestie, alsdan worden de kosten subjectief tot de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel gerekend;⁵⁷
 - b. met het oog op het te verwachten (grote) onderhoud extra afschrijvingen hebben plaatsgevonden, ook dan wordt activering verlangd.⁵⁸

Van verbeteringskosten is sprake indien de werkzaamheid een wezenlijke verandering aanbrengt aan een onroerende zaak, waardoor de onroerende zaak naar inrichting, aard of omvang een verbetering heeft ondergaan.⁵⁹ Van onderhoudskosten is sprake indien de werkzaamheid dient om het bedrijfsmiddel in bruikbare staat te houden dan wel te herstellen.⁶⁰ Van onderhoudskosten is geen sprake indien een element aan de onroerende zaak wordt toegevoegd of gewijzigd dat er in

53 HR 12 april 1989, nr. 24 935, ECLI:NL:HR:1989:ZC4017.

54 HR 17 december 1997, nr. 32 511, ECLI:NL:HR:1997:AA3343.

55 Russo 2012, p. 40.

56 Den Boer 1993.

57 HR 19 november 1958, nr. 13 693, ECLI:NL:HR:1958:AY0704. Dit kan zich tevens voordoen indien onderhoudskosten worden gemaakt voor een bedrijfsmiddel dat al enige tijd voor de bedrijfsactiviteiten in gebruik is. Het deel van de onderhoudskosten dat toe te rekenen is aan de periode vóór aanschaf moet worden geactiveerd. Het deel van de onderhoudskosten dat toe te rekenen is aan de periode na aanschaf kan niet worden geactiveerd. Zie HR 5 februari 1992, nr. 27 741, ECLI:NL:HR:1992:ZC4879.

58 Bepaald moet worden of onderhoudskosten aanzienlijk zijn ten opzichte van de aanschaffingskosten. Dit aanzienlijkheidscriterium is niet expliciet bepaald. Zo zijn in een uitspraak van de Hoge Raad in 1991 onderhoudskosten ter waarde van 25% van de aanschaffingskosten als aanzienlijk aangemerkt. In een uitspraak van de Hoge Raad in 1989 is een kostenpost van 30% aanzienlijk. Zie HR 6 maart 1991, nr. 26 814, ECLI:NL:HR:1991:ZC4536 en HR 12 april 1989, nr. 24 935, ECLI:NL:HR:1989:ZC4017.

59 HR 24 april 1957, nr. 13 193, ECLI:NL:HR:1957:AY1629.

60 HR 24 april 1957, nr. 13 193, ECLI:NL:HR:1957:AY1629.

bouwtechnische zin bij stichting of na latere verandering niet was. Bij de beoordeling is niet relevant in welke staat het bedrijfsmiddel zich bevindt ten tijde van de aanvang van de werkzaamheid.

Indien de uitgaven een gemengd karakter hebben, en dus zowel verbeterings- als onderhoudskosten bevatten, wordt in beginsel een onderscheid gemaakt tussen deze kosten.⁶¹ Enkel indien de algehele vernieuwing zodanig overheersend is dat het onderhoudsdeel daarin opgaat, moeten alle kosten worden geactiveerd.⁶² Hiervan is sprake indien er voor inkomstenbelastingdoeleinden sprake is van 'in wezen nieuwbouw'.⁶³

Het verdient opmerking dat de accountingstandaarden in essentie deze lijn volgen. Uit IAS 16 blijkt dat voor de kwalificatie als 'bedrijfsmiddel' de werkzaamheden moeten leiden tot een toekomstig economisch voordeel voor de bedrijfsvoering waarvan de waarde betrouwbaar kan worden vastgesteld.⁶⁴ Enkel de kosten na verwerving of voortbrenging die voldoen aan deze voorwaarden worden geactiveerd en worden onderdeel van de jaarlijkse afschrijving. Dit houdt in dat loutere onderhoudskosten niet worden geactiveerd op basis van de accountingstandaarden, aangezien deze niet een langdurig toekomstig economisch voordeel opleveren voor de bedrijfsvoering.

5.3.4.3 De investeringsdienst en het afschrijvingscriterium

Van der Wulp en Berkhuizen beschouwen het afschrijvingscriterium slechts als een bewijsregel voor de criteria 'duurzaam gebruik' en 'waarde'.⁶⁵ Uit de zaak VNO blijkt dat deze twee criteria doorslaggevend zijn voor de kwalificatie als investeringsgoed.⁶⁶ Daarom toets ik art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB jo. art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB aan het afschrijvingscriterium, in samenhang met deze criteria.

In de genoemde bepalingen ontbreekt het afschrijvingscriterium. Het ontbreken van dit criterium impliceert op zichzelf geen implementatiegebrek, aangezien het criterium slechts als bewijsregel fungeert. Opmerkelijk daarentegen is dat de wetgever in de parlementaire geschiedenis onderhoudsdiensten onder het begrip

61 Berkhout 2013a, p. 383.

62 Zie HR 6 maart 1991, nr. 26 814, ECLI:NL:HR:1991:ZC4536 en HR 12 april 1989, nr. 24 935, ECLI:NL:HR:1989:ZC4017.

63 HR 10 februari 1999, nr. 34 012, ECLI:NL:HR:1999:AA2670 en HR 10 maart 1999, nr. 34 348, ECLI:NL:HR:1999:AA2714. Voor het 'in wezen nieuwbouw' -criterium, zoals volgt uit het kinderdagverblijfarrest, wordt sinds HR 4 november 2022 voor omzetbelastingdoeleinden bij deze invulling aangesloten. Dit heeft tot gevolg dat het 'in wezen nieuwbouw' -criterium voor de inkomstenbelasting en omzetbelasting eenzelfde invulling heeft. Zie HR 4 november 2022, nr. 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577, r.o. 6.4.1.

64 IFRS Foundation, IAS 16, paragraaf 16.7.

65 Van der Wulp 2014 en Berkhuizen 2019. Anders: conclusie A-G Mengozzi 22 december 2008, C-515/07, ECLI:EU:C:2008:769 (VNLTO), punt 67.

66 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 15.

‘investeringsdienst’ rekent.⁶⁷ Dit strookt niet met het afschrijvingsleerstuk in de directe belastingen, waarin onderhoudsdiensten in beginsel niet voor afschrijving in aanmerking komen.⁶⁸ Op basis van dit leerstuk, in samenhang met het duurzaamheidscriterium uit de zaak VNO, hanteert de wetgever een te ruime uitleg van de investeringsdienst.

Deze ruime uitleg strookt bovendien niet met de rechtvaardiging van de kwalificatie als investeringsdienst. Deze rechtvaardiging is met name gelegen in de gevolgen van de economische levensduur van de dienst en de daarmee gepaard gaande mogelijkheid van een wijziging van het daadwerkelijke gebruik van de goederen⁶⁹ waarop die diensten betrekking hebben.⁷⁰ Dit impliceert dat de dienst duurzaam moet kunnen worden gebruikt, zodat herziening mogelijk is bij een latere wijziging van het gebruik. Zoals in paragraaf 4.2.2 uiteengezet, volgt dit onder andere uit de economische levensduur van het resultaat van de dienst.⁷¹ Het resultaat van onderhoudsdiensten heeft doorgaans geen duurzame economische levensduur, omdat zij geen structurele toevoegingen of veranderingen aanbrengen aan een activum, maar slechts het activum in bruikbare staat houden.⁷² Berkhout verwoordt dit in het kader van de afschrijvingsleer in de directe belastingen treffend: *“Van onderhoud is geen sprake wanneer er iets aan de onroerende zaak wordt toegevoegd of gewijzigd, wat er in bouwtechnische zin bij stichting of na latere verandering niet was. In de fiscale praktijk wordt wel treffend gezegd: ‘je kunt geen onderhoud plegen aan iets wat er niet is.’”*⁷³ Er dient

67 Dit komt expliciet naar voren in de niet-limitatieve opsomming van de Staatssecretaris. Zie Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (Stcrt. 2024, 41523), p. 56.

68 Daarbij moet de kanttekening worden gemaakt dat over onderhoudskosten kan worden afgeschreven indien het een aanzienlijke kostenpost is t.o.v. het aanschaffingsbedrag. De verklaring hiervoor is dat het dusdanige kosten betreffen, dat het langdurig voor de onderneming in gebruik kan worden genomen.

69 Volledigheidshalve verdient het opmerking dat het Hof van Justitie de doelstelling te strikt uitlegt. Het Hof van Justitie koppelt de herziening aan de wijziging van het daadwerkelijke gebruik van de goederen waarop de diensten betrekking hebben. Alhoewel dit in de context van de zaak Drebers correct is, kunnen onder art. 190 Btw-richtlijn ook diensten vallen die geen betrekking hebben op goederen, zoals softwarediensten. Zoals het Hof van Justitie de doelstelling nu uitlegt vallen softwarediensten hier niet onder. Echter, deze afbakening kan niet worden opgemaakt uit Richtlijn 2006/69. Integendeel, in overweging 5 wordt het werkelijk gebruik juist gekoppeld aan de investeringsdienst zelf.

70 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (Drebers), r.o. 66. Het Hof van Justitie lijkt hiermee aan te sluiten bij het doel en de strekking van art. 187 Btw-richtlijn. Uit vaste rechtspraak blijkt immers dat de verklaring en rechtvaardiging van art. 187 Btw-richtlijn ligt in het feit dat deze goederen over een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen. Zie HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (Stichting Schoonzicht), r.o. 45, HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property), r.o. 55, HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (Uudenkaupungin kaupunki), r.o. 25 en beschikking van HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (Gmina Międzyzdroje), r.o. 20.

71 Zie in die zin HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (Drebers), r.o. 75.

72 Zie bijvoorbeeld HR 24 april 1957, nr. 13 193, ECLI:NL:HR:1957:AY1629.

73 Berkhout 2013b.

derhalve een wijziging plaats te vinden aan een onroerende zaak om te spreken van een verbeteringsdienst.⁷⁴

Aan de onderhoudsdiensten *an sich* kan dus geen intrinsiek duurzaam gebruik in de bedrijfsvoering worden onderkend. Door het ontbreken van het duurzame gebruik zal de onderhoudsdienst ook geen mogelijkheid van een wijziging van het daadwerkelijke gebruik in een later stadium tot gevolg kunnen hebben, hetgeen juist de verklaring en rechtvaardiging vormt van de herzieningsregeling.⁷⁵ Derhalve mogen, mede op basis van het afschrijvingscriterium, onderhoudsdiensten niet als investeringsdienst kwalificeren.

Bovendien wordt in de directe belastingen in beginsel niet afgeschreven op bedrijfsmiddelen die als voorraad worden aangehouden.⁷⁶ Daarentegen zullen onder het huidige bereik van de 'investeringsdienst' diensten die – hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met de onroerende zaak – als voorraad worden aangehouden, kwalificeren als investeringsdienst. De voorwaarde 'dienst aan een of meer onroerende zaken die deze meerjarig dient' sluit dergelijke diensten immers niet uit, nu de bepaling de functie van de dienst koppelt aan de onroerende zaak en niet aan het gebruik in de bedrijfsvoering. Daardoor behoeven deze diensten niet meerjarig te worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden.

Dit resultaat strookt niet met de zaak VNO. Zoals betoogd in paragraaf 3.4.2.1, vereist de zaak VNO dat goederen als investeringsgoederen kwalificeren wanneer sprake is van duurzaam gebruik in de bedrijfsvoering. Diensten die als voorraad worden aangehouden voldoen daaraan niet, nu zij niet duurzaam in de bedrijfsvoering worden gebruikt. Zij kunnen derhalve niet ingevolge art. 190 Btw-richtlijn jo. art. 187 Btw-richtlijn als investeringsgoed kwalificeren.

Mijns inziens bevestigt het afschrijvingscriterium derhalve dat de wetgever een te brede definitie hanteert van de investeringsdienst.

5.3.5 Recapitulatie

Uit art. 190 Btw-richtlijn volgt dat voor de kwalificatie van een dienst als investeringsdienst beslissend is of de dienst vergelijkbaar is met een investeringsgoed. Dit vloeit voort uit de duurzaamheid en waarde van de dienst, waarbij over deze dienst normaliter wordt afgeschreven. De Nederlandse wetgever wijkt hiervan af door aansluiting te zoeken bij subjectieve elementen zoals het meerjarige nut en het duurzame karakter van de dienst. Bovendien is het afschrijvingscriterium geen onderdeel van de kwalificatie als investeringsdienst. Daarmee wordt afgeweken van

⁷⁴ HR 24 april 1957, nr. 13 193, ECLI:NL:HR:1957:AY1629.

⁷⁵ Zie naar analogie HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*), r.o. 45. Hv HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 55, HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin kaupunki*), r.o. 25 en beschikking van HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (*Gmina Międzyzdroje*), r.o. 20.

⁷⁶ Berkhout & van der Heijden 2009.

het toetsingskader dat het Hof van Justitie voorschrijft. In paragraaf 6.3 zal ik ingaan op de wenselijkheid van deze benadering en mogelijke alternatieven aanreiken.

5.4 Omvang van de investeringsdienst

5.4.1 Eenheid van prestatie bij het aftrekrecht

Voor het aftrekrecht moet de ondernemer in beginsel aansluiten bij de ingekochte prestatie, zoals blijkt uit een tekstuele interpretatie van art. 167 jo. art. 63 Btw-richtlijn.⁷⁷ Dit recht ontstaat op het moment dat de verschuldigdheid van de btw ontstaat over die prestatie. Daarmee wordt een directe koppeling gemaakt tussen enerzijds de btw die de leverancier in beginsel verschuldigd is over de verrichte prestatie, en anderzijds het aftrekrecht van de afnemer. Indien de ingekochte goederen en diensten middels het leerstuk eenheid van prestatie gezien worden als een ondeelbare prestatie, zal dit in zoverre ook als uitgangspunt dienen voor het aftrekrecht.

Uit vaste rechtspraak blijkt dat de herzieningsregeling een integrerend onderdeel is van het aftrekrecht.⁷⁸ Hieruit blijkt volgens Berkhuizen dat de ondernemer per ingekochte prestatie moet beoordelen of herziening aan de orde is.⁷⁹ De herziening ziet namelijk op de aftrek die is toegepast ten aanzien van de prestatie. Daarmee ligt het voor de hand dat het leerstuk eenheid van prestatie, dat geldt voor de beoordeling van de verrichte prestatie, onverkort moet worden toegepast op de herzieningsregeling.

Anderzijds meent Berkhuizen dat het vanuit het doel van de herzieningsregeling verdedigbaar is de voorbelasting op de ontwikkelingshandeling wel te laten meelopen in de herzieningsregeling, door de voorbelasting op de ontwikkelingshandeling aan te merken als voorbelasting op het herzieningsgoed.⁸⁰ Het Hof van Justitie heeft immers aangegeven dat herziening de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en de precisie van de aftrek te vergroten.⁸¹ Vanuit dit doel geredeneerd valt er zeker iets voor te zeggen om de voorbelasting die ziet op de ontwikkeling van een investeringsgoed te laten meelopen alsof het de voorbelasting op dat bedrijfsmiddel zelf betreft, omdat het de precisie van de aftrek vergroot.

De Hoge Raad sluit sinds zijn uitspraak in het Jongvee-arrest aan bij de laatste benadering. Tot het Jongvee-arrest toetste de Hoge Raad per afgenomen prestatie of werd

⁷⁷ Deze systematiek wordt ook in art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB doorgetrokken, waarin is bepaald dat de ondernemer in aftrek brengt “de belasting welke door andere ondernemers ter zake van aan hem verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht”.

⁷⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*), r.o. 26 en HvJ EU 27 maart 2019, C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254 (*Mydibel*), r.o. 27.

⁷⁹ Berkhuizen 2019.

⁸⁰ Berkhuizen 2019.

⁸¹ Zie o.a. HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 55 en HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11, ECLI:EU:C:2012:644 (*TETS Haskovo*), r.o. 31.

voldaan aan de gestelde eisen van art. 13 Uitv. Besch. OB.⁸² In het Jongvee-arrest sluit de Hoge Raad voor de kwalificatie als investeringsgoed daarentegen aan bij het moment van het eerste gebruik.⁸³ Volgens de Hoge Raad is derhalve het resultaat van de ingekochte prestatie pas op het moment van dit gebruik bepalend voor de kwalificatie als investeringsgoed. De Hoge Raad stelt namelijk in rechtsoverweging 2.4.2:

“De omzetbelasting ter zake van de opfokkosten vormt echter, na het tijdstip waarop belanghebbende de koeien als melkkoe is gaan gebruiken, omzetbelasting met betrekking tot roerende zaken – de melkkoeien – waarop voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting kan worden afgeschreven (artikel 13, lid 1, letter b, van de Uitvoeringsbeschikking).”

Daarentegen sluit het Hof van Justitie in de zaak *Drebers* aan bij de aard van de ingekochte prestatie.⁸⁴ Uit rechtsoverwegingen 54 t/m 57 blijkt dat voor de kwalificatie als investeringsgoed moet worden uitgegaan van de kwalificatie van de ingekochte prestatie. Een verrichting van een dienst kan niet op grond van art. 187 Btw-richtlijn als investeringsgoed worden aangemerkt, en een levering van een goed kan evenmin kwalificeren als investeringsgoed ingevolge art. 190 Btw-richtlijn.

Arzini verklaart het verschil tussen beide benaderingen.⁸⁵ In art. 187 lid 1 Btw-richtlijn wordt expliciet verwezen naar het jaar waarin het investeringsgoed is *verkregen* of *vervaardigd*. In het geval van vervaardigde investeringsgoederen kan worden aangenomen dat alle goederen en diensten die bijdragen aan de vervaardiging onderdeel vormen van de herzieningsgrondslag. Voor aangekochte investeringsgoederen geldt dat alle goederen en diensten die direct verband houden met de verkrijging eveneens tot de herzieningsgrondslag behoren. Omdat in de regel bij investeringsdiensten geen sprake is van vervaardiging – de verbouwingsdienst leidt dan immers tot de levering van een nieuwe onroerende zaak – neem ik de aard van de ingekochte prestatie als uitgangspunt voor de kwalificatie van het investeringsgoed binnen de herzieningsregeling.

5.4.2 Toepassing leerstuk eenheid van prestatie op installatiegoederen

Uit art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB blijkt dat een dienst, inclusief materialen, installaties, machines en werktuigen die, na installatie of montage, als onroerend goed kwalificeren, wordt aangemerkt als één investeringsdienst. In de Memorie van Toelichting is toegelicht dat de installaties en materialen die opgaan in de dienst en *hun zelfstandigheid verliezen*, kwalificeren als investeringsdienst.⁸⁶

⁸² Volgens Berkhuisen volgt dit duidelijk uit HR 11 maart 1992, nr. 27 329, ECLI:NL:HR:1992:ZC4920, r.o. 3.3.

⁸³ HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863.

⁸⁴ Zie HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

⁸⁵ Arzini 2024.

⁸⁶ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 201.

Met betrekking tot de gelijkstelling van installatiegoederen die opgaan in de investeringsdienst gaat de wetgever mijns inziens uit van een juiste opvatting.⁸⁷ Volgens het Hof van Justitie geldt dat de levering van goederen opgaat in de dienstverrichting indien deze levering een element is van de handeling waarbij de verrichting van de dienst als hoofdprestatie geldt.⁸⁸ Bij verbouwwerkzaamheden waar de levering van materialen een nevenprestatie is aan deze werkzaamheden, moeten de materialen de btw-behandeling van de dienstverrichting volgen. De goederenlevering zal samen met de dienstverrichting kwalificeren als investeringsgoed ingevolge art. 190 Btw-richtlijn. Tevens stelt het Hof van Justitie dat de dienstverrichting kan opgaan in de levering van de installatiegoederen.⁸⁹ In dat geval zal niet kunnen worden gesproken van een investeringsdienst; er is dan sprake van een onroerend investeringsgoed in de zin van art. 187 lid 1 derde alinea Btw-richtlijn, voor zover dit installatiegoed voldoet aan de VNO-criteria.

Dat de wetgever daarentegen in de Memorie van Toelichting stelt dat, indien de installatiegoederen opgaan in de dienst, de installatiegoederen hun zelfstandigheid moeten verliezen, roept vragen op. De Staatssecretaris stelt namelijk in het Besluit aftrek van omzetbelasting dat uitsluitend *zelfstandige* goederen als investeringsgoederen kunnen kwalificeren in de zin van art. 13 Uitv. Besch. OB.⁹⁰ Hiermee lijkt de wetgever in de Memorie van Toelichting te impliceren dat voor installatiegoederen die niet opgaan in de dienst, maar na installatie wél hun zelfstandigheid verliezen, niet onder de herzieningsregeling kunnen vallen.

Het kan niet zonder meer worden aangenomen dat de gehele prestatie als investeringsdienst kwalificeert indien de installatie van installatiegoederen een afzonderlijke handeling vergt. In het licht van het leerstuk eenheid van prestatie geldt als uitgangspunt dat elke handeling afzonderlijk moet worden beoordeeld, tenzij er een zodanige samenhang bestaat dat deze handelingen objectief gezien één ondeelbare economische prestatie vormen. Indien het goed en de dienst als afzonderlijke prestaties zijn te beschouwen, dan dient de interpretator voor de herzieningsregeling een onderscheid te maken tussen enerzijds de installatiehandeling als dienstverrichting en anderzijds de levering van het installatiegoed.⁹¹ De levering van het installatiegoed kwalificeert als onroerend investeringsgoed, voor zover dit goed voldoet aan de VNO-criteria.⁹² De installatiehandeling – als afzonderlijke dienstverrichting – kwalificeert als investeringsdienst ingevolge art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB, indien de

87 Bevestiging is te vinden in de zaak Drebers, waarin het Hof van Justitie stelt dat de kwalificatie van de verrichte prestatie leidend is voor de toepasselijke herzieningsregeling. Zie HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 54 t/m 58.

88 Zie HvJ EG 29 maart 2007, C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (*Aktiebolaget NN*), r.o. 25 & 26.

89 Zie HvJ EG 29 maart 2007, C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (*Aktiebolaget NN*), r.o. 27.

90 Besluit van de Staatssecretaris van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000).

91 Zie in die zin A-G Collins 6 juni 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:468 (*Drebers*), punt 31.

92 Installatiegoederen worden ingevolge art. 13ter onderdeel c en/of d Btw-uitvoeringsverordening aangemerkt als onroerend goed indien zij integrerend onderdeel uitmaken van het onroerend goed.

handeling vergelijkbare kenmerken vertoont met een investeringsgoed. Deze conclusie gaat daarentegen gepaard met moeilijkheden.

I. Installatiehandeling als investeringsdienst

Een belangrijk vraagstuk is in hoeverre een installatiehandeling als afzonderlijke dienst vergelijkbare kenmerken vertoont met een investeringsgoed. Zoals uiteengezet in paragraaf 5.2.3, dient het resultaat van de dienst leidend te zijn voor de kwalificatie als investeringsdienst. Wanneer de levering van het installatiegoed, bijvoorbeeld de levering van een werktuig, en de installatiehandeling door verschillende ondernemers worden verricht, acht ik het niet evident dat de dienst ingevolge art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB als investeringsdienst kwalificeert. Immers, het resultaat van de dienst zal – afzonderlijk van het goed beschouwd – enkel een handeling betreffen. De dienst leidt niet tot het duurzame gebruik; de verkrijging van het installatiegoed zal resulteren in het duurzame gebruik. De dienst vertoont daardoor geen vergelijkbare kenmerken met een investeringsgoed. Enkel het goed zal ingevolge art. 13 lid 1 onderdeel a Uitv. Besch. OB kwalificeren als investeringsgoed. De vraag die in dit kader rijst is of twee apart ingekochte prestaties alsnog kunnen kwalificeren als één investeringsgoed.

In het Jongvee-arrest oordeelde de Hoge Raad dat bepaalde diensten die verband houden met de ontwikkeling van een bedrijfsmiddel, mogen worden behandeld alsof zij integrerend onderdeel zijn van het investeringsgoed.⁹³ Hoewel deze zaak betrekking heeft op roerende investeringsgoederen als bedoeld in art. 13 lid 1 onderdeel b Uitv. Besch. OB, ben ik het met Berkhuizen eens dat deze redenering ook toepasbaar is op onroerende investeringsgoederen als bedoeld in art. 13 lid 1 onderdeel a Uitv. Besch. OB.⁹⁴

Het kan worden betwijfeld of het Jongvee-arrest toepasbaar is op de onderhavige situatie. Indien de uitleg van Arzini wordt gevolgd, zoals uiteengezet in paragraaf 5.4.1, kan de installatiehandeling niet als onderdeel worden gezien van het investeringsgoed. Het investeringsgoed – bijvoorbeeld het eerdergenoemde werktuig – wordt door de installatiehandeling immers niet vervaardigd. Op basis van de zaak Van Dijk's Boekhuis kan niet worden gesteld dat de functie naar maatschappelijke opvattingen door de installatiehandeling verandert.⁹⁵ Het installatiegoed had reeds dezelfde functie; de installatiehandeling maakt het enkel mogelijk om deze functie te benutten binnen de bedrijfsvoering. De installatiehandeling leidt derhalve niet tot een vervaardigd goed. Daarom kwalificeert de installatiehandeling niet als onderdeel van het investeringsgoed en kan deze niet worden meegenomen in de herziening.

II. Installatiegoed als investeringsgoed

Bij de kwalificatie van installatiegoederen als investeringsgoed – zowel wanneer deze afzonderlijk worden geleverd als wanneer de bijbehorende dienstverrichting opgaat

93 HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863.

94 Berkhuizen 2019.

95 HvJ EG 14 mei 1985, zaak nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk's Boekhuis*), r.o. 22.

in het goed⁹⁶ – doet zich een knelpunt voor. Zoals eerder opgemerkt, stelt de Staatssecretaris in het Besluit aftrek van omzetbelasting dat slechts *zelfstandige* goederen kunnen kwalificeren als investeringsgoederen in de zin van art. 13 Uitv. Besch. OB.⁹⁷ Indien installatiegoederen als onzelfstandige onroerende goederen kwalificeren, vallen deze goederen buiten de reikwijdte van art. 13 Uitv. Besch. OB.⁹⁸ Dit standpunt is opmerkelijk, omdat uit de tekst van art. 13 lid 1 Uitv. Besch. OB niet valt af te leiden dat het moet gaan om zelfstandige goederen. In zijn eerdere besluit inzake de aftrek van omzetbelasting hanteert de Staatssecretaris dit criterium dan ook niet.⁹⁹

Het is aannemelijk dat de Staatssecretaris zich naar aanleiding van de zaak VOF X genoodzaakt voelde tot deze strikte uitleg van art. 13 lid 1 Uitv. Besch. OB. Uit VOF X is namelijk af te leiden dat onzelfstandige onroerende goederen, in de vorm van een dakkapel en een portaal, als investeringsgoed dienen te worden aangemerkt binnen de vermogensetiketteringsleer, voor zover zij voldoen aan de VNO-criteria.¹⁰⁰ De introductie van het zelfstandigheidsvereiste door de Staatssecretaris kan worden opgevat als een beleidsmatige vereenvoudiging naar aanleiding van de zaak VOF X, mogelijk met het oog op de uitvoerbaarheid en rechtszekerheid. Hoewel dat streven op zichzelf begrijpelijk is, biedt de letter van art. 13 Uitv. Besch. OB geen ruimte hiervoor. Bovendien, gelet op art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB, in samenhang met de parlementaire geschiedenis, ontstaat een onevenwichtige uitkomst indien een goed voor het leveringsbegrip als ‘onzelfstandig’ wordt aangemerkt. Deze onevenwichtige uitkomst zet ik nader uiteen in paragraaf 6.3.2.

De vraag rijst of de interpretator onzelfstandige installatiegoederen middels art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB als investeringsdiensten kan aanmerken. Bij een richtlijnconforme interpretatie kan art. 190 Btw-richtlijn niet als grondslag dienen voor het opnemen van installatiegoederen onder de herzieningsregeling; de wettelijke basis daarvoor ligt in art. 187 Btw-richtlijn. Hierdoor zou kunnen worden aangenomen dat art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB niet richtlijnconform kan worden geïnterpreteerd, nu deze bepaling aansluit bij het begrip ‘investeringsdienst’. Deze veronderstelling is naar mijn oordeel onjuist. De hantering van het begrip ‘investeringsdienst’ in art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB verhindert niet dat installatiegoederen via deze bepaling onder de herzieningsregeling worden gebracht. Dit is namelijk een begrip dat is geïntroduceerd in nationale context, zonder een grondslag in de Btw-richtlijn. De wetgever beschikt over de vrijheid om zijn eigen invulling te geven aan dit begrip,

96 Dit geldt dus zowel wanneer de dienstverrichting op grond van het leerstuk eenheid van prestatie opgaat in de levering van het goed, als wanneer de dienstverrichting op basis van het Jongveearrest wordt meegenomen in de herziening van het investeringsgoed.

97 Besluit van de Staatssecretaris van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000).

98 In beginsel zullen installatiegoederen op grond van art. 13ter onderdeel c en d Btw-uitvoeringsverordening kwalificeren als onzelfstandige goederen, aangezien deze goederen integraal onderdeel worden van een onroerende zaak.

99 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011 (*Stcrt.* 2011, 21834). Regeling vervallen per 15 december 2020, bij de inwerkingtreding van Besluit van de Staatssecretaris van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000).

100 Conclusie A-G Kokott 1 maart 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:108 (VOF X), punt 59 t/m 63.

zolang de algehele strekking van de herzieningsregeling niet in strijd is met de Btw-richtlijn.¹⁰¹ Hoewel het begrip ‘investeringsdienst’ in relatie tot installatiegoederen terminologisch niet geheel zuiver is, verzet de Btw-richtlijn zich er niet tegen dat dergelijke goederen onder de herzieningsregeling worden gebracht.

Gelet op de systematiek van de nationale herzieningsregeling is deze interpretatie daarentegen niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn. Het probleem is tweeledig. Ten eerste geldt, aangezien deze goederen als ‘investeringsdienst’ worden aangemerkt, een herzieningsperiode van vijf jaar, terwijl voor onroerende investeringsgoederen een herzieningsperiode van tien jaar geldt. Ten tweede is deze benadering strijdig met het beginsel van juridische neutraliteit, aangezien voor installatiegoederen moet worden voldaan aan het drempelbedrag voor de kwalificatie als investeringsdienst, terwijl een dergelijk drempelbedrag voor onroerende investeringsgoederen ontbreekt. Derhalve is het zuiverder om de installatiegoederen onder art. 13 lid 1 onderdeel a Uitv. Besch. OB te brengen. Hiervoor is een aanpassing nodig in het Besluit aftrek van omzetbelasting. In paragraaf 6.3 ga ik hier nader op in.

5.4.3 Contractuele werkelijkheid en eenheid van prestatie

Volgens de Staatssecretaris geldt de herzieningsperiode van art. 13 lid 3 Uitv. besch. OB op het niveau van de dienst, ongeacht het aantal onroerende zaken waarop die dienst betrekking heeft.¹⁰² Voor de beoordeling of sprake is van één of meer diensten sluit de Staatssecretaris in beginsel aan bij de contractuele werkelijkheid.¹⁰³ Op basis van vaste rechtspraak van het Hof van Justitie betreft dit mijns inziens een onjuiste benadering.

Uit het leerstuk eenheid van prestatie volgt dat elke prestatie in beginsel afzonderlijk wordt beschouwd.¹⁰⁴ Hierop bestaan twee uitzonderingen: (I) de elementen van de handeling zijn ondeelbaar, of (II) de elementen zijn ondergeschikt aan een hoofdelement. Of er al dan niet sprake is van een samengestelde prestatie dient de interpretator aan de hand van de economische realiteit te beoordelen.¹⁰⁵ Het Hof van Justitie stelt dan ook in de zaak *Part Service* dat de verwijzende rechter de contractuele uitwerking niet mag meenemen voor de toetsing van de eenheid van prestaties.¹⁰⁶ Naar mijn mening is deze stelling van het Hof van Justitie terecht, aangezien

101 Zie HvJ EU 4 oktober 2012, C-550/11, ECLI:EU:C:2012:614 (*PIGI*), r.o. 32.

102 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523).

103 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523).

104 HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob Verzekeringen*).

105 HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*) en HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob Verzekeringen*).

106 HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (*Part Service*), r.o. 54.

de toetsing van de contractuele bepalingen pas bij de toetsing van misbruik van recht van belang is.¹⁰⁷

Zoals gesteld is de economische realiteit leidend voor het leerstuk eenheid van prestatie.¹⁰⁸ Uit de zaak *Frenetikexito* volgt dat de aanwijzingen van intellectuele aard voor de toetsing van de ondeelbaarheid van de prestatie doorslaggevend zijn, te weten: I) de elementen moeten nauw met elkaar zijn verbonden en II) de elementen moeten hetzelfde economische doel dienen waarbij deze elementen noodzakelijk zijn.¹⁰⁹ Deze intellectuele aanwijzingen komen primair voort uit de economische realiteit. De contractuele bepalingen zijn als materiële aanwijzingen niet-doorslaggevend.¹¹⁰ De Staatssecretaris mag voor de beoordeling of er sprake is van één of meer diensten de contractuele werkelijkheid enkel als bewijsregel hanteren, waarbij de intellectuele aanwijzingen als doorslaggevend criterium moeten gelden.

Het is mijns inziens namelijk niet zonder meer zo dat één factuur, dan wel één overeenkomst, per definitie één prestatie betreft. Binnen één overeenkomst kunnen meerdere prestaties worden onderscheiden die weliswaar dezelfde btw-rechtelijke behandeling kunnen delen bij de uitgaande prestatie, maar niettemin afzonderlijk moeten worden beoordeeld. In de praktijk zal ter zake van verbouwingsdiensten de prestatieverrichter in de regel niet de toets hoeven te maken of deze diensten al dan niet als één dienst zijn aan te merken, aangezien de btw-rechtelijke uitwerking niet verschilt.¹¹¹ Op het niveau van de afnemer ligt dit echter anders. Daar kan de wijze waarop de prestaties worden gekwalificeerd wél gevolgen hebben, met name ten aanzien van de toepassing van de herzieningsregeling. Het Hof van Justitie heeft zich tot op heden niet expliciet uitgelaten over de toepassing van het leerstuk eenheid van prestatie op het niveau van de afnemer. Ik behandel derhalve de wenselijke invulling in paragraaf 6.4.1.1.

5.4.4 Beroep op misbruik van recht

In de zaak *Part Service* stelt het Hof van Justitie dat indien de nationale rechter bij haar beoordeling het noodzakelijk acht, de beoordeling van eenheid van prestatie kan worden uitgebreid naar het leerstuk misbruik van recht.¹¹² Deze uitbreiding betreft een *ultimum remedium*; het leerstuk van eenheid van prestatie blijft leidend. Een beroep op het verbod op misbruik is enkel mogelijk indien de ondernemer met de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden

107 HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*), r.o. 70 e.v. en HvJ EU 20 juni 2013, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

108 HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*) en HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob Verzekeringen*). Zie ook Van Norden 2007, p. 309.

109 HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (*Frenetikexito*), r.o. 39.

110 HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (*Frenetikexito*), r.o. 39.

111 Er is in dezen geen risico op aantasting van de functionaliteit van het btw-stelsel, omdat al deze elementen hetzelfde zullen worden belast. Zie in die zin HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*), r.o. 29.

112 HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (*Part Service*), r.o. 55.

van de bepalingen van de Zesde Richtlijn (thans Btw-richtlijn) en de nationale wettelijke regeling, in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel verkrijgt. Dit geldt mits het doel van de ondernemer hoofdzakelijk is gericht op het verkrijgen van belastingvoordelen.¹¹³ In de zaak *Part Service* preciseert het Hof van Justitie dat dit ook geldt indien de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is, ook al hebben daarnaast andere economische doelen mogelijk een rol gespeeld.¹¹⁴ Hierbij moet de interpretator beoordelen of de handelingen zullen leiden tot een belastingvoordeel dat in strijd is met een van de doelstellingen van de (bepalingen van de) Btw-richtlijn, en vervolgens of dit het wezenlijke doel van de gekozen contractuele oplossing was. Mijns inziens staat de rechtspraak er niet aan in de weg dat de inspecteur zich beroept op het misbruik van recht indien de ondernemer de facturen kunstmatig opsplijt. Het gaat de reikwijdte van dit onderzoek te buiten om het leerstuk misbruik van recht nader te toetsen.

5.5 Gebruik van de investeringsdienst

5.5.1 Eerste gebruik

Binnen het aftrekrecht kunnen twee gebruiksmomenten worden onderscheiden: het verbindende en het temporele gebruik. Laatstgenoemd gebruik vormt een essentieel onderdeel van de Nederlandse herzieningsregeling. Vanaf de ingebruikneming van het goed of de dienst zal gedurende de herzieningsperiode het temporele gebruik het gebruik in verbindende zin volgen.¹¹⁵ Ook bij investeringsdiensten geldt dat het eerste feitelijke gebruik het begin markeert van de herzieningsperiode. Ten aanzien van het moment van het eerste feitelijke gebruik voor diensten die betrekking hebben op onroerende zaken heeft de Hoge Raad reeds enkele arresten gewezen. Binnen deze categorie – te weten instandhoudingsdiensten en verbeteringsdiensten – kunnen twee momenten van eerste gebruik worden onderscheiden: enerzijds het moment van verkrijging van de dienst bij instandhoudingsdiensten, anderzijds het moment van gebruik van het getransformeerde goed bij verbeteringsdiensten.¹¹⁶

De Staatssecretaris stelt daarentegen dat het moment van ingebruikneming *in de regel* samenvalt met het moment waarop de verrichter de dienst afrondt.¹¹⁷ Daarbij wordt aangesloten bij het tijdstip waarop de opdrachtgever het werk aanvaardt. Dit moment kan mijns inziens in beginsel worden aangemerkt als het eerste feitelijke

113 HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*), r.o. 70 e.v.

114 HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (*Part Service*), r.o. 62.

115 Op basis van art. 187 lid 1 tweede alinea Btw-richtlijn is het voor lidstaten mogelijk de herzieningsregeling aan te laten sluiten bij het moment van ingebruikname. Indien geen gebruik wordt gemaakt van deze facultatieve bepaling, is het moment van verkrijging dan wel vervaardiging leidend voor de start van de herzieningsperiode.

116 HR 24 augustus 1994, nr. 29 414, ECLI:NL:HR:1994:ZC5733, HR 28 juni 2000, nr. 35 465, ECLI:NL:HR:2000:AA6317 en HR 4 december 2009, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109.

117 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

gebruik van instandhoudingsdiensten; de dienst wordt direct gebruikt op het moment van de verkrijging. Daarnaast merkt de Staatssecretaris het volgende op:¹¹⁸

“Bij de eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikmaken van de dienst in overeenstemming met de objectieve bestemming daarvan. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een dienst voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming.”

Allereerst bestaat er een discrepantie tussen beide stellingen van de Staatssecretaris. Het moment waarop de verrichter de dienst afrondt, dan wel het moment van aanvaarding door de afnemer, kan niet zonder meer worden gelijkgesteld met het eerste duurzame gebruik conform de objectieve bestemming. Het afronden van de dienst impliceert immers niet een rechtstreeks en voldoende nauwkeurig verband met een uitgaande prestatie, hetgeen vereist is om te kunnen spreken van ‘gebruik’ in verbindende zin.

Deze opmerkelijkheid daargelaten, de stelling van de Staatssecretaris dat het eerste feitelijke gebruik *“het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruikmaken van de dienst in overeenstemming met de objectieve bestemming”* betreft, roept vragen op. De Staatssecretaris lijkt door middel van de zinsnede *“duurzame wijze van gebruikmaken in overeenstemming met de objectieve bestemming”* aan te sluiten bij het criterium ‘eerste ingebruikneming’ voor de vrijstelling van de levering van onroerende zaken.¹¹⁹ In het Besluit onroerende zaken wordt de term ‘eerste ingebruikneming’ als volgt gedefinieerd:¹²⁰

“Bij de eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van een gebouw in overeenstemming met de objectieve bestemming van het betrokken gebouw. (...) Incidenteel of tijdelijk gebruik van een gebouw voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming.”

Deze passage komt overeen met de passage uit de Eindejaarsregeling. Hieruit volgt dat de Staatssecretaris voor het ‘eerste feitelijke gebruik’ van de herzieningsregeling het criterium voor de ‘eerste ingebruikneming’ van het vrijstellingsbegrip hanteert. De Staatssecretaris lijkt in paragraaf 3.5.1 van het Besluit onroerende zaken ook de

118 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (Stcrt. 2024, 41523), p. 56.

119 Men kan zich ook bij dit gestelde criterium afvragen of dit in lijn is met het Unierecht. Immers, uit de verschillende zaken blijkt dat het Hof van Justitie voor de ‘eerste ingebruikneming’ aansluit bij het eerste gebruik van de eigenaar of huurder. Hier komt geen duurzaamheidscriterium naar voren. Zie HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), r.o. 41, HvJ EU 22 november 2017, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881 (*Cussens e.a.*), r.o. 71 en HvJ EU 7 november 2024, C-594/23, ECLI:EU:C:2024:942 (*Lomoco e.a.*), r.o. 48. Ook de Hoge Raad lijkt hier recent bij aan te sluiten. Zie HR 31 januari 2025, nr. 24/02923, r.o. 2.2.2. Een nader onderzoek valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

120 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023 (Stcrt. 2023, 31602).

‘eerste ingebruikneming’ van het vrijstellingsbegrip te koppelen aan het eerste gebruik van de herzieningsregeling.¹²¹ Echter, zoals uiteengezet in paragraaf 3.3.3.2, kan het begrip ‘ingebruikneming’ niet dezelfde invulling hebben voor beide regelingen.

In het Besluit aftrek van omzetbelasting hanteert de Staatssecretaris de term ‘eerste ingebruikneming’ veelvuldig in het licht van het recht op aftrek en de herzieningsregeling.¹²² In paragraaf 3.4.2 van dit Besluit sluit de Staatssecretaris aan bij het daadwerkelijke gebruik, waarbij hij geen aansluiting zoekt bij het duurzame gebruik overeenkomstig de objectieve bestemming.¹²³ In dit verband hanteert de Staatssecretaris de term ‘eerste ingebruikneming’ juist weer in de context van het ‘eerste feitelijke gebruik’. Het begrip ‘eerste ingebruikneming’ lijkt daarmee in het Besluit aftrek van omzetbelasting een andere invulling te hebben dan in het Besluit onroerende zaken. Des te vreemder is de aansluiting bij het *duurzame* gebruik, zoals deze geldt voor het vrijstellingsbegrip, door de Staatssecretaris in de Eindejaarsregeling.

De wetgever sluit in de parlementaire geschiedenis van art. 15 lid 4 Wet OB aan bij het eerste feitelijke gebruik van het goed (lees: dienst).¹²⁴ Wanneer dit eerste feitelijke gebruik afwijkt van de vooronderstelde bestemming, vindt herziening ingevolge art. 15 lid 4 Wet OB plaats. Hierbij wordt dus niet aangesloten bij het duurzame gebruik van de goederen en diensten in overeenstemming met de objectieve bestemming.

De aansluiting bij het duurzame gebruik strookt bovendien niet met de systematiek van de herzieningsregeling. Het eerste herzieningsmoment vindt voor zowel diensten als investeringsdiensten plaats op basis van art. 15 lid 4 Wet OB jo. art. 12 lid 2 Uitv. Besch. OB.¹²⁵ Dit artikel ziet op alle denkbare ingekochte diensten (en goederen) die niet onmiddellijk zijn gebruikt. Niet voor ieder denkbaar goed en iedere dienst is duurzaam gebruik aan de orde. Voor niet-investeringsdiensten zal sprake zijn van eenmalig gebruik. Een criterium inzake het op een duurzame wijze gebruikmaken van de dienst lijkt derhalve onverenigbaar met art. 12 lid 2 Uitv. Besch. OB.

Voor de herzieningsregeling dient aldus te worden aangesloten bij het feitelijke gebruik van de investeringsdienst. Bepaald moet worden wanneer het eerste feitelijke gebruik plaatsvindt. Zoals besproken in paragraaf 3.3.3.2, is dit niet eenduidig vast te stellen, al biedt de rechtspraak enkele aanknopingspunten. De Hoge Raad sluit aan bij het moment waarop de eerste feitelijke handeling plaatsvindt die kan worden aangemerkt als gebruik ten behoeve van de uitgaande prestatie. Het testen en aanpassen in eigen bedrijf voor de beoogde bestemming betreft daarentegen niet het moment van het eerste feitelijke gebruik.¹²⁶ Het enkel verrichten van werkzaamheden aan een bedrijfsmiddel *met het oog op de bestemming* wordt tevens niet als

121 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2023 (*Stcrt.* 2023, 31602).

122 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000).

123 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000).

124 *Kamerstukken II* 1977/78, 14 887, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 25.

125 Zie ook HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*).

126 HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, ECLI:NL:HR:2008:BF7176, r.o. 4.3.

een eerste feitelijk gebruik aangemerkt.¹²⁷ Uit onder andere deze twee zaken volgt dat niet iedere feitelijke handeling leidt tot het eerste feitelijke gebruik.

Verder heeft de Hoge Raad voor verbeterings- en instandhoudingsdiensten aan onroerende zaken enkele arresten gewezen voor het leidende moment van gebruik. Ik zet het kort uiteen:

- Indien de ondernemer verbeteringsdiensten (dan wel onderhoudsdiensten) afneemt en de onroerende zaak wordt reeds voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, zal het gebruik van de verbeteringsdiensten (en onderhoudsdiensten) in beginsel direct in het kader van de ondernemingsactiviteiten plaatsvinden. Immers, het gebruik van de onroerende zaak is reeds aangevangen, waardoor de investeringsdienst direct feitelijk wordt gebruikt voor de uitgaande prestatie. De ondernemer kan daarmee voor het gebruik aansluiten bij de aanvaarding van de dienst.
- In het geval dat er een verwerving van een oude onroerende zaak plaatsvindt dat vervolgens (niet-ingrijpend) wordt verbouwd, waarbij de ondernemer deze oude onroerende zaak bij verwerving niet direct gebruikt, betreft het eerste gebruik de eerste feitelijke handeling die kan worden aangemerkt als gebruik ten behoeve van een uitgaande prestatie. De ondernemer neemt de betreffende diensten immers af om wijzigingen aan te brengen in een bedrijfsmiddel ten einde dit gereed te maken voor toekomstig gebruik binnen de onderneming.¹²⁸ De ondernemer gebruikt de onderhoudsdiensten betreffende dit investeringsgoed daarentegen wel direct.¹²⁹
- Indien een onroerende zaak zelf tot stand wordt gebracht door de ondernemer, zullen de investeringsdiensten het eerste gebruik van het investeringsgoed volgen, ingevolge het Jongvee-arrest.¹³⁰

Tot slot ontstaat er een complicatie doordat de wetgever ervoor kiest om investeringsdiensten niet per onroerende zaak te kwalificeren. Indien een investeringsdienst betrekking heeft op meerdere onroerende zaken, ontstaat er een uitvoeringsprobleem: na afronding van de werkzaamheden kan niet zonder meer het moment van het gebruik van de dienst in overeenstemming met het gebruik van de onroerende zaak worden bepaald. Doordat de investeringsdienst een bundel aan onroerende zaken kan dienen, kan het eerste feitelijke gebruik van de investeringsdienst reeds zijn aangevangen, voordat het eerste feitelijke gebruik van het investeringsgoed

¹²⁷ HR 4 december 2009, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109, r.o. 3.4.4.

¹²⁸ HR 28 juni 2000, nr. 35 465, ECLI:NL:HR:2000:AA6317 en HR 4 december 2009, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109.

¹²⁹ HR 24 augustus 1994, nr. 29 414, ECLI:NL:HR:1994:ZC5733.

¹³⁰ HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863. Volgens Blokland laat het Jongvee-arrest zich daarentegen moeilijk verenigen met de Nederlandse rechtspraak inzake verbouwingswerkzaamheden. Die rechtspraak betreft de aftrek van kosten voor verbouwing van een al in gebruik genomen onroerende zaak. De Hoge Raad heeft herziening van de aftrek van voorbelasting op dergelijke verbouwingskosten in een opvolgend jaar afgewezen, omdat de meerjarige herzieningsregeling destijds niet van toepassing was op investeringsdiensten. Met de invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB is deze rechtspraak ten aanzien van verbouwingswerkzaamheden achterhaald. Zie Blokland 2020.

waarop de investeringsdienst objectief betrekking heeft, plaatsvindt. De start van de herzieningsperiode en het toerekenbare gebruik aan de investeringsdienst zullen zich voor de toepassing van art. 12 lid 2 Uitv. Besch. OB moeilijk laten bepalen. Deze problematiek komt nader aan bod in paragraaf 6.5.1.

5.5.2 ‘Gebruikelijke’ pro rata berekening

In de Eindejaarsregeling stelt de Staatssecretaris dat de ondernemer voor de berekening van gemengd gebruik van een investeringsdienst moet aansluiten bij de ‘gebruikelijke pro rata berekening’ van art. 11 Uitv. Besch. OB.¹³¹ Dit doet de vraag rijzen wat de Staatssecretaris bedoelt met het begrip ‘gebruikelijk’. In art. 11 Uitv. Besch. OB komt immers het begrip ‘gebruikelijk’ niet voor. Mijns inziens doelt de Staatssecretaris met de ‘gebruikelijke’ pro rata op art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB: de pro rata aftrek op basis van omzetverhoudingen. Het komt mij voor dat de Staatssecretaris een afzonderlijke aftrek op basis van werkelijk gebruik – zoals bedoeld in art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB – niet als ‘gebruikelijk’ beschouwt.

Op basis van de letter van art. 13 Uitv. Besch. OB bestaat deze ruimte wel. Ingevolge art. 13 lid 1 aanhef Uitv. Besch. OB moet voor de toepassing van het aftrekrecht de investeringsdienst afzonderlijk in aanmerking worden genomen. Daaruit blijkt dat art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB afzonderlijk voor de investeringsdienst van toepassing is.¹³² Bijgevolg kan er per investeringsdienst een andere verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik gelden.

De vervolgvraag betreft welke verdeelsleutel de ondernemer kan hanteren. Uit de Nederlandse rechtspraak blijkt dat toepassing van een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik slechts mogelijk is indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan. Ten eerste dient de ondernemer aannemelijk te maken dat de verdeelsleutel leidt tot een nauwkeuriger recht op aftrek ten opzichte van een verdeelsleutel op basis van omzetverhoudingen.¹³³ Ten tweede moet de ondernemer de verdeelsleutel baseren op objectieve en nauwkeurig vast te stellen maatstaven.¹³⁴ Een verdeelsleutel op basis van een benadering is daarmee expliciet uitgesloten.¹³⁵

In de rechtspraak is een verdeelsleutel op basis van de verhuurde inhoud (m³) of de verhuurde oppervlakte (m²) in stand gelaten.¹³⁶ Gelet op het te onderkennen ver-

131 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

132 HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9, r.o. 3.4.2.

133 HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9, r.o. 3.6.

134 HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, ECLI:NL:HR:2012:BU1929, r.o. 3.5.2.

135 HR 3 februari 2006, nr. 41 751, ECLI:NL:HR:2006:AV0823, r.o. 3.3.2.

136 Zie HR 7 juni 2000, nr. 35.423, ECLI:NL:HR:2000:AA6120 respectievelijk HR 17 februari 1993, nr. 28.910, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263. Ook in de Europese rechtspraak is deze verdeelsleutel in stand gelaten. Zie HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*).

band tussen de investeringsdienst en de onroerende zaak, beperk ik mij in het navolgende tot deze twee verdeelsleutels.¹³⁷

Investeringsdiensten vertonen in beginsel, in tegenstelling tot onroerende zaken, geen *direct* verband tussen het gebruik van de investeringsdienst en de (verhuurde) vierkante meters. Hierdoor is het voor de ondernemer aanzienlijk moeilijker, of zelfs onmogelijk, om een verdeelsleutel te baseren op objectieve en nauwkeurige maatstaven. Een verbetering aan de onroerende zaak, bijvoorbeeld het vernieuwen van de gevel, betekent immers niet dat elke vierkante meter is verbeterd. Om het gebruik van deze dienst vast te stellen zal een benadering nodig zijn om te bepalen welke vierkante meters toerekenbaar zijn aan de investeringsdienst. De Hoge Raad heeft echter expliciet geoordeeld dat een verdeelsleutel op basis van een benadering niet is toegestaan, aangezien een benadering niet kan worden aangemerkt als een nauwkeurige maatstaf.¹³⁸

Een verdeelsleutel naar werkelijk gebruik is niet per definitie uitgesloten. Deze verdeelsleutel is mijns inziens mogelijk indien meerdere verhuurde ruimten in de onroerende zaak grondig worden verbouwd, of, meer specifiek, indien er in de onroerende zaak een vernieuwde vloer wordt gelegd.¹³⁹ Voor zover iedere meter feitelijk is verbeterd, kan op basis van objectieve en nauwkeurige maatstaven, namelijk op basis van oppervlakteverhoudingen, het werkelijk gebruik worden vastgesteld. Als voorwaarde geldt dat het recht op aftrek ingevolge deze verdeelsleutel op basis van oppervlakteverhoudingen nauwkeuriger is dan op basis van de omzetverhoudingen.

Indien er geen verdeelsleutel naar werkelijk gebruik mogelijk is, zal de ondernemer moeten terugvallen op de omzetverhouding overeenkomstig art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB. De aftrek voor de investeringsdienst wordt in dat geval vastgesteld op basis van de omzetverhouding van alle economische activiteiten.

Opmerkelijk is de stelling van de Staatssecretaris met betrekking tot de toepassing van art. 13a Uitv. Besch. OB. Dit artikel bepaalt dat een eenmalige herziening van de investeringsdienst plaatsvindt op het moment dat het onderliggende onroerende investeringsgoed wordt geleverd door de ondernemer. Indien er sprake is van een investeringsdienst die betrekking heeft op meerdere onroerende zaken, dan stelt de Staatssecretaris dat de eenmalige herziening dient te geschieden naar rato van de gebruiksverhoudingen van de onroerende zaak.¹⁴⁰ Dit houdt in dat voor de toepassing van art. 13a Uitv. Besch. OB wordt aangesloten bij een verdeelsleutel naar werkelijk gebruik. Daarentegen bestaat er, in tegenstelling tot art. 13 Uitv. Besch. OB, geen verband tussen art. 11 lid 2 en art. 13a Uitv. Besch. OB. Het is opmerkelijk dat

137 Zo is een verdeelsleutel op basis van het aantal fte's ook in stand gelaten. Zie Hof 's Gravenhage 14 maart 2003, nr. 02/0859, ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7573.

138 HR 3 februari 2006, nr. 41 751, ECLI:NL:HR:2006:AV0823, r.o. 3.3.2.

139 Waarbij er geen sprake is van vervaardiging.

140 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (Stcrt. 2024, 41523), p 56.

de Staatssecretaris ervoor kiest deze praktische oplossing voor investeringsdiensten te introduceren, terwijl hiervoor geen expliciete wettelijke grondslag bestaat. Deze benadering lijkt voort te vloeien uit het uitgangspunt dat voor de kwalificatie als investeringsdienst niet relevant is op hoeveel onroerende zaken de dienst betrekking heeft. In paragraaf 6.5.2 ga ik nader in op deze afbakeningsproblematiek.

5.5.3 Leegstand na het eerste gebruik

Volgens de Staatssecretaris leidt leegstand na het eerste feitelijke gebruik niet tot een wijziging in het gebruik van een investeringsdienst die aanleiding zal geven tot herziening.¹⁴¹ Deze stelling roept vragen op in het licht van de bestaande rechtspraak. Voor investeringsgoederen kan leegstand – blijkens rechtspraak van de Hoge Raad¹⁴² en bevestigd door de Staatssecretaris in het uitvoeringsbeleid¹⁴³ – leiden tot wijzigingen in het daadwerkelijk gebruik. Indien bij een leegstaande onroerende zaak op voorhand niet kan worden uitgesloten dat, zodra een huurder wordt gevonden, de huurder en verhuurder kiezen voor belaste verhuur, dan mag de inspecteur het recht op aftrek van voorbelasting tijdens de leegstand niet weigeren.¹⁴⁴ Dat dit volgens de Staatssecretaris niet opgaat voor investeringsdiensten, lijkt niet in overeenstemming met de rechtspraak.

Op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie staat het niet vrij om inbreuk te maken op het reeds verworven recht op aftrek bij een onroerende zaak die leegstaat. In de zaak *Imofloresmira* stelt het Hof van Justitie dat indien de eigenaar het voornemen behoudt om het goed te gebruiken voor een belaste activiteit, het recht op aftrek niet kan worden beperkt door een herzieningsbepaling.¹⁴⁵ Verder stelt het Hof van Justitie in de zaak *ITH Comercial* dat indien de eigenaar niet langer voornemens is om het investeringsgoed te gebruiken voor belaste handelingen in een later stadium, of deze gebruikt voor vrijgestelde handelingen, het nauwe en rechtstreekse verband met de belaste handelingen verbroken is waardoor een wijziging in het aftrekrecht mogelijk is.¹⁴⁶

Een nadere precisering is hier op zijn plaats. De onderhavige zaken zijn gewezen in de situatie waarin het eerste feitelijke gebruik nog niet heeft plaatsgevonden. In dat geval wordt het recht op aftrek van voorbelasting over de ingekochte goederen en diensten geacht een nauw en rechtstreeks verband te hebben met de *voorgenomen* handelingen. Bij leegstand ná het eerste feitelijke gebruik wordt het recht op aftrek van voorbelasting geacht een nauw en rechtstreeks verband te hebben met

141 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

142 HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376.

143 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000).

144 HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376, r.o. 4.3.

145 HvJ EU 28 februari 2018, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134 (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*), r.o. 47.

146 HvJ EU 12 november 2020, C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919 (*ITH Comercial Timisoara*), r.o. 44.

de uitvoering van de belaste handelingen. Hier dient volgens het Hof van Justitie een nuanceverschil te worden aangebracht. Het Hof van Justitie merkt op dat de genoemde zaak *Imofloresmira* niet zonder meer van toepassing is op wijzigingen in elementen die plaatsvinden na het eerste feitelijke gebruik.¹⁴⁷ Het Hof van Justitie laat echter na om expliciet te verduidelijken welke gevolgen een voornemen na het eerste feitelijke gebruik voor de herziening heeft. Gomes Vale Viga concludeert dat bij niet-gebruik ná het eerste feitelijke gebruik er geen reden is voor herziening.¹⁴⁸ Volgens Gomes Vale Viga kan een voornemen tot gebruik dus niet meer bepalend zijn voor de omvang van het aftrekrecht. Volgens hem blijkt uit art. 187 Btw-richtlijn dat enkel een verschuiving van belast naar vrijgesteld gebruik of vice versa aanleiding is voor een correctie.

Ik ben van mening dat deze kwestie genuanceerder ligt. Uit de feiten van de onderhavige zaak volgt dat het Hof van Justitie geen eenduidig antwoord hoefde te geven op bovenstaand nuanceverschil. Immers, uit de feiten blijkt dat het betreffende leegstaande gedeelte een integrerend onderdeel uitmaakte van de onroerende zaak, waardoor het Hof van Justitie kon volstaan met de conclusie dat er na het staken van de belaste handelingen een nauw en rechtstreeks verband bestond met de vrijgestelde handelingen.¹⁴⁹ Geenszins wordt een oordeel geveld over hoe de herziening had moeten plaatsvinden wanneer het desbetreffende gedeelte een aparte onroerende zaak betrof die leeg kwam te staan.

Zoals uit de zaken *Imofloresmira* en *ITH Comercial* blijkt, leidt het verbreken van het nauwe en rechtstreekse verband met (het voornemen tot) de belaste handelingen tot een wijziging in de elementen van het recht op aftrek op grond van art. 185 Btw-richtlijn.¹⁵⁰ Dit vormt derhalve een vereiste voor herziening. In de zaak *SEB Bankas* stelt het Hof van Justitie dat het bij de wijzigingen in de loop van de herzieningsperiode, waar art. 187 lid 2, tweede alinea Btw-richtlijn van toepassing is, gaat om wijzigingen in het recht op aftrek als bedoeld in art. 185 Btw-richtlijn.¹⁵¹ Dit strookt bovendien met de parlementaire geschiedenis van art. 187 lid 2, tweede alinea Btw-richtlijn, waarin de Commissie stelt dat wijzigingen in het recht op aftrek worden bepaald aan de hand van art. 185 Btw-richtlijn, ook binnen de herzieningsperiode van art. 187 Btw-richtlijn.¹⁵² Derhalve kunnen de zaken die het voornemen van gebruik leidend hebben bevonden voor de toepassing van art. 185 Btw-richtlijn, naar analogie worden toegepast op art. 187 lid 2 Btw-richtlijn. Deze interpretatie wordt bevestigd door de algemene stelling van het Hof van Justitie in zijn vaste rechtspraak

147 HvJ EU 9 juli 2020, C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*), r.o. 28.

148 Gomes Vale Viga 2020.

149 Zie HvJ EU 9 juli 2020, C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*), r.o. 30.

150 Zie HvJ EU 9 juli 2020, C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*), r.o. 25.

151 HvJ EU 11 april 2018, C-532/16, ECLI:EU:C:2018:228 (*SEB Bankas*), r.o. 41.

152 Werkdocumenten van de Groep financiële vraagstukken van 26 maart 1975, nr. T/226/75 (FIN) en 26 februari 1976, nr. T/170/76 (FIN), p. 8. Zie Van der Wulp 2021, p. 677.

(onderstreping van mijn hand): ¹⁵³ “Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn oorspronkelijk mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, maar is niet van invloed op het ontstaan van het recht op aftrek.” Daaruit volgt dat het voornemen tot gebruik na het eerste feitelijke gebruik medebepalend is voor eventuele herzieningen binnen de herzieningsperiode.

Ook de Hoge Raad volgt deze benadering ten aanzien van het voornemen tot belaste verhuur na het eerste feitelijke gebruik. Indien in deze periode een voornemen tot belaste verhuur ontstaat, wordt verondersteld dat er een nauw en rechtstreeks verband bestaat met de voorgenomen belaste handeling.¹⁵⁴ Dit houdt in dat indien een eigenaar na vrijgestelde verhuur voornemens is de onroerende zaak belast te verhuren, er een herziening plaatsvindt tijdens de periode van leegstand. De Hoge Raad baseert zijn stelling op het feit dat het voorgenomen gebruik van de goederen en diensten bepalend is voor de omvang van de voorbelasting.¹⁵⁵ Het feit dat deze toets opnieuw moet plaatsvinden na het eerdere feitelijke gebruik van het investeringsgoed (of investeringsdienst) in de herzieningsperiode, doet naar het oordeel van de Hoge Raad hier niet aan af.¹⁵⁶ Dit acht ik in lijn met de Europese rechtspraak. Op basis van het huidige standpunt van de Staatssecretaris is dit voor investeringsdiensten nu niet het geval.

De uitsluiting van een wijziging in aftrek bij leegstand voor investeringsdiensten leidt tot een inconsistentie. Bij leegstand van de investeringsdienst na het eerste feitelijke gebruik, zal het laatstelijk gebruik als uitgangspunt worden genomen voor het aftrekrecht. Dit strookt echter niet met de rechtspraak inzake de herzieningsregeling voor investeringsgoederen, waarbij het (toekomstig) voorgenomen gebruik leidend is bij leegstand. Gelet op deze rechtspraak lijkt er geen ruimte te bestaan voor de stelling van de Staatssecretaris dat deze lijn van de Hoge Raad niet van toepassing is op investeringsdiensten.

5.6 Herzieningsperiode

Op basis van art. 13 lid 3 Uitv. Besch. OB geldt een herzieningsperiode voor investeringsdiensten van vijf jaar. Deze termijn kan in bepaalde gevallen strijdig zijn met

¹⁵³ HvJ EU 28 februari 2018, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134 (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*), r.o. 39. Zie verder bijvoorbeeld HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*), r.o. 15 en HvJ EG 8 juni 2000, C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303 (*Schloßstraße*), r.o. 37.

¹⁵⁴ HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376.

¹⁵⁵ HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*), r.o. 15, HvJ EG 8 juni 2000, C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303 (*Schloßstraße*), r.o. 37 & HvJ EU 28 februari 2018, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134 (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*), r.o. 39.

¹⁵⁶ Merkx en Verbaan stellen dat deze benaderingswijze mogelijk in strijd is met de Btw-richtlijn. Deze benaderingswijze is namelijk niet in lijn met het basisbeginsel van het aftrekrecht van art. 168 Btw-richtlijn, namelijk dat aftrek alleen bestaat voor zover de desbetreffende onroerende zaak wordt gebruikt voor belaste doeleinden. Zie Merkx & Verbaan 2014. Anders: Bijl 2014. Zie nader paragraaf 6.5.3.

de bepalingen van de Btw-richtlijn. Het Hof van Justitie bepaalt in de zaak Drebers dat voor zover de kenmerken van de aangewezen investeringsdiensten meer overeenkomen met onroerende dan met roerende investeringsgoederen, deze diensten ook de verlengde herzieningsperiode van onroerende investeringsgoederen moeten volgen.¹⁵⁷ Indien de implementatie in een lidstaat afwijkt, heeft een ondernemer het recht zich te beroepen op de rechtstreekse werking van art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang met art. 187 Btw-richtlijn.

De vijfjarige herzieningsperiode voor investeringsdiensten is strijdig met de Btw-richtlijn indien de betreffende diensten een vergelijkbare economische levensduur hebben als onroerende investeringsgoederen. De Staatssecretaris erkent dit en geeft aan dat ondernemers, indien van toepassing, zich kunnen beroepen op de toepassing van de herzieningsperiode van tien jaar.¹⁵⁸ Daarmee bevestigt de Staatssecretaris impliciet dat er een gebrekkige bepaling is opgenomen in de nationale wetgeving. Dit terwijl de mogelijkheid tot wijziging ten tijde van de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak Drebers nog openstond. Aangezien de nationale wet niet inhoudelijk is aangepast, zal de tienjarige herzieningsperiode niet tegen een ondernemer kunnen worden ingeroepen. Overigens heeft een ambtenaar aangegeven dat de gevolgen van de zaak Drebers in relatie tot de wetswijziging in een beleidsbesluit nader worden uitgewerkt.¹⁵⁹

Een vraag die zich opdringt is *hoe* moet worden beoordeeld of een dienst de vergelijkbare economische levensduur heeft met een nieuwe onroerende zaak. Het Hof van Justitie lijkt in rechtsoverweging 76 van de zaak Drebers deze vaststelling af te laten hangen van de feiten en omstandigheden.¹⁶⁰ De lidstaat kan, op basis van zijn beoordelingsbevoegdheid, hier zelf enige invulling aan geven, voor zover de lidstaat de juridische neutraliteit waarborgt. Verder kan de lidstaat een indicatie vinden in het afschrijvingscriterium. Zoals uiteengezet in paragraaf 4.2.2, blijkt uit de feiten en omstandigheden dat de Belgische wetgever voor de toepassing van de Belgische herzieningsregeling aansluiting zoekt bij het afschrijvingsregime in de Belgische inkomstenbelasting. De afschrijvingstermijn van de desbetreffende investeringsdienst werd in de inkomstenbelasting gelijkgesteld met die van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Het Hof van Justitie lijkt voor de vaststelling in rechtsoverweging 75 en 76 impliciet aansluiting te zoeken bij rechtsoverweging 36, waarin het afschrijvingscriterium ter sprake komt. Dit suggereert dat de kwalificatie van de dienst voor afschrijvingsdoeleinden in de directe belastingen als een indicatie kan fungeren voor de beoordeling van de vergelijkbare economische kenmerken. Ik meen dat een dergelijke benadering een toetsbaar aanknopingspunt biedt.

157 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), dictum.

158 *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 26 (Nota naar aanleiding van het verslag), p. 100-101.

159 *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. E, p. 5.

160 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

5.7 **Afnemer van de dienst**

5.7.1 ***Ontbrekend verband met het investeringsgoed***

Het beschikken als eigenaar over de onroerende zaak is geen voorwaarde om de dienst te kwalificeren als investeringsdienst. Ook ondernemers die geen eigenaar zijn, zoals huurders, kunnen investeringsdiensten afnemen. Dit geldt bijvoorbeeld voor huurders die via een fit-out contribution hun gehuurde kantoorruimte verbouwen, of huurders die op grond van een Triple Net Lease-huurovereenkomst verantwoordelijk zijn voor onderhoud en structurele aanpassingen. Indien dergelijke diensten de onroerende zaken meerjarig dienen, kwalificeren de diensten als investeringsdiensten in de zin van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB.

Volgens Lamers kunnen ook aannemers investeringsdiensten afnemen, bijvoorbeeld wanneer zij als hoofdaannemer contracten afsluiten met onderaannemers voor de verbouwing van een onroerende zaak.¹⁶¹ Daarentegen kan worden geconcludeerd, zoals uiteengezet in paragraaf 5.3.2, dat deze dienst voor de aannemer niet kwalificeert als een investeringsdienst. De aannemer neemt namelijk slechts een dienst af van de onderaannemer met het oog op verkoop. In dat geval is sprake van voorraad, waardoor niet wordt voldaan aan het criterium van duurzaam gebruik en de dienst derhalve niet als investeringsdienst kan worden aangemerkt.

Op basis van de huidige wettekst en de invulling van de wetgever kan het standpunt van Lamers daarentegen worden onderschreven: ook de aannemer neemt immers een dienst af die de onroerende zaak meerjarig dient. Mijns inziens zal de aannemer daarentegen voor de toepassing van art. 13 Uitv. Besch. OB geen gevolgen van partiële herziening ondervinden. Vanuit de huidige invulling komt dit voort uit het feit dat de dienst van de onderaannemer aan de aannemer slechts eenmaal wordt gebruikt voor de bedrijfsvoering, namelijk bij de oplevering. De investeringsdienst verliest zijn functie voor de aannemer na oplevering van het project. De desbetreffende dienst is rechtstreeks en onmiddellijk toerekenbaar aan de door de aannemer verrichte verbouwingsdienst, die in de regel btw belast wordt verricht. Een wijziging van het gebruik doet zich na de afronding van de verbouwingsdienst niet voor. Een herziening zal daarmee niet plaatsvinden op grond van art. 13 Uitv. Besch. OB.

5.7.2 ***Doorwerking naar art. 13a Uitv. Besch. OB***

Volgens Lamers volgt uit de bewoordingen van art. 13a Uitv. Besch. OB dat een huurder, indien de onroerende zaak binnen de herzieningsperiode wordt geleverd, een herziening dient toe te passen ten aanzien van de investeringsdienst.¹⁶² In dit ver-

¹⁶¹ Lamers 2025.

¹⁶² Lamers 2025. Lamers benoemt in dit verband ook aannemers. Afgezien van de huurders en aannemers, valt ook te denken aan de zakelijk gerechtigde, de lessee en de economisch eigenaar. Ik beperk mij in het navolgende tot huurders.

band breng ik de gewijzigde wettekst van art. 13a lid 1 aanhef Uitv. Besch. OB in herinnering (onderstreping van mijn hand):

“In geval van levering door de ondernemer van de goederen, bedoeld in artikel 13, eerste lid, onderdelen a en b, binnen de termijn waarin de aftrek voor het goed of de aan het goed verrichte investeringsdienst, bedoeld in artikel 13, eerste lid, onderdeel c, wordt herzien, is artikel 13, tweede en derde lid, van overeenkomstige toepassing. Daarbij wordt de ondernemer geacht tot het einde van elk van die termijnen het gebruik van het goed, onderscheidenlijk de dienst, voor bedrijfsdoeleinden voort te zetten uitsluitend ten behoeve van: (...).”

Voor deze bepaling zijn twee zienswijzen mogelijk.

Bij de eerste zienswijze ziet de zinsnede ‘levering door de ondernemer van de goederen’ op de levering van het investeringsgoed door de ondernemer in zijn hoedanigheid als eigenaar van de onroerende zaak. Dit hoeft niet dezelfde ondernemer te zijn als degene die de investeringsdienst heeft afgenomen. In dat geval verwijst de tweede ‘ondernemer’ naar de afnemer van de investeringsdienst. Dit heeft tot gevolg dat indien de eigenaar de onroerende zaak vrijgesteld levert, de huurder die de investeringsdienst heeft afgenomen over dient te gaan tot herziening van de eerder in aftrek gebrachte btw, voor zover dat op grond van het resterende herzieningstijdvak noodzakelijk is. Deze uitleg sluit aan bij de zienswijze van Lamers.

De tweede zienswijze betreft een coherente uitleg waarin de term ‘de ondernemer’ in beide zinsneden op dezelfde ondernemer ziet. Met andere woorden: de ondernemer die het investeringsgoed levert, is enkel degene waarbij de herziening ingevolge art. 13a Uitv. Besch. OB plaatsvindt. Een gevolg van deze uitleg is dat enkel de leverancier van het goed, doorgaans de eigenaar, onder de reikwijdte van deze bepaling valt. Een huurder die eerder een investeringsdienst heeft afgenomen, wordt daarmee niet geraakt door de levering van het onroerend goed. In dat geval vindt geen herziening plaats op grond van art. 13a Uitv. Besch. OB.

Ik meen, anders dan Lamers, dat de tweede zienswijze als uitgangspunt dient te gelden. Mijn primaire argument is gebaseerd op een tekstuele interpretatie, waarbij het gebruik van het begrip ‘de ondernemer’ impliceert dat dit begrip in de gehele bepaling coherent moet worden uitgelegd. Ook vanuit een teleologische interpretatie sluit deze opvatting aan bij de doelstelling en strekking van de regeling. Het strookt niet met die strekking dat een huurder – die geen invloed heeft op een eventuele verkoop – wordt geconfronteerd met een herziening die resulteert in verschuldigde btw, enkel vanwege een vrijgestelde levering door de eigenaar. Art. 13a Uitv. Besch. OB is dan ook naar mijn oordeel niet van toepassing op huurders. Deze uitkomst is tevens wenselijk, nu huurders daardoor niet afhankelijk worden van leveringsbeslissingen van de eigenaar.

Een complicatie binnen de herzieningsregeling ontstaat indien op het niveau van de huurder wijzigingen optreden, bijvoorbeeld wanneer de huurovereenkomst wordt beëindigd binnen de herzieningsperiode van de investeringsdienst, of de

huurperiode korter is dan deze herzieningsperiode. Als gevolg hiervan kan de huurder geen gebruik meer maken van de investeringsdienst die aan de onroerende zaak is verricht. In dat kader zijn er hoofdzakelijk twee scenario's te onderscheiden:

- I. De eigenaar van de onroerende zaak zal over de investeringsdienst beschikken, al dan niet tegen vergoeding.
- II. De investeringsdienst wordt door de huurder overgedragen aan de opvolgende huurder.

Op basis van de huidige wettekst van art. 13a Uitv. Besch. OB lijkt er voor beide scenario's geen ruimte te bestaan voor een eenmalige herziening van de investeringsdienst, aangezien het onderliggende investeringsgoed niet wordt geleverd door de huurder. De vraag rijst of, en in hoeverre, op basis van de Btw-richtlijn herziening moet plaatsvinden.

In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat art. 188 Btw-richtlijn, waar art. 13a Uitv. Besch. OB op is gebaseerd, afwijkt van de nationale regeling. Deze afwijking vloeit voort uit de hantering van het alomvattende begrip investeringsgoed in art. 188 Btw-richtlijn. Ingevolge art. 190 Btw-richtlijn worden diensten die vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen beschouwd als investeringsgoederen. Diensten zullen derhalve voor de toepassing van art. 188 Btw-richtlijn onder het begrip 'investeringsgoed' vallen. Een levering van de investeringsdienst kan daarmee op grond van de Btw-richtlijn leiden tot een eenmalige herziening. Daarentegen bepaalt art. 13a Uitv. Besch. OB dat de eenmalige herziening van de investeringsdienst is beperkt tot de levering van het onderliggende investeringsgoed.

Voor de toepassing van art. 188 Btw-richtlijn dient eerst te worden vastgesteld of het mogelijk is om een investeringsdienst te leveren. Deze beoordeling geschiedt allereerst vanuit het perspectief van de ondernemer als eigenaar van de onroerende zaak. Gelet op rechtsoverwegingen 33 en 34 in de zaak *Mydibel* dient het begrip 'levering van goederen' in art. 188 Btw-richtlijn te worden opgevat als "*elke overdrachts-handeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als eigenaar te beschikken*", zoals geldt voor het reguliere leveringsbegrip.¹⁶³ Indien een verrichte dienst resulteert in een lichamelijke zaak, oftewel een fysiek resultaat, kan art. 188 Btw-richtlijn van toepassing zijn op investeringsdiensten. De afnemer van de investeringsdienst, doorgaans tevens de eigenaar van de lichamelijke zaak, kan deze lichamelijke zaak overdragen, waardoor de wederpartij feitelijk de beschikking krijgt over de investeringsdienst. Dit kwalificeert als een levering van een goed. Art. 188 Btw-richtlijn is in dergelijke gevallen derhalve toepasbaar op investeringsdiensten.¹⁶⁴ Een voorbeeld hiervan is een verbeteringsdienst aan een onroerende zaak, die na voltooiing resulteert in een lichamelijke zaak.¹⁶⁵

¹⁶³ HvJ EU 27 maart 2019, C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254 (*Mydibel*).

¹⁶⁴ Daarentegen zal voor onlichamelijke zaken, zoals software, geen levering plaatsvinden. In dat kader acht ik art. 188 Btw-richtlijn gebrekkig. Een verdere analyse van dit knelpunt valt buiten het bestek van dit onderzoek.

¹⁶⁵ Dit sluit aan bij de alternatieve benadering van de objectafbakingsleer, waar ik in hoofdstuk 6 over kom te spreken.

De vraag rijst of de *huurder* een investeringsdienst kan leveren in de zin van art. 188 Btw-richtlijn. Hierbij ontstaat een complicatie ten aanzien van investeringsdiensten die worden overgedragen door de huurder aan de eigenaar, zoals gesteld in scenario 1. Middels natrekking ingevolge art. 5:20 BW zal de macht om als eigenaar over de lichamelijke zaak te beschikken reeds zijn overgegaan op de eigenaar op het moment dat de investeringsdienst is voltooid. De huurder zal hierdoor geen onbeperkt recht hebben over de investeringsdienst, aangezien dit recht toekomt aan de eigenaar van de onroerende zaak. De huurder verkrijgt slechts het gebruiksrecht van het resultaat van de dienst.¹⁶⁶

Een latere overdracht van de macht tussen de huurder en de eigenaar vindt, bijvoorbeeld op het moment van het opzeggen van de huurovereenkomst, voor het leveringsbegrip niet plaats, aangezien de eigenaar van de onroerende zaak deze macht reeds bezit. Indien de eigenaar een vergoeding verstrekt aan de huurder voor de afgenomen investeringsdienst, kan worden geconcludeerd dat de prestatie van de huurder jegens de eigenaar geen levering van een lichamelijke zaak betreft. Hier is enkel sprake van de afstand van het gebruiksrecht, dat kwalificeert als een dienstverrichting voor btw-doeleinden. De toepassing van art. 188 Btw-richtlijn lijkt in dit verband niet mogelijk.

Ook in het tweede scenario betreft het uitsluitend de overdracht van een gebruiksrecht. Zowel de huurder als de opvolgende huurder verwerven geen feitelijke beschikkingsmacht over de lichamelijke zaak. Aangezien deze beschikkingsmacht ontbreekt, kan art. 188 Btw-richtlijn in dit scenario niet worden toegepast.

Het standpunt kan worden ingenomen dat de investeringsdienst door deze dienstverrichting – ervan uitgaande dat deze btw-belast plaatsvindt¹⁶⁷ – volledig wordt gebruikt voor belastbare handelingen. In dat geval vindt er ingevolge art. 185 jo. art. 187 Btw-richtlijn een wijziging in de elementen plaats die aanleiding geeft tot herziening. Tussen de ingekochte investeringsdienst en de uitgaande belaste dienstverrichting, in de vorm van de overdracht van het gebruiksrecht tegen vergoeding, bestaat immers een nauw en rechtstreeks verband. Hoewel art. 187 lid 2, tweede alinea Btw-richtlijn naar de letter een herziening mogelijk maakt in het jaar van overdracht, lijkt dit niet toereikend. Immers, na het jaar van overdracht is er opnieuw definitief niet-gebruik te onderkennen. Om voor de latere jaren het standpunt in

166 Volledigheidshalve verdient het opmerking dat het gebruiksrecht van de investeringsdienst geen zakelijk recht op de onroerende zaak betreft. Zakelijke rechten houden de rechten in die zijn geregeld bij het Burgerlijk wetboek, zoals erfpacht, opstal en vruchtgebruik. Het gebruiksrecht dat in onderhavig geval aan de orde is betreft een persoonlijk recht, vergelijkbaar met een huurrecht. Derhalve kan niet middels de fictie van art. 3 lid 2 Wet OB de overdracht van het gebruiksrecht van de investeringsdienst als levering kwalificeren.

167 Indien de huurder een vergoeding bedingt van de verhuurder, kan worden betoogd dat deze prestatie de btw-behandeling van de verhuur volgt, conform de zaak *Lubbock Fine & Co*. Voor de overdracht tussen de huurder en de opvolgende huurder zie ik daarentegen geen ruimte voor deze een dergelijk betoog, gelet op de zaak *Cantor Fitzgerald International*. Zie respectievelijk HvJ EG 15 december 1993, C-63/92, ECLI:EU:C:1993:929 (*Lubbock Fine & Co*), r.o. 9 en HvJ EG 9 oktober 2001, C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (*Cantor Fitzgerald International*), r.o. 23.

te nemen dat het gebruik kan worden gebaseerd op basis van de overdracht in een voorgaand jaar, is naar de letter van art. 187 Btw-richtlijn niet mogelijk, en maakt bovendien art. 188 Btw-richtlijn tot een dode letter. Evenmin is het bevredigend om te stellen dat in deze periode geen herziening hoeft plaats te vinden, aangezien het aftrekrecht dat gold in het jaar van ingebruikneming dan leidend zou zijn voor de gehele herzieningsperiode. Derhalve is deze visie niet toepasbaar op de overdracht van het gebruiksrecht tegen vergoeding.

Wat voor gevolgen het niet-gebruik na de overdrachtshandeling heeft voor de herziening, blijkt niet uit de jurisprudentie. Daarin wordt enkel gesproken over niet-gebruik en de mogelijkheid tot herziening wanneer het daadwerkelijk gebruik nog niet is aangevangen, of over de mogelijkheid tot herziening wanneer er tijdelijk – dus niet definitief – geen gebruik is toe te rekenen aan het investeringsgoed. Geenszins is het scenario behandeld waarin het gebruik van het investeringsgoed *na* het eerste feitelijke gebruik definitief is komen te vervallen, zonder een mogelijke toepassing van art. 188 Btw-richtlijn. Het lijkt erop dat de Raad bij de invoering van art. 190 Btw-richtlijn niet de gevolgen heeft ingezien voor art. 188 Btw-richtlijn, indien de dienst binnen de herzieningsperiode wordt overgedragen zonder dat sprake is van een levering. In paragraaf 6.7.2 zal nader worden ingegaan op deze conclusie, op basis van de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel.

5.8 Conclusie

In dit hoofdstuk is de wetswijziging onderworpen aan een toetsing aan het positieve Unierecht. Daarbij is vastgesteld dat de huidige afbakening van het begrip ‘investeringsdienst’ niet strookt met het Unierecht. Het hanteren van subjectieve criteria, zoals het ‘duurzaam karakter’ en het ‘meerjarig dienen’, leidt tot een te ruime interpretatie van het begrip. Voorts beperkt de wetgever de definitie van ‘investeringsdienst’ tot diensten betreffende onroerende zaken, hetgeen niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn.

Daarnaast worden in dit hoofdstuk de praktische implicaties van de herziening van investeringsdiensten uiteengezet. In de parlementaire toelichting heeft de Staatssecretaris hierover enkele standpunten ingenomen. Zo stelt hij dat de aard van de contractuele vormgeving bepalend is voor de omvang en kwalificatie van de investeringsdienst, dat leegstand geen invloed heeft op de herziening, en dat sprake is van ingebruikneming indien het gebruik duurzaam en overeenkomstig de bestemming plaatsvindt. Deze opvattingen acht ik niet verenigbaar met het positieve Unierecht. Voorts acht ik het in strijd met de zaak Drebers dat de wetgever de herzieningsperiode van tien jaar niet toepast op investeringsdiensten die vergelijkbaar zijn met onroerende zaken.

HOOFDSTUK 6

Toetsing aan het wenselijke recht

6.1 Inleiding

De centrale probleemstelling van dit onderzoek betreft of de wetswijziging zich conformeert aan het Unierecht en of de wetswijziging wenselijk is in het licht van de wezenlijke kenmerken van de btw. De beantwoording van deze probleemstelling is derhalve tweeledig: een toetsing aan zowel het positieve Unierecht als het wenselijke recht. In dit hoofdstuk staat de toetsing aan het wenselijke recht centraal.

In dit hoofdstuk analyseer ik art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB in het licht van de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel. Ik ga allereerst in op de wenselijkheid van de definiëring van deze investeringsdiensten. In het verlengde hiervan onderzoek ik in dit hoofdstuk of de herzieningsregeling in lijn is met het wenselijke recht. Het onderzoek richt zich daarbij op de discrepanties met het positieve recht, zoals uiteengezet in hoofdstuk 5.

6.2 Doel en strekking van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB

De doelstelling van de herzieningsregeling voor investeringsgoederen is gericht op het vergroten van de precisie van de aftrek, teneinde de economische neutraliteit te waarborgen.¹ Om deze doelstelling optimaal te waarborgen, zou de herziening van investeringsgoederen eveneens van toepassing moeten zijn op diensten die vergelijkbare kenmerken vertonen met investeringsgoederen. Immers, door meerjarige herziening van diensten met een investeringskarakter zal de precisie van de aftrek worden vergroot. Wanneer geen herziening zou plaatsvinden na het eerste gebruik van de investeringsdiensten, zou bij de ondernemers omzetbelasting kunnen drukken terwijl goederen en diensten in ruimere mate langdurig worden gebruikt voor aftrekgerechtigde handelingen dan aanvankelijk was aangenomen, of niet drukken terwijl de goederen of diensten minder voor aftrekgerechtigde handelingen worden

¹ Zie o.a. HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*), r.o. 55 en HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11, ECLI:EU:C:2012:644 (*TETS Haskovo*), r.o. 31.

gebruikt. In dit kader is de implementatie van art. 190 Btw-richtlijn in de nationale wetgeving wenselijk vanuit het economische neutraliteitsbeginsel.²

Verder is vanuit het juridische neutraliteitsbeginsel een onderscheid tussen investeringsgoederen en -diensten onwenselijk. Indien een renovatiedienst langdurig binnen de onderneming wordt gebruikt en een zodanige waarde vertegenwoordigt, dan vertoont deze dienst kenmerken die vergelijkbaar zijn met die van een investeringsgoed.³ Het uitsluiten van dergelijke diensten van de herzieningsregeling leidt tot een inconsistentie in de behandeling van soortgelijke goederen en diensten. Dit leidt tot verstoring van de mededinging en mogelijk tot gestuurd gedrag in investeringskeuzes. Tegen deze achtergrond acht ik het wenselijk dat de nationale wetgever art. 190 Btw-richtlijn implementeert in de nationale wetgeving.

Hoewel het neutraliteitsbeginsel pleit voor een volledige implementatie van art. 190 Btw-richtlijn in de nationale wetgeving, is de strekking van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB in vergelijking met art. 190 Btw-richtlijn ten dele toereikend. De doelstelling van de Nederlandse wetgever om een gelijk spelveld te creëren tussen ondernemers met onroerende zaken, is op zichzelf terecht. Echter, de afbakening tot ondernemers *met onroerende zaken* leidt tot een striktere toepassing dan art. 190 Btw-richtlijn beoogt. Deze problematiek zal in de volgende paragraaf nader worden geanalyseerd.

6.3 Afbakening van de investeringsdienst

6.3.1 Verantwoording: het positieve recht

Het begrip 'investeringsdienst' vat de Staatssecretaris, binnen het kader van diensten verricht aan onroerende zaken, breed op.⁴ Op basis van de huidige nationale wettekst is daar ruimte voor. Alle fysieke diensten die de onroerende zaak meerjarig dienen, zullen kwalificeren als investeringsdiensten. Hierbij behoeft de dienst niet duurzaam te worden gebruikt binnen de bedrijfsvoering. Verder zullen diensten waar de ondernemer normaliter niet op afschrijft onder het begrip 'investeringsdiensten' worden gevat. Zoals reeds uiteengezet in paragraaf 5.3, staat deze invulling op gespannen voet met de zaken VNO en Centralan. In de volgende paragraaf zet ik de invulling van de 'investeringsdienst' af tegen de huidige invulling van het 'investeringsgoed'.

2 Al is het onduidelijk waarom de Raad kiest voor een kan-bepaling. Deze onduidelijkheid wordt gevoed door de totstandkoming van art. 190 Btw-richtlijn. De Raad heeft met de inwerkingtreding van art. 190 Btw-richtlijn beoogd te verduidelijken dat de diensten onder het begrip 'investeringsgoederen' vallen. Hieruit leid ik af dat bij de totstandkoming van de herzieningsregeling de Raad al beoogde diensten onder het begrip 'investeringsgoed' te vatten. Daartegenover brengt de invoering van een kan-bepaling voor de herziening van diensten juist met zich mee dat de reikwijdte van art. 187 Btw-richtlijn wordt ingeperkt. Immers, vóór de invoering van de kan-bepaling kon blijkbaar al worden herzien op diensten, terwijl dat nu enkel kan indien de lidstaat de kan-bepaling implementeert. In het licht van het neutraliteitsbeginsel en de ratio van de herzieningsbepaling had ik het wenselijker geacht dat de Raad de verduidelijking opnam in art. 187 Btw-richtlijn, dan wel in art. 190 Btw-richtlijn.

3 Naar analogie HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 72.

4 *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 201.

Daarna onderzoek ik of de toepassing van het afschrijvingscriterium leidt tot een wenselijkere uitkomst.

6.3.2 *Spanningsveld tussen investeringsgoederen en -diensten*

In paragrafen 5.2 t/m 5.4 wordt de discrepantie tussen de behandeling van investeringsgoederen en investeringsdiensten zichtbaar. Ten eerste geldt voor diensten aan onroerende zaken een drempel van 30.000 euro, terwijl voor vergelijkbare investeringsgoederen een dergelijke drempel ontbreekt. Ten tweede kennen investeringsdiensten standaard enkel een herzieningsperiode van vijf jaar, terwijl voor investeringsgoederen een herzieningsperiode van vijf of tien jaar geldt. Ten derde dienen goederen die opgaan in de dienstverrichting hun zelfstandigheid te verliezen om te kwalificeren als investeringsdienst, terwijl investeringsgoederen juist als zelfstandige goederen moeten kwalificeren.

Deze discrepanties komen duidelijk naar voren wanneer installatiegoederen afzonderlijk van de dienstverrichting in beschouwing worden genomen. Indien deze goederen afzonderlijk worden beschouwd, kwalificeren zij als onroerende investeringsgoederen in de zin van art. 13 lid 1 onderdeel a Uitv. Besch. OB waardoor een herzieningsperiode van tien jaar van toepassing is. Worden zij daarentegen aangemerkt als onderdeel van een investeringsdienst, dan geldt slechts een herzieningsperiode van vijf jaar. Gelet op de zaak Drebers geldt dat op basis van het juridische neutraliteitsbeginsel voor deze installatiegoederen eveneens de verlengde herzieningsperiode van tien jaar zal moeten gelden.⁵ Vanuit het beginsel van economische neutraliteit is het immers wenselijk om het goed gedurende de volledige economische levensduur te volgen, teneinde het gebruik zo nauwkeurig mogelijk in verhouding tot de aftrek vast te stellen.

Ten tweede leidt de toepassing van het drempelbedrag tot een ongelijke behandeling. Installatiegoederen die afzonderlijk kwalificeren als investeringsgoed vallen niet onder een drempel, terwijl dezelfde goederen, indien zij opgaan in een dienst, wél aan de grens van 30.000 euro moeten voldoen. Het drempelbedrag voor diensten betreft dus een aanvullende, striktere eis ten opzichte van soortgelijke goederen. Vanuit het juridische neutraliteitsbeginsel acht ik dit onwenselijk. Immers, vanuit dit neutraliteitsbeginsel mag de kwalificatie als dienst of goed geen verschil maken voor de kwalificatie als investeringsgoed onder de herzieningsregels.

Ten slotte ontstaat een leemte wanneer installatiegoederen niet als zelfstandige goederen worden aangemerkt. De aanvullende eis van de Staatssecretaris dat goederen zelfstandig moeten kwalificeren, sluit in de praktijk veel installatiegoederen uit, aangezien deze doorgaans een integrerend onderdeel van het onroerend goed vormen. Daartegenover staat dat dezelfde goederen, indien zij opgaan in een dienstverrichting, juist als investeringsdienst worden aangemerkt. Deze discrepantie is in strijd

⁵ Dit is daarentegen niet uitgewerkt in de nationale wetgeving, wat niet strookt met het rechtszekerheidsbeginsel. Zie paragraaf 6.6.

met het juridische neutraliteitsbeginsel, omdat vergelijkbare economische prestaties verschillend worden behandeld. Ook vanuit het economische neutraliteitsbeginsel is deze uitsluiting onwenselijk; of het installatiegoed al dan niet zelfstandig is doet mijns inziens niet af aan het duurzame gebruik van het goed. Ook een onzelfstandig goed zal meerjarig gebruikt kunnen worden binnen de bedrijfsvoering. Derhalve zal het wenselijk zijn als het Besluit aftrek van omzetbelasting hierop wordt aangepast.

De huidige discrepantie tussen investeringsdiensten en investeringsgoederen leidt naar mijn mening tot onwenselijke uitkomsten. In de volgende paragraaf bespreek ik of het afschrijvingscriterium deze discrepantie kan verkleinen.

6.3.3 Afschrijvingscriterium

De Staatssecretaris kiest er vanuit doelmatigheidsoverwegingen bewust voor om niet aan te sluiten bij het afschrijvingscriterium. In de nota naar aanleiding van het verslag stelt hij dat aansluiting bij dit criterium tot praktische complicaties leidt, met name omdat de fiscale kwalificatie voor de directe belastingen door de betrokken ondernemer doorgaans pas op een later moment wordt vastgesteld.⁶ Dit heeft tot gevolg dat de definitieve btw-kwalificatie pas kan plaatsvinden nadat de winstbelasting-aangifte is ingediend. Hoewel deze eenvoudsoverweging begrijpelijk is, aangezien de afschrijvingsregels in de directe belastingen niet wettelijk zijn omljnd waardoor een eenduidige kwalificatie voor de desbetreffende ondernemer lastig te maken is, is de motivering van de Staatssecretaris op dit punt niet overtuigend. Immers, het Hof van Justitie stelt in de zaak VNO voor de toepassing van het afschrijvingscriterium expliciet (onderstreping van mijn hand): “*waar men normaliter op zou afschrijven*”.⁷ Het Hof van Justitie stelt in dit kader dat de toegepaste boekhoudings- en afschrijvingsmethoden van de desbetreffende onderneming geen beslissend criterium mag zijn, teneinde de gelijkheid van fiscale behandeling van ondernemingen te waarborgen.⁸ Het afschrijvingscriterium moet aldus een genormaliseerd criterium vormen dat uniform toepasbaar is voor alle ondernemingen, ongeacht de grootte of de rechtsvorm. De doorslaggevende criteria zijn immers het duurzame gebruik van het goed binnen de onderneming en de waarde ervan.⁹ Dat de afschrijvingsmethodiek in de directe belastingen voor de desbetreffende ondernemer afwijkt van de kwalificatie in de omzetbelasting, hoeft geen gevolgen te hebben voor de kwalificatie als investeringsdienst.

Het aansluiten bij een uniform toepasbaar afschrijvingscriterium is mijns inziens wenselijk. Het Hof van Justitie heeft het afschrijvingscriterium in de zaak VNO immers geïntroduceerd om de doorslaggevende subjectieve criteria ‘duurzaam gebruik’

6 *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 26 (Nota naar aanleiding van het verslag), p. 100 en 101.

7 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 12.

8 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 14.

9 HvJ EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (VNO), r.o. 15. Van der Wulp en Berkhuizen menen dan ook dat het afschrijvingscriterium slechts een bewijsregel betreft voor de criteria van het duurzame gebruik en de waarde. Zie Van der Wulp 2014 en Berkhuizen 2019.

en 'waarde' een meer objectieve toetsing te geven.¹⁰ Juist vanuit doelmatigheids-overwegingen verdient aansluiting bij dit criterium de voorkeur, aangezien dit bijdraagt aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Toepassing van het afschrijvingscriterium kan bovendien het spanningsveld rond het drempelbedrag wegnemen.¹¹ Binnen dit criterium wordt de herziening beperkt tot diensten die duurzaam worden gebruikt binnen de bedrijfsvoering en een wezenlijke verandering aanbrengen aan de onroerende zaak.¹² Het fungeert daarmee als een kwalitatief criterium, waarbij kleine aanpassingen aan onroerende zaken buiten het bereik van de herzieningsregeling blijven. De invoering van een kwantitatieve drempel wordt daarmee overbodig; het afschrijvingscriterium impliceert de materiele drempel.

Om art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB meer in lijn te brengen met het neutraliteitsbeginsel onderzoek ik in dit kader of er aangesloten kan worden bij het afschrijvingscriterium. Ik onderzoek de volgende mogelijkheden:

- I. aansluiten bij de fiscale afschrijvingsleer van de directe belastingen; of
- II. aansluiten bij de commerciële afschrijvingsleer.

I. Aansluiten bij de fiscale afschrijvingsleer van de directe belastingen

Een eerste benadering is om voor de uitleg van het begrip 'investeringsdienst' aan te sluiten bij de afschrijvingsleer zoals die geldt in de directe belastingen. In paragraaf 5.3.4 zet ik uiteen dat het fiscale afschrijvingsstelsel een onderscheid maakt tussen onderhouds- (kosten die dienen om een goed in stand te houden) en verbeteringswerkzaamheden (kosten die leiden tot een wezenlijke wijziging of waardevermeerdering). Alleen in het laatste geval is activering en afschrijving toegestaan.

Deze lijn kan ook bij de toepassing van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB richtinggevend zijn. Indien een dienst leidt tot een wezenlijke wijziging van een onroerende zaak – bijvoorbeeld door vergroting, vernieuwing of herinrichting – dan kan er sprake zijn van een investeringsdienst. Het begrip 'wezenlijk' zal daarbij invulling behoeven, maar dat hoeft de praktische toepassing niet te beletten. Ter bevordering van de rechtszekerheid zou in een besluit verduidelijkt kunnen worden wanneer een wijziging als 'wezenlijk' kwalificeert. Dit kan bijvoorbeeld door te verwijzen naar gangbare bouwkundige criteria.¹³

II. Aansluiten bij de commerciële afschrijvingsleer

Een alternatieve benadering betreft de ontlening van het afschrijvingscriterium aan de commerciële afschrijvingsregels. Het Hof van Justitie sluit een dergelijk afschrijvingscriterium in de zaak VNO niet uit.¹⁴ Volgens de internationale accountingstandaarden kan de ondernemer verbouwingskosten activeren indien de verbouwing

¹⁰ Zie Van der Wulp 2014 en Berkhuizen 2019.

¹¹ Zie voor dit spanningsveld paragraaf 5.4.2 en 6.3.2.

¹² Zie paragraaf 5.3.4.

¹³ Zie naar analogie HR 4 november 2022, nr. 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577, r.o. 6.4.1.

¹⁴ Zie paragraaf 5.3.4.

leidt tot een toekomstig economisch voordeel waarvan de ondernemer de waarde betrouwbaar kan vaststellen.¹⁵ Onderhoudskosten brengt de ondernemer daarentegen direct ten laste van het resultaat, omdat zij geen duurzaam economisch voordeel opleveren.

Deze benadering sluit nauw aan bij de doelstelling van art. 190 Btw-richtlijn. Het herzieningsmechanisme richt zich immers op investeringen die de ondernemer duurzaam binnen de onderneming gebruikt.¹⁶ Vanuit dit perspectief ligt het in de rede dat uitsluitend diensten die een duurzaam toekomstig economisch voordeel genereren, en aldus in commerciële zin voor activering en afschrijving in aanmerking komen, als investeringsdiensten kwalificeren.

Een bijkomend voordeel van deze benadering betreft de bijdrage aan een meer geharmoniseerde uitleg van het begrip ‘investeringsgoed’ binnen de Europese btw-wetgeving.¹⁷ De commerciële verslaggevingsregels, zoals neergelegd in de IFRS, zijn immers geharmoniseerde regels op supranationaal niveau. Daarentegen verschilt de afschrijvingsleer van de directe belastingen per lidstaat. Voor een uniforme toepassing van het begrip ‘investeringsgoed’ binnen het Unierecht kan aansluiting bij de commerciële afschrijvingsleer derhalve wenselijker zijn.

Toch acht ik deze benadering vanuit doelmatigheidsoverwegingen niet wenselijk. De toepassing van het commerciële afschrijvingsbegrip vergt specifieke kennis van de commerciële verslaggevingsregels, die wezenlijk kunnen verschillen van de fiscale afschrijvingsregels. Ondanks het geharmoniseerde karakter van de IFRS, acht ik het onwenselijk dat ondernemers zich voor de btw-kwalificatie zouden moeten baseren op verslaggevingsnormen die niet zijn verankerd in de fiscale regelgeving. Dit ondermijnt mijns inziens de eenvoud en uitvoerbaarheid van de regeling.

Om die reden geef ik de voorkeur aan de aansluiting bij het fiscale afschrijvingscriterium. Deze benadering is beter verankerd in de fiscale rechtspraak, sluit aan bij bestaande wet- en regelgeving en draagt bij aan de eenvoud van de regelgeving. In dit kader bespreek ik in hoofdstuk 7 mijn voorstel voor de definiëring van de investeringsdienst in art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB.

15 IFRS Foundation, IAS 16, paragraaf 16.7.

16 Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, overweging 5 in de considerans.

17 Hiervoor is het noodzakelijk dat andere lidstaten ook aansluiten bij dit afschrijvingscriterium. Het gaat echter de reikwijdte van dit onderzoek te buiten dit te onderzoeken.

6.4 Omvang van de investeringsdienst

6.4.1 Eenheid van prestatie

6.4.1.1 De (on)wenselijkheid van contractuele bepalingen

Zoals uiteengezet in paragraaf 5.4.1, vereist een tekstuele uitleg van de Btw-richtlijn dat de ondernemer voor het recht op aftrek aansluit bij de ingekochte prestatie. In paragraaf 5.4.3 zijn kanttekeningen geplaatst bij de toepassing van het leerstuk eenheid van prestatie zoals de Staatssecretaris dit invult. De Staatssecretaris gaat ten onrechte uit van de contractuele bepalingen. Veeleer blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie dat de intellectuele aanwijzingen van belang zijn.

Het is begrijpelijk dat de Staatssecretaris wil aansluiten bij de contractuele bepalingen. Immers, vanuit eenvoudsoverwegingen en het rechtszekerheidsbeginsel is dit een gewenst aanknopingspunt. Ook het Hof van Justitie sluit voor de vaststelling van de afnemer en de prestatieverrichter in beginsel aan bij de contractuele bepalingen.¹⁸ Op basis van het positieve recht acht ik het daarentegen onjuist om deze lijn door te trekken naar het leerstuk eenheid van prestatie.¹⁹ Ook vanuit het juridische neutraliteitsbeginsel acht ik het onwenselijk. Uit vaste rechtspraak blijkt immers dat voor het leerstuk eenheid van prestatie de ervaring van de modale consument centraal staat.²⁰ Deze ervaring zal niet afleidbaar zijn uit een contractuele bepaling. Hoewel het leerstuk eenheid van prestatie door deze subjectieve toets een moeilijker toepasbaar leerstuk vormt, omdat het aansluit bij de subjectiviteit van de ervaring, is het doel van dit leerstuk erin gelegen dat goederen en diensten die soortgelijk aan elkaar zijn, niet verschillend worden behandeld.²¹ Mijns inziens moet vanuit de economische realiteit worden bepaald of goederen en diensten soortgelijk aan elkaar zijn, en niet vanuit de contractuele realiteit. Van Hilten stelt dat door het aansluiten bij de modale consument het Hof van Justitie een gesubjectiveerd objectief criterium biedt.²² Die objectieve beoordeling zal dus primair in de economische kenmerken en het doel van de prestatie moeten liggen, en aldus in de aanwijzingen van intellectuele aard. Het hanteren van contractuele bepalingen als leidend criterium vanuit doelmatigheidsoverwegingen beschouw ik als disproportioneel.

Zoals uiteengezet in paragraaf 5.4.3 hoeft de prestatieverrichter niet te toetsen of de verrichte diensten als één prestatie moeten worden aangemerkt, nu de btw-rechtelijke uitwerking voor deze handelingen niet verschilt; het betreft immers diensten aan

¹⁸ Zie o.a. HvJ EU 20 juni 2013, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*) en HvJ EU 28 februari 2023, C-695/20 (*Fenix International*).

¹⁹ Zie HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (*Part Service*). Zie paragraaf 5.4.3.

²⁰ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*), r.o. 29.

²¹ Mijns inziens tracht het Hof van Justitie middels de materiële aanwijzingen meer richtsnoeren te geven voor de subjectieve toetsing aan het leerstuk eenheid van prestatie. Deze aanwijzingen zijn echter noch doorslaggevend, noch noodzakelijk.

²² Van Hilten 1999.

onroerende zaken waarop in beginsel hetzelfde btw-tarief van toepassing is.²³ Voor de afnemer ligt dit anders; de btw-gevolgen kunnen wel variëren, in het kader van de herzieningsregeling. Het lijkt daarom wenselijk dat op het niveau van de afnemer het leerstuk eenheid van prestatie opnieuw kan worden toegepast. Het Hof van Justitie heeft zich hierover weliswaar niet expliciet uitgelaten, maar heeft een dergelijke toepassing evenmin uitgesloten. In het vervolg onderzoek ik op welke wijze dit leerstuk, in het licht van het neutraliteitsbeginsel, op de positie van de afnemer kan worden betrokken.

Voor de afnemer ligt het centrale beoordelingspunt in de vraag of er intellectuele aanwijzingen bestaan om de afgenomen elementen als één ondeelbare prestatie aan te merken. Hierbij moet worden onderzocht of de verschillende handelingen één economisch doel dienen, dan wel of zij afzonderlijk kunnen bestaan.²⁴

Ik acht het van bijzonder belang dat bij de toepassing van het leerstuk aansluiting wordt gezocht bij de bestemming van de dienst, waarbij bepalend is of de dienst fysiek is verricht ten behoeve van één of meer onroerende zaken.²⁵ Vanuit dit perspectief kan worden betoogd dat een algehele verbouwingsdienst, verricht op grond van één overeenkomst maar met betrekking tot meerdere zelfstandige objecten (zoals onroerende zaken gesplitst in appartementsrechten), bij toetsing op object-niveau verschillende economische doelen dient. Immers, elke handeling strekt tot verbetering van het afzonderlijke object. Dat op het niveau van de dienstverrichter de doelen gelijklopend zijn, namelijk het verbeteren of onderhouden van het afzonderlijke object, doet daaraan niet af.

Met betrekking tot de tweede intellectuele aanwijzing geldt dat uit de bundel aan elementen niet per definitie volgt dat sprake is van één prestatie. Indien de verbouwing aan een specifiek appartement niet mogelijk zou zijn, betekent dit in de regel niet dat de overige werkzaamheden niet kunnen worden uitgevoerd. Dit bevestigt de conclusie dat de diensten economisch zelfstandig zijn te duiden. Dit houdt dus in dat een dienst die op basis van één overeenkomst wordt verricht aan meerdere objecten (bijvoorbeeld appartementen), kan worden toegerekend aan elk afzonderlijk object.²⁶

Een nuance zal moeten gelden voor diensten verricht aan de buitenzijde van het complex en diensten verricht aan de algemene ruimte. Deze komen ten goede aan

23 Er is in dezen geen risico op aantasting van de functionaliteit van het btw-stelsel, omdat al deze elementen hetzelfde zullen worden belast. Zie in die zin HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP), r.o. 29.

24 Zie voor een nadere uiteenzetting paragraaf 4.3.2.6.

25 Daarbij doet overweging 36 van het Hof van Justitie in de zaak Blackrock Investment hieraan niet af. In rechtsoverweging 36 van onderhavig arrest mogen voor één enkele prestatie niet meerdere gebruiken worden onderscheiden voor de bepaling van het tarief. Dit zou evenzo kunnen worden gesteld voor de herzieningsregeling. Ik ga er hier echter vanuit dat er sprake is van één prestatie waar één gebruik aan is toe te rekenen. Zie HvJ EU 2 juli 2020, C-231/19, ECLI:EU:C:2020:513 (Blackrock Investment), r.o. 36.

26 Ik verwijs hiervoor terug naar paragraaf 5.4.3.

het gehele complex en dienen daarom aan alle onroerende zaken binnen dat complex te worden toegerekend. In het licht van de economische realiteit is het naar mijn mening wenselijk om deze diensten mee te nemen in de beoordeling van het gebruik van het gehele gebouw.

Indien wordt uitgegaan van het afschrijvingscriterium bij de invulling van de investeringsdienst, zoals uiteengezet in paragraaf 6.3.3, zal middels het leerstuk eenheid van prestatie onderhoudsdiensten alsnog als een investeringsdienst kunnen kwalificeren. Dit is het geval indien de onderhoudsdienst opgaat in de verbeteringsdienst. In dit kader wordt in de inkomstenbelasting een strikt onderscheid gemaakt tussen onderhouds- en verbeteringsdiensten.²⁷ Het leerstuk eenheid van prestatie verzet zich er echter niet tegen dat een onderhoudsdienst de kwalificatie van de verbeteringsdienst volgt. Indien de interpretator de verbouwingsdienst als hoofdelement aanmerkt en de onderhoudsdiensten als ondergeschikt element hierin opgaan, is op basis van het leerstuk eenheid van prestatie gerechtvaardigd dat deze diensten als één investeringsdienst worden aangemerkt. Het omgekeerde geldt eveneens. Indien de onderhoudsdienst als hoofdelement prevaleert en de verbeteringscomponent ondergeschikt is, dan is het mijns inziens onverenigbaar met het neutraliteitsbeginsel en het karakter van de herzieningsregeling om deze samengestelde prestatie aan te merken als investeringsdienst.

Vanuit het doel van zowel de aftrekregeling als de herzieningsregeling is een unit-benadering voor de vaststelling van de investeringsdienst te verkiezen. Deze benadering voorkomt btw-cumulatie, aangezien de aftrek het meest nauwkeurig wordt vastgesteld, teneinde de economische neutraliteit te waarborgen. Ook het doel van de wetswijziging wordt gewaarborgd, aangezien de nauwkeurigheid van de btw-aftrek op investeringsdiensten wordt vergroot door middel van het aansluiten bij het meerjarig gebruik van de dienst, om een gelijk speelveld te creëren voor ondernemers. Het aansluiten bij de contractuele werkelijkheid ondermijnt daarentegen dit doel. Door het bundelen van investeringsdiensten aan verschillende onroerende zaken tot één investeringsdienst is het vaststellen van het eerste feitelijke gebruik lastig, en blijkt een verdeelsleutel op basis van het werkelijk gebruik nagenoeg onmogelijk.²⁸ Deze doelmatigheidsoverweging is derhalve niet proportioneel ten opzichte van de rechtvaardiging van het aftrek- en herzieningsstelsel.

Ik meen in dat kader niet, zoals de Staatssecretaris stelt in de Eindejaarsregeling, dat de systematiek van de wet- en regelgeving zich tegen deze unit-benadering verzet. Gelet op de toetsing van het leerstuk eenheid van prestatie op het niveau van de afnemer voorzie ik hier zelfs ruimte voor, voor zover het economisch doel kan worden toegerekend aan iedere afzonderlijke onroerende zaak. Een aanpassing van de wettekst acht ik niet nodig, aangezien op basis van de huidige wettekst en de geldende leer het voorgaande onverkort kan gelden.

²⁷ Berkhout 2013a, p. 383.

²⁸ Zie paragraaf 5.5.

6.4.1.2 Het gevolg: misbruik van recht

Zoals uiteengezet in de voorgaande paragraaf, sluit de Staatssecretaris voor de vaststelling van de omvang van de investeringsdienst aan bij de contractuele bepalingen. Daarnaast beroept hij zich op het leerstuk misbruik van recht, indien ondernemers door middel van een kunstmatige opsplitsing van facturen trachten onder het drempelbedrag van 30.000 euro te blijven.²⁹

Los van de vraag of de contractuele benadering de juiste is, hetgeen ik betwist, zet ik mijn twijfels bij het gevolg hiervan, namelijk het beroepen op misbruik van recht.³⁰ Het feit dat de Staatssecretaris zich genoodzaakt voelt om het leerstuk misbruik van recht in te roepen, vloeit mijns inziens rechtstreeks voort uit de keuze om de contractuele bepalingen leidend te maken. Het aansluiten bij de contractuele bepalingen in combinatie met het drempelbedrag zal tot gevolg hebben dat ondernemers kunstmatige constructies opzetten. De oorzaak van dit spanningsveld betreft dan ook de introductie van het kwantitatieve drempelbedrag.³¹ Daarbij lijkt het leerstuk misbruik van recht als vangnet te worden gehanteerd. Dit acht ik niet in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel.

In paragraaf 6.3.3 is uiteengezet dat het afschrijvingscriterium als vervanging kan dienen voor het kwantitatieve drempelbedrag. Het afschrijvingscriterium fungeert als een kwalitatief criterium, waarbij beperkte aanpassingen aan onroerende zaken buiten het toepassingsbereik van de herzieningsregeling vallen. Door aansluiting te zoeken bij het afschrijvingscriterium, zal tevens minder snel een beroep op misbruik van recht noodzakelijk zijn, omdat het opzetten van kunstmatige constructies bij een kwalitatief criterium niet mogelijk is.

6.4.2 *Alternatief: objectafbakening*

Zoals eerder opgemerkt, rijst de vraag of het leerstuk eenheid van prestatie passend is binnen het kader van de herzieningsregeling. Dit leerstuk is door het Hof van Justitie immers ontwikkeld vanuit het perspectief van de presterende ondernemer, met als doel de economische realiteit van de geleverde prestatie te duiden. Zoals uiteengezet in paragraaf 5.4.1 lijkt het leerstuk eenheid van prestatie ook voor het aftrekrecht en de herzieningsregeling richtinggevend. In de voorgaande paragraaf heb ik getracht dit leerstuk toe te passen vanuit het perspectief van de afnemer van de dienst. Het Hof van Justitie spreekt zich echter niet expliciet uit over de toepasbaarheid ervan voor de bepaling van het aftrekrecht aan de zijde van de afnemer.

29 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

30 Zoals reeds aangegeven in paragraaf 5.4.4 gaat het de reikwijdte van het onderzoek te buiten om het misbruik van recht-leerstuk nader te toetsen.

31 Zie ook Willemsen 2023, p. 443.

Willemsen plaatst in dit verband kritische kanttekeningen en stelt dat een alternatieve benadering van de objectafbakeningsleer passender is binnen het kader van het aftrekrecht.³² Willemsen betoogt namelijk dat het leerstuk eenheid van prestatie zich moeilijk laat toepassen indien geen sprake is van een discussie over de aan de *prestatie* te koppelen btw-behandeling.³³ In dergelijke gevallen ontbreekt een sturende btw-rechtelijke norm, waardoor de modale consument geen mogelijkheid heeft om zijn conclusie uit een norm af te leiden. Zoals uiteengezet in de vorige paragraaf doet zich dit ook voor bij verbouwingsdiensten. In beginsel vallen namelijk alle diensten op het moment van presteren onder dezelfde btw-rechtelijke norm: het verrichten van diensten aan onroerende zaken.

Ter onderbouwing van de toepassing van de objectafbakeningsleer stelt Willemsen dat het doel van het aftrekrecht wezenlijk verschilt van het doel dat ten grondslag ligt aan het leerstuk eenheid van prestatie.³⁴ Het doel van het aftrekrecht is een zo nauwkeurig mogelijke aftrek te bewerkstelligen teneinde de btw-druk voor de ondernemer te minimaliseren.³⁵ Dit vloeit voort uit het beginsel van de economische neutraliteit. Het leerstuk eenheid van prestatie beoogt daarentegen de prestatie te beoordelen aan de hand van de economische realiteit, in lijn met het beginsel van juridische neutraliteit.³⁶ Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederenleveringen of dienstverrichtingen, die aan dezelfde behoeften van de consument voldoen, en die dus met elkaar concurreren, btw-rechtelijk verschillend worden behandeld. Dit teleologische verschil verzet zich tegen het hanteren van het leerstuk eenheid van prestatie voor het onderscheiden van objecten in de aftrekregeling.

Bevestiging van deze onderbouwing vind ik in de zaak Drebers. Het Hof van Justitie stelt expliciet dat voor art. 190 Btw-richtlijn het beginsel van juridische neutraliteit zich ertegen verzet dat bepaalde afgenomen diensten voor btw-doeleinden anders worden behandeld dan ingekochte goederen die de ondernemer voor dezelfde economische activiteit zou verrichten.³⁷ Dit kan bij een eerste lezing als een paradoxale stelling worden beschouwd, omdat het beginsel van juridische neutraliteit juist ten grondslag ligt aan het leerstuk eenheid van prestatie.³⁸ Binnen de context van het aftrekrecht ondersteunt ditzelfde beginsel daarentegen de toepassing van de objectafbakeningsleer, doordat het beginsel verlangt dat goederen en diensten met gelijke economische kenmerken ook btw-rechtelijk gelijk worden behandeld. Bij een uitleg vanuit het juridische neutraliteitsbeginsel dienen de diensten te worden gelijkgesteld

32 Willemsen 2023, p. 443.

33 Willemsen 2023, p. 296.

34 Willemsen 2023, p. 443.

35 Zie met name HvJ EG 14 februari 1985, zaak nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*), r.o. 19 en HvJ EG 21 september 1988, zaak nr. 50/87 (*Commissie-Frankrijk*), r.o. 15 in samenhang met HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin kaupunki*), r.o. 25.

36 HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665 (*SKF*), r.o. 67.

37 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 71 en 72.

38 Zie paragraaf 6.4.1.1.

met goederen, voor zover zij dezelfde economische kenmerken hebben.³⁹ Dus voor zover er voor de goederen op basis van de objectafbakeningsleer het aftrekrecht moet worden bepaald, is dit ook mogelijk voor investeringsdiensten die, gelet op de economische kenmerken, vergelijkbaar zijn of zelfs functioneel identiek.

Deze benadering is ook verdedigbaar vanuit de strekking en totstandkoming van art. 190 Btw-richtlijn. De materiële reikwijdte van het begrip 'investeringsgoed' is immers met de invoering van art. 190 Btw-richtlijn niet uitgebreid.⁴⁰ Ook vóór de invoering konden bepaalde diensten al onder het begrip 'investeringsgoed' vallen. Anders dan Merkx en Ketner ben ik van mening dat deze benadering art. 190 Btw-richtlijn niet tot dode letter maakt.⁴¹ Naar mijn inzicht is art. 190 Btw-richtlijn noodzakelijk voor onlichamelijke zaken, zoals softwarediensten, waarbij het wenselijk zal zijn dat lidstaten aanvullende criteria kunnen stellen om de onlichamelijke zaak te kunnen vergelijken met een investeringsgoed. Bij verbouwingdiensten is er echter wél sprake van een concreet, fysiek resultaat, bijvoorbeeld in de vorm van een onroerend element als bedoeld in art. 13ter Btw-uitvoeringsverordening. In dat geval is een nadere kwalificatie op basis van art. 190 Btw-richtlijn minder noodzakelijk.

Het leerstuk eenheid van prestatie zal bovendien problemen opleveren, aangezien het mij voorkomt dat voorbereidende diensten, bijvoorbeeld architectendiensten, kunnen worden meegenomen in de onsplitsbare prestatie.⁴² Bekeken vanuit de definitie van de 'investeringsdienst' zijn dit daarentegen geen diensten die zijn verricht *aan* de onroerende zaak.⁴³ Ook bekeken vanuit de criteria van de VNO komt het mij voor dat deze diensten niet de kenmerken bevatten van een investeringsdienst. Bij een afzonderlijke beschouwing zullen deze diensten dus niet als investeringsdienst kwalificeren.

Het splitsen van de elementen op basis van het leerstuk eenheid van prestatie op het niveau van de prestatieverrichter kan daarentegen tot complicaties leiden, omdat deze diensten een dusdanig verband kunnen hebben met de verrichte verbouwingdiensten, dat het splitsen kunstmatig zou zijn. Bovendien delen de diensten dezelfde btw-rechtelijke kwalificatie: het blijven diensten *met betrekking tot* onroerende zaken. De objectafbakeningsleer kan mogelijk meer helderheid bieden. Deze leer sluit

39 Zie naar analogie HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 71 en 72.

40 Zie toelichting op het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, nr. COM(2005) 89 definitief, p. 8.

41 Ketner & Merkx 2013.

42 Ik doel in dit verband op diensten verricht door architecten ter voorbereiding van de verbouwingswerkzaamheden of het opstellen van een bouwkundig rapport door een bouwkundige. Ik merk daarbij op dat dit zich enkel voordoet indien deze diensten in samenhang met de onderhouds- en verbeteringsdiensten onder de contractuele bepalingen vallen.

43 Deze diensten kunnen *an sich* niet vallen onder de definitie van investeringsdienst. Primair omdat het geen fysieke wijziging aan het onroerend goed betreft. Secundair omdat het duurzame karakter ontbreekt.

aan bij de zelfstandigheid van de afzonderlijke elementen op objectniveau en stelt daarbij het resultaat van de dienst, zoals een fysieke wijziging van het object,⁴⁴ centraal.⁴⁵ Anders dan het leerstuk eenheid van prestatie, is de objectafbakeningsleer niet primair gericht op de prestatie vanuit het perspectief van de dienstverrichter, maar op de zelfstandige waardering van elk element voor de dienstverkrijger. Daarbij moet worden onderkend dat ook de objectafbakeningsleer is gebaseerd op btw-rechtelijke normen; het is echter niet zo dat deze normen samenvallen zoals die in het kader van het leerstuk eenheid van prestatie worden gehanteerd. Een voorbeeld is de reeds benoemde zaak VOF X. Bij de toetsing van het investeringsgoed wordt door A-G Kokott gekeken naar de aanpassing in de constructie.⁴⁶ A-G Kokott kijkt echter niet afzonderlijk naar de daartoe afgenomen prestaties.

De complexiteit kan ontstaan indien er binnen één verbeteringswerkzaamheid meerdere afzonderlijke investeringsgoederen zijn te onderkennen. Middels objectieve gegevens zal de ondernemer aannemelijk moeten maken welke kosten aan elk van de afzonderlijke investeringsgoederen zijn toe te rekenen. Hoewel dit extra administratieve lasten met zich meebrengt, vergroot deze opsplitsing in afzonderlijke investeringsgoederen wel de nauwkeurigheid van de aftrek. Daarbij moet worden opgemerkt dat de problematiek rond de eenheid van prestatie ter zake van diensten verricht aan meerdere onroerende zaken, en de moeilijkheid van de directe toerekening aan een uitgaande prestatie, hiermee niet meer ter sprake zal komen. Immers, het economische – subjectieve – doel staat niet meer centraal, maar het fysieke – objectieve – resultaat. Daardoor ontstaat een nauwkeuriger aftrekmechanisme, waarbij de afzonderlijke investeringsgoederen eenvoudiger kunnen worden toegerekend aan bestaande objecten. Het gebruik van deze bestaande objecten wordt daarmee bepalend voor de herziening van de afzonderlijke investeringsgoederen.

Een terechte kanttekening die Willemsen maakt, is dat de objectafbakeningsleer lastiger toepasbaar zal zijn bij onlichamelijke zaken.⁴⁷ Dit speelt met name bij bepalingen waarbij uitsluitend naar de verrichte handelingen wordt gekeken. Dit geldt echter niet voor de herzieningsregeling met betrekking tot investeringsdiensten. Voor de kwalificatie van dergelijke diensten moet namelijk worden gekeken naar de economische kenmerken van het resultaat van de dienst.⁴⁸ In dat opzicht is de toepassing van de objectafbakeningsleer mijns inziens mogelijk. Dit is bijvoorbeeld anders bij de vermogensetiketteringsleer. Art. 26 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn sluit namelijk uitsluitend aan bij goederen die tot het bedrijfsvermogen behoren.⁴⁹ De

44 Het probleem dat zich in dit verband kan voordoen is hoe men onderhoudsdiensten dient te kwalificeren. Zoals ik reeds betoogde kunnen deze onderhoudsdiensten überhaupt niet kwalificeren als investeringsdienst. Ik verwijs naar paragraaf 6.3.

45 Willemsen 2023, p. 376.

46 Conclusie A-G Kokott 1 maart 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:108 (VOF X), punt 59 t/m 63.

47 Willemsen 2023, p. 106.

48 HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 70.

49 Waarbij op de verworven diensten, voor zover nog niet verbruikt in de onderneming, op grond van art. 184 Btw-richtlijn moet worden herzien bij veranderend gebruik. Zie HvJ EG 15 mei 2001, C-322/99, ECLI:EU:C:2001:280 (*Fischer en Brandenstein*), r.o. 90.

verlengde herzieningsregels bieden daarentegen wél ruimte voor toepassing van de objectafbakeningsleer, omdat in art. 190 Btw-richtlijn diensten fictief worden gelijkgesteld met investeringsgoederen.

Mijns inziens bestaat er dus ruimte om de objectafbakeningsleer door te trekken naar investeringsdiensten. Wat de verdere uitwerking is van de objectafbakeningsleer binnen de herzieningsregeling voor diensten valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

6.5 Gebruik van de investeringsdienst

6.5.1 Eerste gebruik: feitelijk wenselijk?

Zoals gesteld in paragraaf 5.5.1, gaat de Staatssecretaris ten onrechte uit van het moment van eerste gebruik van de investeringsdienst als het moment waarop de ondernemer deze duurzaam gebruikt overeenkomstig de bestemming. De Staatssecretaris voegt hier de eerste ingebruikneming van het vrijstellingsbegrip en het gebruik in de herzieningsregeling samen.⁵⁰ In paragraaf 5.6 is betoogd dat het positieve recht zich daartegen verzet. Dit behoeft derhalve geen verdere toetsing aan het wenselijke recht.

Het eerste feitelijke gebruik voor de aftrek- en herzieningsregelingen onderwerp ik daarentegen wel aan toetsing aan het wenselijke recht. Zoals blijkt uit paragraaf 5.6 kiest de Hoge Raad voor een middenweg voor het bepalen van het eerste feitelijke gebruik. Het eerste feitelijke gebruik vangt aan op het moment dat de ingekochte prestatie feitelijk wordt gebruikt voor de uiteindelijke bestemming.⁵¹

Vanuit het doelmatigheidsbeginsel lijkt het voor het bepalen van het eerste feitelijke gebruik het meest eenvoudig om aan te sluiten bij het moment dat de verschuldigdheid ontstaat van de uitgaande prestatie. Dit betreft namelijk het moment dat de btw-kwalificatie van de verrichte handeling vaststaat. Er ontstaat hierdoor het meest directe verband tussen de btw-kwalificatie van de prestatie en de bepaling van het recht op aftrek. Hoewel deze benadering vanuit het oogpunt van rechtszekerheid en doelmatigheid aantrekkelijk lijkt, met name vanwege de objectiviteit, schuilt er ook een risico in. Het kan namelijk sturend gedrag in de hand werken. De ondernemer zou ingevolge art. 13 Wet OB het tijdstip van de verschuldigdheid kunnen beïnvloeden door het moment van facturering naar voren te halen.⁵² Het moment waarop de prestatie wordt verricht, valt immers niet per definitie samen met de verschuldigdheid van de btw. Dit acht ik onwenselijk vanuit het perspectief van economische realiteit.

50 Zie voor een nadere toelichting over deze discrepantie paragraaf 5.5.1.

51 HR 4 december 2009, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109, r.o. 3.4.4.

52 Het moment van het eerste feitelijke gebruik kan in beginsel niet op een later tijdstip worden vastgesteld, aangezien de uitzonderingsbepaling van art. 13 lid 1 onderdeel a Wet OB voorschrijft dat, indien de factuur niet tijdig wordt uitgereikt, wordt aangesloten bij het tijdstip waarop de dienst is verricht.

Daarnaast impliceert de aansluiting bij het moment van de verschuldigdheid een beperktere uitleg van het begrip 'gebruik'. Deze aansluiting richt zich immers op de btw-kwalificatie van de uitgaande prestatie, en niet op de bestemming van de ingekochte prestatie. Onder deze bestemming vallen mijns inziens ook niet-economische activiteiten. Een focus op het moment van de verschuldigdheid ziet daarentegen enkel op prestaties voor de btw. Dit betekent dat het gebruik voor niet-economische doeleinden niet wordt aangemerkt als een eerste gebruik voor de herzieningsregeling. Dit kan als problematisch worden beschouwd vanuit het perspectief van economische realiteit, aangezien de ondernemer ook in dat geval de ingekochte prestatie feitelijk gebruikt.

In dit verband acht ik de benadering van de Hoge Raad het meest wenselijk. Door aan te sluiten bij het eerste feitelijke gebruiksmoment waarbij de uiteindelijke bestemming van de ingekochte prestatie objectief vaststaat, wordt recht gedaan aan de economische realiteit. Het voordeel van deze benadering is dat zij recht doet aan het feitelijke gebruik voor de bedrijfsuitoefening, ongeacht de btw-rechtelijke vaststelling van het tijdstip van de uitgaande handeling, dan wel van de daaruit voortvloeiende verschuldigdheid. Deze benadering bewerkstelligt een wenselijk evenwicht tussen de objectieve toetsbaarheid en de economische realiteit.

Volledigheidshalve merk ik op dat onder de huidige definiëring van het begrip 'investeringsdienst' het aansluiten bij het eerste feitelijke gebruik niet tot een wenselijke uitkomst leidt. Dit vloeit voort uit het ontbreken van een duidelijke toepassing van het criterium 'duurzaam gebruik' bij de kwalificatie als investeringsdienst. Hierdoor zullen diensten die onder de huidige invulling als investeringsdiensten kwalificeren, maar niet leiden tot duurzaam gebruik ten behoeve van economische activiteiten, onder de herzieningsregeling vallen. Dit acht ik onjuist. Daarentegen is deze onwenselijke uitkomst naar mijn oordeel niet gelegen in de uitleg van het gebruik, maar in de onjuiste definiëring van het begrip 'investeringsdienst'. Het verdient aanbeveling om de definiëring van het begrip 'investeringsdienst' aan te passen.

6.5.2 *Werkelijk gebruik*

Door de opname van investeringsdiensten in art. 13 Uitv. Besch. OB zijn er twee factoren die bijdragen aan een nauwkeuriger aftrekrecht; de meerjarige toetsing en de opening tot het afzonderlijk in aftrek brengen van de kosten volgens het werkelijk gebruik. Met deze opname wordt het gebruik van deze diensten beter benaderd. Het gebruik zal over meerdere jaren in verband worden gebracht met de uitgaande handelingen. Voor zover de investeringsdiensten zijn verricht aan één onroerende zaak, zal de toerekening aan een uitgaande handeling in beginsel niet tot veel moeilijkheden leiden. Verhuurders zullen de investeringsdiensten direct kunnen toerekenen aan de verhuur van de onroerende zaak. Ondernemers die het vastgoed in eigen gebruik hebben, waarbij het gebruik van de investeringsdienst niet toe te rekenen is aan één of meer uitgaande handelingen, zullen de investeringsdienst vanuit de benadering van algemene kosten kunnen toerekenen aan de gehele economische

activiteit. In het licht van het eenvoudsbeginstel en het economische neutraliteitsbeginstel acht ik dit wenselijk.

Door de opname van de investeringsdiensten in art. 13 Uitv. Besch. OB worden deze diensten voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aanmerking genomen. Zoals uiteengezet in paragraaf 4.3.5.2 is dit op basis van de huidige wettekst niet mogelijk voor goederen en diensten die op zichzelf niet kwalificeren als investeringsgoederen, of niet leiden tot het ontstaan daarvan.⁵³ Met de opname van de investeringsdiensten in art. 13 Uitv. Besch. OB, wordt een deel van deze diensten nu afzonderlijk in aanmerking genomen voor de toepassing van het aftrekrecht. Dit heeft tot gevolg dat, in samenhang gelezen, er een aparte pro rata verdeelsleutel geldt indien de investeringsdienst wordt gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties. Dit is een wenselijke uitkomst in het licht van het economische neutraliteitsbeginstel.

Een verdeelsleutel op basis van het werkelijk gebruik is mogelijk indien het werkelijk gebruik van de investeringsdienst als geheel genomen niet overeenkomt met de in art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB bedoelde omzetverhouding. Hoewel aansluiting bij een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik wenselijk is vanuit de economische neutraliteit, leiden de criteria die de Hoge Raad hanteert voor de toepassing van deze verdeelsleutel niet tot een wenselijke uitkomst. Volgens de Hoge Raad dient de verdeelsleutel te berusten op nauwkeurige maatstaven, hetgeen impliceert dat het daadwerkelijke gebruik exact moet worden vastgesteld. Dit is echter bij investeringsdiensten lastig, aangezien deze diensten doorgaans geen directe relatie vertonen tot het gebruik van vierkante meters van de onroerende zaak.⁵⁴ De Hoge Raad hanteert in dit verband striktere criteria voor toepassing van een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik dan volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Het Hof van Justitie stelt dat voor het vaststellen van het werkelijk gebruik het mogelijk is om aan te sluiten bij een andere verdeelsleutel dan de omzetverhouding, voor zover de afwijkende verdeelsleutel tot een nauwkeuriger resultaat leidt.⁵⁵ Het Hof van Justitie eist in dit verband dat de verdeelsleutel op basis van objectieve gegevens wordt vastgesteld, maar eist niet – zoals de Hoge Raad wél doet – dat de gegevens nauwkeurig dienen te zijn. Juist in deze eis van ‘nauwkeurigheid’ komt de striktere lijn van de Hoge Raad naar voren. Er bestaat in de literatuur geen eenduidigheid over de vraag of de Hoge Raad bevoegd is om een striktere lijn te volgen.⁵⁶ De beantwoording van deze kwestie valt echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

Ten aanzien van de discrepantie tussen de lijn van de Hoge Raad en het Hof van Justitie acht ik de lijn van het Hof van Justitie vanuit de economische neutraliteit het

53 Voor zover de investeringsgoederen niet in de herziening vallen, kan worden betoogd dat ingevolge het Jongvee-arrest deze goederen en diensten verricht aan investeringsgoederen worden toegerekend aan deze investeringsgoederen.

54 Zie voor een uitgebreide uiteenzetting paragraaf 5.5.2.

55 HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13, ECLI:EU:C:2014:2056 (*Banco Mais*), r.o. 29.

56 Auteurs die betogen dat de lijn van de Hoge Raad in overeenstemming met het Unierecht: Cornielje & Van Kesteren 2015, Van der Wulp 2020. Anders: Zutt & Plattel 2022.

meest wenselijk.⁵⁷ Binnen deze lijn is het mogelijk om voor de investeringsdienst een verdeelsleutel te hanteren op basis van de oppervlakteverhouding, ook al bestaat er geen *direct* verband tussen deze verhouding en de investeringsdienst. Een indirect verband, ofwel een verband op basis van een benadering, lijkt mogelijk op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie. Doorslaggevend is namelijk of de gekozen methode middels objectieve gegevens tot een nauwkeurig aftrekrecht leidt.⁵⁸

In de conclusie op de zaak *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey* overweegt A-G Mengozzi dan ook, in het licht van de beginselen van de Btw-richtlijn, dat niet valt in te zien waarom een lidstaat een methode zou mogen verbieden op basis van werkelijk gebruik van diensten voor het gebruik of het onderhoud – als niet-investeringsdiensten – van een onroerende zaak.⁵⁹ Deze uiteenzetting kan mijns inziens worden doorgetrokken naar investeringsdiensten aan onroerende zaken. Immers, de gekozen methode zou tot een nauwkeuriger resultaat van de omvang van het recht op aftrek kunnen leiden dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet, wat de economische neutraliteit waarborgt.

Volgens Van der Wulp vormen de verschillende verdeelsleutels een afweging tussen eenvoud en het beginsel van economische neutraliteit.⁶⁰ De omzetverhoudingsmethode legt voornamelijk de nadruk op eenvoud, terwijl bij de verdeelsleutel gebaseerd op het werkelijk gebruik juist de nadruk op de economische neutraliteit ligt. Vanuit de wezenlijke kenmerken van de btw is het wenselijk om het toepassingsbereik van art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB te verruimen, om zo – voor zowel investeringsgoederen als voor investeringsdiensten – nog nauwkeuriger het aftrekrecht vast te stellen. De tekst van art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB verzet zich mijns inziens niet tegen deze verruiming. Dat de Hoge Raad striktere criteria hanteert dan het Hof van Justitie, acht ik in het licht van de economische neutraliteit onwenselijk. Het is mijns inziens derhalve wenselijk om de eis ‘nauwkeurigheid’ te laten vervallen.

Los van het bovenstaande spanningsveld tussen de nationale en de Europese rechtspraak acht ik het in dit kader verder wenselijk om, zoals uiteengezet in 6.4.1, de dienst zoveel als mogelijk te beoordelen per object. Bij deze benadering zijn er binnen één contract meerdere aparte economische doelen te onderkennen, waardoor de investeringsdienst kan worden opgesplitst op objectniveau van de verschillende onroerende zaken. Al deze investeringsdiensten rekent de ondernemer toe aan het gebruik van de desbetreffende onroerende zaak voor het aftrekrecht en de herzieningsregeling. Dit bevordert de nauwkeurigheid van het aftrekrecht, aangezien de investeringsdienst een nauwer en rechtstreekser verband zal krijgen met een uitgaande handeling. Dit zal anders zijn indien het standpunt van de Staatssecretaris als

57 HvJ EU 8 november 2012, C-511/10, ECLI:EU:C:2012:689 (*BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*).

58 HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13, ECLI:EU:C:2014:2056 (*Banco Mais*), r.o. 31 en 32.

59 Conclusie A-G Mengozzi 25 november 2015, C-332/14, ECLI:EU:C:2015:777 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*), punt 78 e.v. Het Hof van Justitie is verder niet op dit punt ingegaan, maar verzet zich hier niet expliciet tegen. Zie HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*), r.o. 31 t/m 36.

60 Van der Wulp 2021, p. 618.

uitgangspunt geldt, aangezien er dan geen onderscheid kan worden gemaakt voor een investeringsdienst die contractueel wordt verricht aan meerdere onroerende zaken.

Bij toepassing van deze objectbenadering is de door de Staatssecretaris voorgestane praktische verdeling naar vierkantemeterverhouding bij de verkoop van een investeringsgoed voor de toepassing van art. 13a Uitv. Besch. OB in mindere mate noodzakelijk, nu de splitsing reeds bij de kwalificatie als investeringsdienst op objectniveau heeft plaatsgevonden. In het licht van het positieve recht en het beginsel van rechtszekerheid acht ik deze werkwijze wenselijk, nu voor de stelling van de Staatssecretaris geen expliciete rechtsgrondslag bestaat.

6.5.3 *Leegstand na het eerste gebruik*

In de Eindejaarsregeling stelt de Staatssecretaris dat leegstand na het eerste feitelijke gebruik als zodanig niet leidt tot een wijziging in het gebruik van een investeringsdienst die aanleiding geeft tot herziening.⁶¹ Ik merk in paragraaf 5.5.3 op dat dit leidt tot inconsistenties. Volgens de Staatssecretaris is bij leegstand binnen de herzieningsperiode van een investeringsdienst het laatste feitelijke gebruik bepalend voor het aftrekrecht. Voor investeringsgoederen geldt echter dat in een situatie van leegstand het (toekomstig) voorgenomen gebruik leidend is.

Mijns inziens kan de Staatssecretaris, in het licht van de uitspraak van de Hoge Raad,⁶² geen onderscheid maken tussen investeringsdiensten en investeringsgoederen. Beide soorten prestaties wendt de ondernemer immers aan voor dezelfde uitgaande belaste prestatie. Ook vanuit het juridische neutraliteitsbeginsel is het onwenselijk dat vergelijkbare prestaties, die bijdragen aan eenzelfde uitgaande handeling, verschillend worden behandeld binnen de herzieningsregeling. Bovendien lijkt deze benadering op gespannen voet te staan met het rechtszekerheidsbeginsel, nu zij afwijkt van hetgeen de Hoge Raad dienaangaande heeft vastgesteld.

Vanuit de wezenlijke kenmerken van de btw, in het bijzonder het economische neutraliteitsbeginsel, is het wenselijk dat de ondernemers zoveel mogelijk worden ontlast van btw-druk. De centrale vraag is in dezen of het ontlasten zo ver strekt dat ook binnen de herzieningsregeling het voornemen leidend kan zijn voor het bepalen van de omvang van de herziening. Zowel de Hoge Raad⁶³ als het Hof van Justitie⁶⁴ – zij het in algemene zin – hebben deze vraag positief beantwoord.

61 Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2024 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (Eindejaarsregeling 2024) (*Stcrt.* 2024, 41523), p. 56.

62 HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376.

63 HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376 en HR 26 juni 2020, nr. 18/02840, ECLI:NL:HR:2020:1045.

64 HvJ EG 8 juni 2000, C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303 (*Schlossstraße*), r.o. 37 en HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*), r.o. 15.

Toch is het, zoals ook Merkx en Verbaan opmerken, niet evident dat dit verenigbaar is met doel en strekking van de Btw-richtlijn.⁶⁵ Zij wijzen erop dat het basisbeginsel van het aftrekrecht voorschrijft dat aftrek slechts mogelijk is voor zover de ondernemer de goederen of diensten gebruikt voor belaste doeleinden. Hoewel ik *a contrario* onderschrijf dat gebruik voor vrijgestelde doeleinden geen recht op aftrek kan geven, kan het bij niet-gebruik (zoals tijdelijke leegstand) anders liggen. Immers, als dit basisbeginsel strikt wordt doorgetrokken, zou dit impliceren dat een ondernemer voorafgaand aan het gebruik ook geen recht op aftrek heeft, zolang hij slechts een voornemen heeft om de prestatie te gebruiken. Dit acht ik niet in overeenstemming met het andere basisbeginsel van het aftrekrecht, namelijk dat de ondernemer zoveel mogelijk moet worden ontlast van btw-druk op zijn belaste economische activiteiten.

Het is daarentegen verdedigbaar om een onderscheid te maken in de behandeling van het niet-gebruik tussen het moment vóór het eerste feitelijke gebruik en nadien. Zoals Merkx en Verbaan terecht stellen, is er een fundamenteel verschil tussen deze twee stadia.⁶⁶ Wanneer vóór het eerste feitelijke gebruik op basis van een belast voornemen btw in aftrek is gebracht, maar later blijkt dat het gebruik afwijkt, dan volgt op grond van artt. 184 en 185 Btw-richtlijn een herziening van de oorspronkelijke aftrek. Die correctie vindt echter *niet* plaats indien niet-gebruik heeft plaatsgevonden binnen de herzieningsperiode en het voornemen bepalend is geweest voor de partiële herziening. In dat geval vindt er op het moment dat het investeringsgoed weer wordt gebruikt geen correctie plaats van deze partiële herziening, hetgeen ertoe leidt dat de ondernemer wordt bevoordeeld op basis van een voornemen dat nimmer tot belaste prestaties heeft geleid.

In de praktijk leidt de huidige benadering daarmee tot uitkomsten die als onwenselijk kunnen worden beschouwd.⁶⁷ Denk bijvoorbeeld aan een verhuurder die een onroerende zaak vier jaar lang vrijgesteld verhuurt, waarbij hij vervolgens de onroerende zaak twee jaar laat leegstaan en daarna het opnieuw vrijgesteld van btw verhuurt voor de resterende herzieningsperiode. Op basis van de huidige benadering kan de verhuurder 20% van de op de verwerving of vervaardiging drukkende btw terugvorderen. Daarentegen krijgt een andere verhuurder die een onroerende zaak gedurende de gehele periode vrijgesteld verhuurt, geen teruggaaf van voorbelasting. Dit verschil is mijns inziens moeilijk te rechtvaardigen.

Ik merk daarbij op dat het ondoenlijk en onwenselijk is om aan te sluiten bij het gebruik in het verleden. Het is mijns inziens niet mogelijk om eenduidig vast te stellen of een onroerende zaak uitsluitend geschikt is voor belaste of vrijgestelde verhuur. De aard van het onroerend goed is in beginsel neutraal; niet het object zelf, maar de hoedanigheid van de huurder is bepalend voor de uiteindelijke btw-behandeling.⁶⁸

⁶⁵ Merkx & Verbaan 2014.

⁶⁶ Merkx & Verbaan 2014. Dit is tevens bevestigd door het Hof van Justitie. Zie HvJ EU 9 juli 2020, C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*), r.o. 28.

⁶⁷ Zie Bijl 2014.

⁶⁸ Zie HR 26 juni 2020, nr. 18/02840, ECLI:NL:HR:2020:1045, r.o. 2.3.3.

Aansluiten bij het gebruik in het verleden zou ten onrechte suggereren dat dit gebruik invloed heeft op het toekomstig gebruik, terwijl in werkelijkheid de uiteindelijke bestemming door de huurder beslissend is voor de vraag of de verhuur belast of vrijgesteld zal zijn.

Van der Wulp wijst erop dat het vanuit het oogpunt van externe neutraliteit niet wenselijk is om leegstand binnen de herzieningsperiode anders te behandelen dan buiten deze periode.⁶⁹ Als een dergelijk onderscheid in behandeling zou worden gemaakt, ontstaat er een discrepantie tussen lidstaten naargelang hun keuze om voor het beginpunt van de herzieningsregeling aan te sluiten bij de verwerving of verwaardiging van het investeringsgoed, of de ingebruikneming daarvan.

Het is dan ook de vraag of het niet wenselijker zou zijn, in het licht van de economische neutraliteit, om de herziening in geval van niet-gebruik (bijvoorbeeld leegstand) tijdelijk op te schorten, waarbij de herzieningsperiode wordt verlengd met de duur van de leegstand. Bij afwezigheid van het daadwerkelijke gebruik is er immers geen gebruik waaraan de ondernemer de aftrek kan toerekenen. In lijn met de btw-systematiek zou dan ook geen recht op aftrek of herziening moeten ontstaan: er is geen toerekenbare uitgaande handeling, dus geen correctie, maar evenmin sprake van gebruik.⁷⁰ Een dergelijke benadering zou het risico op willekeur of misbruik kunnen beperken, en strookt bovendien met het uitgangspunt dat aftrek enkel mag plaatsvinden bij daadwerkelijk gebruik in het kader van belaste prestaties, waardoor de aftrek nauwkeuriger kan worden bepaald.

Toch brengt deze benadering ook praktische bezwaren met zich mee. Het stopzetten van de herziening zou in de praktijk leiden tot aanzienlijke administratieve lasten, zowel voor de ondernemer als voor de inspecteur. De ondernemer zou jaarlijks moeten beoordelen of sprake is van niet-gebruik, hoelang deze duurt en wanneer deze eindigt. Dit vergt een aanvullende administratie, die mogelijk niet opweegt tegen het beperkte aantal gevallen waarbij dit speelt. Vanuit doelmatigheidsoverwegingen acht ik dit niet wenselijk.⁷¹

Vanuit het positieve recht kan er geen onderscheid worden gemaakt tussen de behandeling van investeringsgoederen en investeringsdiensten inzake niet-gebruik en leegstand. Ik kan echter geen eenduidig antwoord geven op de vraag wat de wenselijke invulling dient te zijn. Ik ben het derhalve met Merckx en Verbaan eens dat de

69 Van der Wulp 2021, p. 682.

70 Bijl zet vier verschillende benaderingswijzen uiteen met betrekking tot leegstand tijdens de herzieningsperiode. Mijn benaderingswijze komt het dichtst in de buurt bij de benaderingswijze die gevolgd wordt in Beelen & Sanders 1988, p. 68. Vanuit de wezenlijke kenmerken van de btw ga ik nog een stap verder, namelijk dat de herzieningsperiode met de verwaarloosbare periode verlengt zal worden. Zie Bijl 1990, p. 318.

71 Volledigheidshalve merk ik op dat het positief recht hiervoor geen ruimte geeft. De huidige tekst van de Btw-richtlijn onderschrijft deze benadering niet.

Hoge Raad prejudiciële vragen had moeten stellen.⁷² Een nadere analyse valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

6.5.4 Doorwerking van het leerstuk eenheid van prestatie naar het gebruik

Zoals opgemerkt in paragraaf 5.5.1 doet zich een complicatie voor bij de vaststelling van het (eerste) gebruik van de investeringsdienst, aangezien de wetgever ervoor heeft gekozen om investeringsdiensten niet per afzonderlijke onroerende zaak te kwalificeren. Hierdoor is het voor de toepassing van art. 12 lid 2 Uitv. Besch. OB lastig om het aanvangsmoment van de herzieningsperiode vast te stellen.⁷³ Vanaf het eerste feitelijke gebruik van de dienst vangt de herzieningsregeling aan voor de gehele investeringsdienst, terwijl niet evident is dat deze dienst in zijn geheel is aangewend voor de uitgaande prestatie(s). Onderscheidbare delen van de investeringsdienst die op basis van de economische realiteit toerekenbaar zijn aan niet-gebruikte onroerende zaken vallen daardoor reeds onder de herzieningsregeling. Dit leidt tot een onwenselijke uitkomst van de stelling van de Staatssecretaris.

Voorts hanteert de Staatssecretaris bij de toepassing van art. 13a Uitv. Besch. OB, ten aanzien van investeringsdiensten die betrekking hebben op meerdere onroerende zaken, een toerekening op basis van gebruiksverhoudingen aan de verkochte onroerende zaak. Deze benadering mist een rechtsgrondslag in het positieve recht. Ook vanuit het perspectief van het wenselijke recht is deze werkwijze onwenselijk, aangezien gebruiksverhoudingen geen nauwkeurige afspiegeling vormen van de economische realiteit van de onderliggende investeringsdiensten.

Zoals uiteengezet in paragraaf 6.4.1 acht ik het wenselijk om investeringsdiensten zoveel mogelijk op objectniveau te toetsen aan de economische realiteit. Binnen één contract kunnen immers verschillende economische doelen voor de afnemer worden onderscheiden, waardoor de investeringsdienst mogelijk kan worden opgesplitst naar de afzonderlijke onroerende zaken. De ondernemer rekent deze onderscheiden investeringsdiensten toe aan het gebruik van de desbetreffende onroerende zaak voor de toepassing van het aftrekrecht en de herzieningsregeling. Deze wijze van toerekening bevordert de economische neutraliteit, doordat zij aansluit bij het daadwerkelijke gebruik en daarmee de nauwkeurigheid van het aftrekmechanisme vergroot. Ook bij een eventuele verkoop van het investeringsgoed kan op grond van

⁷² Merx & Verbaan 2014.

⁷³ Ik merk op dat op basis van het Jongvee-arrest diensten zullen opgaan in de totstandbrenging van dit nieuwe onroerende investeringsgoed. Dit neemt niet weg dat het probleem zich blijft voordoen dat er een onderscheid zal moeten worden gemaakt indien de verbouwingswerkzaamheid aan meerdere onroerende zaken wordt verricht. Neem bijvoorbeeld een nieuwe etage (die kwalificeert als zelfstandige onroerende zaak) op een bestaande onroerende zaak, waarbij er tevens wijzigingen plaatsvinden aan de reeds bestaande onroerende zaak. Het vraagstuk blijft dan wanneer de overige diensten in gebruik worden genomen; op het moment van het eerste feitelijke gebruik van de nieuwe onroerende zaak of van de 'oude' onroerende zaak. Zie in dit kader HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863.

art. 13a Uitv. Besch. OB een directe koppeling worden gelegd met de investeringsdienst die aan het betreffende goed is verricht.

6.6 Herzieningsperiode

Volgens het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Drebers is het hanteren van een herzieningsperiode van vijf jaar voor alle investeringsdiensten in strijd met de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn vereist dat een investeringsdienst met economische kenmerken die vergelijkbaar zijn met die van een nieuwe onroerende zaak, een herzieningsperiode van tien jaar kent.⁷⁴ De Staatssecretaris kiest ervoor de nationale wetgeving op dit punt niet aan te passen. De Staatssecretaris betoogt dat de zaak Drebers een casuïstische uitspraak betreft, zonder implementatieverplichting, en stelt dat ondernemers in voorkomende gevallen middels de rechtstreekse werking een beroep kunnen doen op de bepalingen van de Btw-richtlijn.⁷⁵

Deze redenering acht ik niet overtuigend. Zoals Van der Wulp terecht stelt, is het vanuit het oogpunt van het rechtszekerheidsbeginsel onwenselijk dat ondernemers worden gedwongen middels een rechtstreeks beroep terug te vallen op de Europese regelgeving.⁷⁶ De Staatssecretaris erkent daarmee impliciet dat de nationale regelgeving onvolledig is, hetgeen het rechtszekerheidsbeginsel ondermijnt. Wetgeving moet voor ondernemers voldoende duidelijk, toegankelijk en coherent zijn. Dit is met de invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB jo. art. 13 Uitv. Besch. OB niet het geval. Dat de Staatssecretaris de gevolgen van de zaak Drebers in een beleidsbesluit uitwerkt,⁷⁷ doet mijns inziens niet af aan de ondermijning van het rechtszekerheidsbeginsel. Immers, de wetgeving *an sich* dient volledig te zijn, en het is onwenselijk dat beleidsbesluiten deze gebrekkigheden oplossen.

Bovendien miskent de wetgever de uitvoeringsverplichting die het Hof van Justitie stelt in rechtsoverweging 72 van de zaak Drebers.⁷⁸ Primair verplicht art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang met art. 187 Btw-richtlijn, lidstaten bij de uitvoering van deze bepaling om investeringsdiensten die economisch soortgelijk zijn aan nieuwe onroerende zaken gelijk te behandelen. Slechts subsidiair is er voor de ondernemer ruimte voor een rechtstreeks beroep op de richtlijn. Het primaire punt lost de wetgever niet op. Het subsidiaire punt is dan een welkom rechtsmiddel voor ondernemers, aangezien zij zich op de andersluidende bepaling in de Btw-richtlijn kunnen beroepen, maar het is onwenselijk dat dit als oplossing van de gebrekkige nationale regeling wordt geboden.

Daarnaast leidt de gebrekkige nationale regeling tot een impliciete keuze voor een toepassing van de verlengde herzieningsperiode. Deze mogelijkheid staat op gespannen voet met het juridische neutraliteitsbeginsel, omdat zij ruimte laat voor

⁷⁴ HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), r.o. 72.

⁷⁵ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 26 (Nota naar aanleiding van het verslag), p. 101.

⁷⁶ Van der Wulp 2025.

⁷⁷ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. E, p. 5.

⁷⁸ HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

willekeur en ongelijke behandeling van vergelijkbare prestaties. Voor vergelijkbare goederen, te weten onroerende investeringsgoederen, bestaat geen keuze ten aanzien van de toepasselijke herzieningsperiode. Naar mijn oordeel zou dat in het geval van investeringsdiensten die vergelijkbaar zijn met deze onroerende investeringsgoederen, niet anders moeten zijn.

Cornielje stelt dat deze splitsing van behandeling voor investeringsdiensten een administratieve last voor ondernemers meebrengt.⁷⁹ Ook de Staatssecretaris is deze mening toegedaan.⁸⁰ Voor elke dienst dient namelijk te worden bepaald of er sprake is van een investeringsdienst, en zo ja, wat de economische levensduur is. Vooral bij ingrijpende verbouwingsprojecten, waarbij het aannemelijk is dat deze worden uitgevoerd door verschillende dienstverrichters met eigen facturatie, zal de verkrijger deze kwalificatie per dienst moeten beoordelen.⁸¹ Dit betekent dat er bij ingrijpende verbouwingsprojecten voor de dienstverrichtingen drie verschillende herzieningsperiodes kunnen lopen; één jaar, vijf jaren of tien jaren. Hoewel ik het eens ben met de stellingen, acht ik deze doelmatigheidsoverweging niet dusdanig proportioneel dat het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak *Drebers* terzijde geschoven kan worden. Het Hof van Justitie lijkt immers in rechtsoverweging 72 geen ruimte te geven voor een dergelijke doelmatigheidsoverweging.⁸² Ik meen dus dat er wel degelijk een opsplitsing moet worden gemaakt in de wettelijke bepaling.

Gelet op het voorgaande bepleit ik dat de Nederlandse wetgeving een regeling moet bevatten waarbij het onderscheid tussen investeringsdiensten en investeringsdiensten die vergelijkbaar zijn met onroerende investeringsgoederen tot uitdrukking komt. Ik meen dat de wetgever, zoals uiteengezet in paragraaf 5.3.4, hierbij eventueel kan aansluiten bij het afschrijvingscriterium. Dit zal naar mijn mening de rechtszekerheid bevorderen. Voor een aanbeveling verwijs ik naar hoofdstuk 7.

6.7 Afnemer van de dienst

6.7.1 Ontbrekend verband met het investeringsgoed

Het beschikken als eigenaar over de onroerende zaak is geen voorwaarde om de dienst te kwalificeren als investeringsdienst. Ook ondernemers die geen eigenaar zijn van de onroerende zaak, zoals huurders, kunnen investeringsdiensten afnemen.⁸³ Dit geldt bijvoorbeeld voor huurders die hun gehuurde kantoorruimte (laten)

⁷⁹ Cornielje 2024.

⁸⁰ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 26 (Nota naar aanleiding van het verslag), p. 101.

⁸¹ Hierbij dient het onroerend goed als onroerend investeringsgoed reeds in gebruik te zijn genomen. Het komt mij voor dat anders op grond van het zogenoemde 'Jongvee'-arrest de diensten opgaan in het investeringsgoed. Zie HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863 en paragraaf 5.4.

⁸² HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*).

⁸³ Lamers 2025. Lamers benoemt in dit verband ook aannemers. Afgezien van huurders en aannemers, valt ook te denken aan de zakelijk gerechtigde, de lessee en de economisch eigenaar. Ik beperk mij in het navolgende tot huurders.

verbouwen via een fit-out contribution,⁸⁴ of voor huurders die op grond van een Triple Net Lease-huurovereenkomst verantwoordelijk zijn voor structureel onderhoud en verbouwingen van de gehuurde onroerende zaak.

De vraag rijst of de wetgever deze ruime strekking beoogd heeft. Immers, één van de doelstellingen van de invoering van de herzieningsregeling voor investeringsdiensten is het creëren van een gelijkjer fiscaal speelveld tussen ondernemers *met* vastgoed. De Memorie van Toelichting is dan ook geschreven vanuit het perspectief van de eigenaar van het vastgoed.⁸⁵ Er wordt louter verwezen naar verhuurders en eigenaren van onroerende zaken. Huurders of andere ondernemers worden in dit verband niet genoemd.

De herzieningsregeling kan, gelet op haar ratio en het neutraliteitsbeginsel, niet beperkt worden tot eigenaren van vastgoed. Het juridische neutraliteitsbeginsel verzet zich ertegen dat dezelfde soort diensten verschillende btw-behandeling zouden verkrijgen, enkel vanwege de juridische positie van de afnemer. Mijns inziens moet het object leidend zijn, dus de aard en het duurzaam gebruik van de dienst. Het is derhalve in strijd met het juridische neutraliteitsbeginsel wanneer inpandige verbouwingen door een eigenaar in aanmerking komen voor herziening, maar dezelfde verbouwing door een huurder, met een vergelijkbare duurzaamheid en waarde, daarvan wordt uitgesloten.

Kenmerkend voor dergelijke investeringsdiensten is dat deze duurzaam worden gebruikt voor de economische activiteiten. Voor bijvoorbeeld huurders is dit niet anders. Het gebruik van de gehuurde, verbouwde, onroerende zaak zal bijdragen aan de algehele economische activiteit van de ondernemer. Ook huurders kunnen de aftrek van voorbelasting nauwkeuriger vaststellen via de herzieningsregeling, hetgeen bijdraagt aan de economische neutraliteit. Vanuit zowel het economische als het juridische neutraliteitsbeginsel acht ik het derhalve wenselijk dat ook huurders en andere ondernemers onder de herzieningsregeling voor investeringsdiensten worden begrepen.

6.7.2 Doorwerking naar art. 13a Uitv. Besch. OB

In paragraaf 5.7.2 is uiteengezet dat in het geval huurders investeringsdiensten afnemen, zij op grond van art. 13a Uitv. Besch. OB niet onderworpen kunnen worden aan een eenmalige herziening wanneer de eigenaar het investeringsgoed verkoopt. Deze bepaling creëert een verband tussen het subject en het object. Voor de toepassing van art. 13a Uitv. Besch. OB geldt namelijk een coherente uitleg waarin de term 'de ondernemer' in beide zinsneden op dezelfde ondernemer ziet. Met andere woorden: de ondernemer die het investeringsgoed levert, is enkel degene bij wie de eenmalige

⁸⁴ Ik ga er in dit kader vanuit dat de fit-out contribution een korting op de huur betreft. De huurder zal zelf de verbouwingsdiensten afnemen. Eventuele problematiek wie de daadwerkelijke afnemer is van de verbouwingswerkzaamheden gaat de reikwijdte van dit onderzoek te buiten.

⁸⁵ *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 202 (Memorie van Toelichting).

herziening bij verkoop plaats kan vinden. Art. 13a Uitv. Besch. OB zal derhalve geen toepassing vinden bij huurders.

In beginsel lijkt dit een wenselijke uitkomst. Het hanteren van verschillende ondernemers onder dezelfde bepaling zou tot rechtsonzekerheid leiden. Ook in het licht van het beginsel van economische neutraliteit acht ik deze uitleg wenselijk. Dit beginsel vereist dat ondernemers die uitsluitend btw-belaste prestaties verrichten, niet worden geconfronteerd met een onterechte btw-druk. Ik acht het niet verdedigbaar dat een huurder, die geen enkele invloed heeft op een verkoop, herziening ondergaat vanwege een mogelijke levering door de eigenaar. Bij bijvoorbeeld een vrijgestelde levering zal een volledig belast presterende huurder geconfronteerd worden met btw-druk, die de huurder zal moeten doorberekenen aan zijn afnemers. Dit strookt mijns inziens niet met de economische neutraliteit.

Er doet zich daarentegen problematiek voor inzake de herziening indien op het niveau van de huurder veranderingen plaatsvinden, in de zin dat de huurovereenkomst wordt beëindigd in de herzieningsperiode van de investeringsdienst, of de huurperiode korter is dan de herzieningsperiode. De investeringsdienst verricht aan de onroerende zaak zal bij deze gebeurtenissen geen economische functie meer vervullen voor de huurder. In dit kader kunnen mijns inziens hoofdzakelijk twee scenario's worden onderscheiden:

- I. De eigenaar van de onroerende zaak zal over de investeringsdienst beschikken, al dan niet tegen vergoeding.
- II. De investeringsdienst wordt door de huurder tegen vergoeding overgedragen aan de opvolgende huurder.

Zoals uiteengezet in paragraaf 5.7.2 worden deze twee scenario's niet bevangen door art. 13a Uitv. Besch. OB en art. 188 Btw-richtlijn.

Dit acht ik, gelet op de wezenlijke kenmerken van de btw, onwenselijk. Vanuit economisch perspectief is het kenmerkend voor investeringsdiensten dat zij duurzaam worden gebruikt ten behoeve van de economische activiteiten van de afnemer. Het gebruik van de gehuurde onroerende zaak en de daarin verrichte investeringsdienst draagt bij aan de economische activiteit van de huurder. Binnen de ratio van de herzieningsregeling past het dat dit gebruik meerjarig wordt gevolgd, zodat ook huurders de aftrek van voorbelasting nauwkeuriger kunnen vaststellen. Voorts past binnen deze ratio dat een eenmalige herziening van de aftrek plaatsvindt indien de investeringsdienst geen economische functie meer vervult voor de huurder, en deze tegen vergoeding btw-belast wordt overgedragen aan de eigenaar dan wel aan een opvolgende huurder. Er bestaat in dat geval een zodanig rechtstreeks en nauw verband tussen de ingekochte prestatie en de overdrachtshandeling, dat een eenmalige herziening binnen de ratio van art. 188 Btw-richtlijn wenselijk zou zijn. Op basis van de huidige wettelijke formulering is dit echter niet mogelijk, gezien de koppeling aan het leveringsbegrip in art. 188 Btw-richtlijn, hetgeen leidt tot een onwenselijke uitkomst.

Ook vanuit het perspectief van het juridische neutraliteitsbeginsel is deze beperking voor huurders onwenselijk. Hiervoor geldt hetzelfde argument als in de voorgaande paragraaf. Het neutraliteitsbeginsel verzet zich tegen een verschillende btw-behandeling van gelijksoortige diensten, enkel op basis van de juridische positie van de afnemer. Het is in strijd met dit beginsel wanneer inpandige verbouwingen door een eigenaar in aanmerking komen voor een eenmalige herziening, terwijl identieke verbouwingen door een huurder, met een vergelijkbaar duurzaam gebruik en economische waarde, daarvan worden uitgesloten. Benaderd vanuit de economische functie van de investeringsdienst, verliest deze zijn functie bij overdracht van de macht of het gebruiksrecht, ongeacht of dit door de eigenaar of huurder geschiedt. De investeringsdienst staat dan niet langer ten dienste van de ondernemer, terwijl deze ondernemer – zij het indirect voor de eigenaar⁸⁶ – een vergoeding ontvangt voor de overdracht. Derhalve is de huidige regeling onwenselijk in het licht van het juridische neutraliteitsbeginsel.

Vanuit het neutraliteitsbeginsel acht ik het wenselijk dat art. 188 Btw-richtlijn wordt herzien naar alle overdrachtshandelingen tegen vergoeding ter zake van investeringsdiensten.

6.8 Conclusie

De invoering van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB vormt een wenselijke stap richting een meer neutrale btw-behandeling van diensten met een investeringskarakter. Niettemin blijkt uit de analyse dat de huidige regeling op meerdere punten in wenselijkheid tekortschiet.

De beperkte reikwijdte van de regeling, zowel qua toepassingsgebied (uitsluitend diensten aan onroerende zaken) als door het hanteren van een drempelbedrag, leidt tot een ongelijke behandeling ten opzichte van investeringsgoederen. Dit ondermijnt de juridische en economische neutraliteit. Een objectieve kwalificatie van investeringsdiensten, bijvoorbeeld via aansluiting bij het fiscale afschrijvingsregime, zou een wenselijkere afbakening mogelijk maken.

Daarnaast blijkt de huidige benadering per overeenkomst onpraktisch en onvoldoende afgestemd op het werkelijke gebruik van de dienst. Een beoordeling per object of zelfstandige prestatie zou beter aansluiten bij de economische realiteit en de btw-af trek nauwkeuriger laten aansluiten bij het daadwerkelijke gebruik. Ook verdient een soepelere toepassing van het werkelijk gebruik, bijvoorbeeld via verdeelsleutels als oppervlakte, de voorkeur boven een strikte omzetverhouding.

86 In de regel draagt de eigenaar de onroerende zaak doorgaans over, waar de investeringsdienst een integraal onderdeel van vormt. Het kan worden aangenomen dat de vergoeding voor de onroerende zaak tevens een component bevat voor de betreffende investeringsdienst. De levering van de investeringsdienst, als geïntegreerd onderdeel van de onroerende zaak, zal derhalve voor de toepassing van art. 188 Btw-richtlijn dezelfde btw-kwalificatie krijgen als de overdracht van de onroerende zaak zelf.

Tot slot is de uniforme herzieningsduur van vijf jaar niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn, die voor bepaalde diensten een herzieningsperiode van tien jaar vereist. Het ontbreken van een expliciete wettelijke basis hiervoor creëert rechts-onzekerheid.

Deel IV

Conclusie en aanbevelingen

HOOFDSTUK 7

Samenvatting, conclusie en aanbevelingen

7.1 Herziening van investeringsdiensten

De kern van dit onderzoek behelst de toetsing van de wetswijziging ter zake van de herziening van diensten verricht aan onroerende zaken die deze meerjarig dienen. Deze toetsing is tweeledig: enerzijds wordt getoetst aan het positieve Unierecht, anderzijds aan het wenselijke recht. De volgende onderzoeksvraag stond centraal:

Hoe werkt de wetswijziging van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB uit in het positieve recht, in hoeverre is deze wetswijziging verenigbaar met de Btw-richtlijn, en in hoeverre is deze wetswijziging in lijn met het wenselijke recht, bestaande uit het rechtskarakter van de omzetbelasting en de beginselen van neutraliteit en algemene heffing enerzijds, en het doelmatigheids- en rechtszekerheidsbeginsel anderzijds?

Het antwoord op deze vraag is niet eenduidig. In essentie is de wetswijziging wenselijk in het licht van de wezenlijke kenmerken van de btw. De doelstelling van de wetswijziging – het verbeteren van de precisie van de btw-aftrek en daarmee het bevorderen van economische neutraliteit – is in lijn met de Btw-richtlijn. Door ook diensten met een investeringskarakter onder de herzieningsregeling te brengen, wordt deze doelstelling bereikt. Ook het juridische neutraliteitsbeginsel pleit voor een gelijke behandeling van goederen en diensten met vergelijkbare economische kenmerken. Daarom is het wenselijk dat art. 190 Btw-richtlijn wordt geïmplementeerd in art. 2a Wet OB, zodat de regeling ook geldt voor investeringsdiensten. De nationale invulling van het begrip ‘investeringsdienst’ is echter niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn. De parlementaire toelichting bevat bovendien standpunten die niet verenigbaar zijn met het positieve recht en afbreuk doen aan de wezenlijke kenmerken van de btw. Aangezien de uiteengezette onderwerpen divers van aard zijn, zet ik deze apart uiteen in de volgende paragrafen.

7.2 Definiëring van de investeringsdienst

7.2.1 Samenvatting en conclusie

Hoewel het streven om via art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB de nauwkeurigheid van de aftrek te vergroten en een gelijk spelveld tussen ondernemers te bevorderen op zichzelf nastrevenswaardig is, is de definiëring van de diensten aan onroerende zaken in strijd met het positieve Unierecht. Dit komt doordat de wetgever voor de afbakening aansluiting zoekt bij art. 189 Btw-richtlijn, terwijl deze bepaling daarvoor geen grondslag biedt. Bovendien volgt uit de bewoordingen en doelstellingen van art. 190 Btw-richtlijn niet dat lidstaten een tweeledige implementatievrijheid hebben. Ten slotte sluit de invulling van het begrip ‘investeringsdienst’ niet aan bij de kenmerken van investeringsgoederen, zoals volgt uit de zaak VNO. Hierdoor is de definitie op twee punten onverenigbaar met de Btw-richtlijn.

Ten eerste, door onderhoudsdiensten onder het bereik van de herzieningsregeling te brengen, terwijl zij, anders dan verbeteringsdiensten, geen duurzame waardevermeerdering of wijziging van gebruik tot gevolg hebben, ontstaat mijns inziens een onrechtvaardig onderscheid tussen diensten en investeringsdiensten. Ten tweede is de beperking van de herzieningsregeling voor investeringsdiensten tot diensten aan onroerende zaken, waarbij andere onlichamelijke zaken worden uitgesloten, mijns inziens niet mogelijk op basis van de herzieningsregeling.

Een wenselijkere benadering is om bij de uitleg van het begrip ‘investeringsdiensten’ aan te sluiten bij het afschrijvingscriterium. Daarmee wordt de kwalificatie gebaseerd op het duurzame gebruik binnen de bedrijfsvoering, in plaats van op het criterium van ‘meerjarig dienen’ van de dienst aan de onroerende zaak. Dit heeft tot gevolg dat niet alleen onderhoudsdiensten worden uitgesloten, maar ook investeringsdiensten die als voorraad worden aangehouden.

Volledigheidshalve merk ik op dat art. 190 Btw-richtlijn, in samenhang gelezen met art. 187 lid 1 eerste alinea Btw-richtlijn, rechtstreekse werking toekomt. Gelet op de gestelde implementatiegebreken, kan de belastingplichtige zich daarom beroepen op art. 190 Btw-richtlijn om de verlengde herzieningsregeling ook toe te passen op diensten die, hoewel niet verricht aan onroerende zaken, vergelijkbaar zijn met investeringsgoederen. Vanuit het oogpunt van het rechtszekerheidsbeginsel verdient het echter de voorkeur dat de nationale wetgeving wordt aangepast in overeenstemming met de Btw-richtlijn, in plaats van te steunen op deze rechtstreekse werking.

7.2.2 Aanbeveling

Gelet op paragraaf 7.2.1 stel ik de volgende aanpassing van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB voor:

Art. 2a Wet OB

1. In deze wet en in de daarop gebaseerde bepalingen wordt verstaan onder:

y. *investeringsdiensten: diensten waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop de ondernemer zou kunnen afschrijven indien de ondernemer aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.*

Middels deze aanpassing van art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB stel ik voor om af te stappen van het drempelbedrag. Ik acht het stellen van een drempelbedrag louter voor investeringsdiensten niet mogelijk op basis van de Btw-richtlijn. Derhalve stel ik de volgende aanpassing voor aan art. 13 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB:

Art. 13 Uitv. Besch. OB

1. In afwijking van artikel 11 worden voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aftrek genomen:

c. investeringsdiensten

Dit heeft tot gevolg dat de toepassing van het leerstuk misbruik van recht niet noodzakelijk is. Aangezien het kwantitatieve drempelbedrag komt te vervallen, en de ondernemer in art. 2a Wet OB aansluit bij de afschrijving voor directe belastingen, is een opsplitsing van facturen niet van invloed op de kwalificatie van investeringsdiensten.

Tot slot stel ik voor de zinsnede inzake de installatiegoederen niet op te nemen in art. 2a lid 1 onderdeel y Wet OB. Voor het aftrekrecht en de herzieningsregeling dient te worden aangesloten bij de kwalificatie van de ingekochte prestatie. Voor zover installatiegoederen volledig opgaan in de dienstverrichting, vallen zij reeds onder het begrip 'investeringsdienst' en is een afzonderlijke vermelding overbodig.

Indien installatiegoederen daarentegen niet opgaan in de dienstverrichting, kwalificeren zij als '(onroerend) investeringsgoed' wanneer zij als *zelfstandige* goederen kunnen worden aangemerkt. Dit zelfstandigheidscriterium creëert echter een leemte in de wet. Om dit te ondervangen, zou de Staatssecretaris het criterium 'zelfstandige onroerende zaken' in het Besluit Aftrek van omzetbelasting moeten laten vervallen, zodat installatiegoederen onder art. 13 lid 1 onderdeel a Uitv. Besch. OB kunnen worden gebracht.

7.3 Eenheid van prestatie

7.3.1 Samenvatting en conclusie

In de analyse van het begrip 'investeringsdienst' speelt het leerstuk eenheid van prestatie een centrale rol. Voor de toepassing van de herzieningsregeling dienen ondernemers de omvang van de investeringsdienst vast te stellen. Volgens de Staatssecretaris is de contractuele werkelijkheid daarbij leidend. Deze benadering is echter onjuist in het licht van het positieve recht en onwenselijk gelet op de wezenlijke

kenmerken van de btw. Binnen het leerstuk eenheid van prestatie dient de economische realiteit voorop te staan; de contractuele bepalingen zijn slechts relevant indien sprake is van misbruik van recht. De ondernemer moet vanuit de intellectuele aanwijzingen beoordelen of er sprake is van één of meer investeringsdiensten. Vanuit het wenselijke recht pleit ik ervoor om deze toetsing te maken op het objectniveau van het gebouwencomplex. Aan iedere onroerende zaak zal de ondernemer een specifiek economisch doel kunnen toeschrijven. Hierdoor kunnen binnen één overeenkomst meerdere investeringsdiensten worden onderscheiden.

Vanuit het economische neutraliteitsbeginsel is deze benadering wenselijk. De ondernemer kan de investeringsdienst hierdoor op een nauwkeurigere wijze toerekenen aan het daadwerkelijke gebruik. De problematiek die ontstaat bij het bundelen van meerdere investeringsdiensten tot één geheel – zoals het bepalen van het eerste gebruik, het daadwerkelijke gebruik en de gevolgen bij verkoop – zal hierdoor in mindere mate optreden.

7.3.2 *Alternatief: de objectafbakeningsleer*

Hoewel de totstandkoming van art. 190 Btw-richtlijn in de kern als wenselijk kan worden beschouwd, en het positief is dat de wetgever deze bepaling in nationale regelgeving heeft geïmplementeerd, ben ik van mening dat een alternatieve benadering mogelijk geschikter was geweest om de problematiek rond short-stay constructies op te lossen, en het aftrekrecht nauwkeuriger vast te stellen. Op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie bestaat er ruimte om verbouwingsdiensten aan onroerende zaken via de objectafbakeningsleer te begrijpen onder het begrip ‘investeringsgoed’ van art. 187 Btw-richtlijn, zoals uiteengezet in paragraaf 6.4.2. In dat geval is niet de ingekochte prestatie, maar het resultaat ervan – de toevoeging of wijziging aan het onroerend goed – bepalend voor de kwalificatie als investeringsgoed. Implementatie van art. 190 Btw-richtlijn was in dat scenario niet noodzakelijk geweest, terwijl de aanleiding en het doel van de wetswijziging alsnog zouden zijn bereikt.

Daarentegen ligt de focus van dit onderzoek niet op de toepassing van de objectafbakeningsleer. Bovendien is de objectafbakeningsleer in het kader van de herzieningsregeling niet expliciet door het Hof van Justitie bevestigd. Hoewel toepassing van deze benadering mogelijk leidt tot een nauwkeurigere aftrek en daarmee de economische neutraliteit bevordert, kan binnen de reikwijdte van dit onderzoek onvoldoende worden onderbouwd dat zij volledig in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Deze benaderingswijze betreft derhalve slechts een suggestie tot nader onderzoek.

7.4 **Herzieningsperiode**

7.4.1 *Samenvatting en conclusie*

Op grond van art. 13 lid 3 Uitv. Besch. OB geldt een herzieningsperiode van vijf jaar voor investeringsdiensten. Deze termijn is strijdig met de Btw-richtlijn indien de

betreffende diensten economische kenmerken vertonen die overeenkomen met die van onroerende investeringsgoederen. De wetgever miskent hiermee de uitvoeringsverplichting zoals door het Hof van Justitie geformuleerd in de zaak Drebers. Derhalve bevat de regeling een bepaling die niet verenigbaar is met het juridische neutraliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel, terwijl ten tijde van de uitspraak van het Hof van Justitie nog ruimte bestond voor aanpassing van de nationale wetgeving.

Belastingplichtigen kunnen zich beroepen op de Btw-richtlijn inzake de tienjarige herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen, mits de betreffende dienst een vergelijkbare economische levensduur kent met onroerende investeringsgoederen. Aangezien de nationale wetgeving niet inhoudelijk is aangepast, kan deze verlengde herzieningsperiode niet ten nadele van de belastingplichtige worden ingeroepen. Hierdoor ontstaat een impliciete keuze tot de toepassing van de tienjaarstermijn. Deze situatie is onverenigbaar met het juridische neutraliteitsbeginsel, aangezien deze keuze niet bestaat voor soortgelijke goederen.

7.4.2 Aanbeveling

Ik meen dat vanuit het rechtszekerheidsbeginsel en juridische neutraliteitsbeginsel het onwenselijk is dat de zaak Drebers niet ten uitvoer is gebracht in de Nederlandse wetgeving. Derhalve stel ik de volgende aanpassing aan art. 13 Uitv. Besch. OB voor:

Art. 13 Uitv. Besch. OB

1. In afwijking van art. 11 worden voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aftrek genomen:

a. onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;

b. (...);

c. investeringsdiensten waarvan de levensduur overeenkomstig is met die van onroerende zaken;

d. investeringsdiensten.

2. Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel a, bedoelde onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, en in het eerste lid, onderdeel c, bedoelde investeringsdiensten, wordt de aftrek herzien in elk van de negen boekjaren, volgende op dat waarin de ondernemer het goed of de investeringsdienst is gaan gebruiken. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.

3. Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde roerende zaken, en in het eerste lid, onderdeel d, bedoelde investeringsdiensten, wordt de aftrek herzien in elk van de vier boekjaren, volgende op dat waarin de ondernemer het goed of de investeringsdienst is gaan gebruiken. De herziening geschiedt telkens voor een vijfde gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.

7.5 Herziening bij het (eerste) gebruik

I. Feitelijk gebruik

Anders dan de Staatssecretaris stelt, dient het eerste feitelijke gebruik als uitgangspunt te worden genomen voor de aanvang van de herzieningsperiode van investeringsdiensten. De herzieningsperiode vangt aan zodra de ingekochte diensten feitelijk worden gebruikt voor de uiteindelijke bestemming. De Hoge Raad sluit daarbij niet aan bij het moment van de uitgaande handeling, maar bij een eerder moment van feitelijke gebruik, mits sprake is van een voldoende nauw verband tussen de ingekochte prestaties en de uitgaande handeling.

Door aan te sluiten bij het eerste feitelijke gebruiksmoment wordt recht gedaan aan de economische realiteit. Het voordeel van deze benadering is dat zij aansluit bij het daadwerkelijke gebruik binnen de bedrijfsuitoefening, ongeacht het btw-rechtelijke verschuldigdheids- of prestatiemoment van de verrichte handeling. Daarmee wordt een evenwicht bewerkstelligd tussen objectieve toetsbaarheid en economische realiteit.

II. Werkelijk gebruik

Met betrekking tot de meerjarige herziening zal middels de opname van de investeringsdiensten tot de herzieningsregeling het gebruik van deze diensten beter worden benaderd gedurende de herzieningsperiode. Het gebruik zal voor meerdere jaren in verband komen te staan met de vrijgestelde, dan wel belaste uitgaande handeling. Voor zover de investeringsdiensten zijn verricht aan één onroerende zaak, zal de toerekening aan een uitgaande handeling in beginsel niet tot veel moeilijkheden leiden. In het licht van het eenvoudsbeginnel en het economische neutraliteitsbeginnel acht ik dit wenselijk.

Voor zover de investeringsdienst wordt gebruikt voor zowel vrijgestelde als belaste handelingen, is het niet vanzelfsprekend dat dit resulteert in een nauwkeuriger aftrekrecht. In beginsel dient de aftrek te worden bepaald aan de hand van de algemene omzetverhouding. De toepassing van een verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik is slechts toegestaan indien deze leidt tot een nauwkeuriger aftrekrecht en berust op objectieve, nauwkeurig vast te stellen maatstaven, zoals vereist door de Hoge Raad. Dit zal voor investeringsdiensten problematisch zijn, aangezien doorgaans geen direct verband bestaat tussen de aard van de dienst en de fysieke kenmerken van de onroerende zaak. Niettemin kan een verdeelsleutel op basis van oppervlakte aanvaardbaar zijn, mits iedere vierkante meter daadwerkelijk is verbeterd en deze methode nauwkeuriger is dan de omzetverhouding.

III. Leegstand

In de Eindejaarsregeling stelt de Staatssecretaris dat leegstand na ingebruikname niet als zodanig leidt tot een wijziging in het gebruik van een investeringsdienst. Dit leidt tot discrepanties. Volgens de Staatssecretaris is bij leegstand van een investeringsdienst namelijk het laatstelijk gebruik bepalend voor het aftrekrecht. Voor

investeringsgoederen geldt echter dat in een situatie van leegstand juist het (toekomstig) voorgenomen gebruik leidend is.

Mijns inziens kan de Staatssecretaris, in het licht van de uitspraak van de Hoge Raad en het neutraliteitsbeginsel, geen onderscheid maken tussen investeringsdiensten en investeringsgoederen. Beide soorten prestaties worden immers aangewend voor dezelfde uitgaande belaste prestatie. Bovendien lijkt deze benadering op gespannen voet te staan met het rechtszekerheidsbeginsel, nu zij afwijkt van hetgeen de Hoge Raad dienaangaande heeft vastgesteld. Gelet op deze rechtspraak lijkt er geen ruimte te bestaan voor de stelling van de Staatssecretaris.

Ik acht de lijn van de Hoge Raad en het Hof van Justitie echter niet wenselijk. De huidige lijn leidt tot ongelijkheid: een verhuurder die tijdelijk leegstand kent, kan deels het recht op aftrek herzien, terwijl een andere verhuurder met continue vrijgestelde verhuur dat niet kan. Dit verschil is moeilijk te rechtvaardigen. Het is dan ook de vraag of het niet wenselijker zou zijn om de herzieningsperiode in geval van leegstand op te schorten. Bij afwezigheid van daadwerkelijk gebruik is er immers geen feitelijk gebruik waaraan de aftrek toegerekend kan worden. Een dergelijke benadering zou het risico op willekeur of misbruik kunnen beperken en strookt met het uitgangspunt dat aftrek enkel mag plaatsvinden bij daadwerkelijk gebruik in het kader van belaste prestaties. Volledigheidshalve merk ik op dat de huidige tekst van de Btw-richtlijn deze benadering niet onderschrijft, en dit vanuit het doelmatigheidsbeginsel onwenselijk is. Een nadere analyse hiervan valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

7.6 Herziening bij verkoop

7.6.1 Samenvatting en conclusie

Het hebben van de eigendom van een onroerende zaak is geen vereiste voor investeringsdiensten om onder de herzieningsregeling te vallen. Ook ondernemers die geen eigenaar zijn van de onroerende zaak, zoals huurders, kunnen dergelijke diensten afnemen. In paragraaf 5.7.2 wordt uiteengezet dat huurders, indien zij investeringsdiensten afnemen, op grond van art. 13a Uitv. Besch. OB niet onderworpen kunnen worden aan een eenmalige herziening bij verkoop van het investeringsgoed door de eigenaar.

Er doet zich problematiek voor inzake herziening indien op het niveau van de huurder veranderingen plaatsvinden. De investeringsdienst verricht aan de onroerende zaak zal bijvoorbeeld na het aflopen van de huurovereenkomst definitief niet meer door de huurder worden gebruikt. Derhalve zal er binnen de ratio van de herzieningsregeling mogelijk een herziening moeten plaatsvinden. Dit is, gelet op de letter van art. 13a Uitv. Besch. OB en art. 188 Btw-richtlijn, op basis van het positieve Unierecht niet mogelijk.

7.6.2 Aanbeveling

Zoals uiteengezet in de vorige paragraaf doet zich problematiek voor inzake herziening indien op het niveau van de huurder veranderingen plaatsvinden. Ik acht het wenselijk dat er in art. 188 Btw-richtlijn wordt afgestapt van de afbakening tot 'levering' van het investeringsgoed, en dat de 'verrichting' van het investeringsgoed eveneens onder de bepaling wordt gevat. Ik stel voor art. 188 Btw-richtlijn als volgt aan te passen, om dit artikel in lijn te brengen met art. 190 Btw-richtlijn:

Art. 188 Btw-richtlijn

1. Investeringsgoederen die gedurende de herzieningsperiode worden geleverd, worden tot het verstrijken van de herzieningsperiode beschouwd als investeringsgoederen die voor een economische activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt.

De lidstaten die van de in artikel 190 bedoelde mogelijkheid gebruik maken, nemen de nodige maatregelen om de eerste alinea van dit lid uit te breiden naar de overdracht van een onlichamelijke zaak die kenmerken heeft die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven.

De economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn indien de levering of verrichting van het investeringsgoed belast is.

De economische activiteit wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn indien de levering of verrichting van het investeringsgoed vrijgesteld is.

Met deze wijziging van de Btw-richtlijn acht ik het wenselijk dat tevens de uitvoeringsbeschikking wordt aangepast. Ik stel de volgende aanpassing aan art. 13a Uitv. Besch. OB voor:

Art. 13a Uitv. Besch. OB

1. In geval van levering of verrichting door de ondernemer van de in artikel 13, eerste lid, bedoelde goederen respectievelijk diensten binnen de termijn waarin de aftrek wordt herzien, is artikel 13, tweede en derde lid, van overeenkomstige toepassing. Daarbij wordt de ondernemer geacht tot het einde van die termijn het gebruik van het goed voor bedrijfsdoeleinden voort te zetten, uitsluitend ten behoeve van:

(...)

Literatuurlijst

Arzini & ten Have 2024

N.P. Arzini en P.W. ten Have, 'De zaak Drebers: bewijst het HvJ Nederland een (investerings)dienst?', *BtwBrief* 2024/78

Barendrecht 1992

J. M. Barendrecht, *Recht als model van rechtvaardigheid: Beschouwingen over vage en scherpe normen, over binding aan het recht en over rechtsvorming*, Deventer: Kluwer 1992.

Barents & Brinkhorst 2001

R. Barents en L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees Recht*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 2001.

Beelen & Sanders 1988

S.T.M. Beelen en J.T. Sanders, *Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*, Deventer: Kluwer 1988.

Beelen 2010

S.T.M. Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt (Fiscale Monografieën, nr. 134)*, Deventer: Kluwer 2010.

Beghin, Huysman & Van Crombrugge 1997

P. Beghin, S. Huysman, en S. Van Crombrugge, *Gentse geschriften: uitstel en anticipatie van winstneming in het fiscaal recht*, Kalmthout (België): Biblio 1997.

Berkhout & van der Heijden 2009

T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, '(Her)kwalificatie van bouwprojecten (2): tussentijds "omkatten" van vastgoed', *WFR* 2009/227.

Berkhout 2013a

T.M. Berkhout, *Fiscaal afschrijven op vastgoed (Fiscale Monografieën nr. 101)*, Deventer: Kluwer 2013.

Berkhout 2013b

T.M. Berkhout, 'Activeren, tenzij: ingrijpende renovaties en transformaties van vastgoedcomplexen', *NTFR* 2013/982.

Berkhuizen 2019

P. Berkhuizen, 'Over koetjes en kalfjes en opgefokte verwachtingen over herzien op diensten', *WFR* 2019/183.

Bijl 1990

D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed*, Deventer: Kluwer 1990.

Bijl 2014

D.B. Bijl, annotatie bij HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376, *BNB* 2014/197.

Blokland 2016

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

Blokland 2020

W.J. Blokland, annotatie bij HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863, *BNB* 2020/11.

Bours 1971

E. Bours, *Rapport inzake de toepassing van de BTW op transacties in onroerende goederen binnen de Gemeenschap*, Europese Commissie: Brussel 1971.

Den Boer 1993

P. den Boer, annotatie bij HR 10 maart 1993, nr. 28139, ECLI:NL:HR:1993:ZC5286, *BNB* 1993/196.

Bomer 2012

A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw*, Deventer: Kluwer 2012.

Bomer 2013

A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW. Wie, Wat, Waar belast*, Deventer: Wolters Kluwer 2013.

Braun 2002

K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 99)*, Deventer: Kluwer 2002.

Van Bruggen 2002

G.J. van Bruggen, 'Zelfstandige of bijkomende diensten (II)', *BtwBrief* 2002/22.

Burkens e.a. 2022

M.C. Burkens e.a., *Beginselen van de democratische rechtstaat*, Deventer: Kluwer 2022.

Cornielje 2024

S.B. Cornielje, annotatie bij HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), *NLF* 2024/2118.

Cornielje & Van Kesteren 2015

S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Evenredige aftrek in de BTW: een voorstel voor uitbreiding van de Nederlandse regeling', *WFR* 2015/1077.

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 133)* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009.

Van Doesum & Van Kesteren 2011

A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming', *WFR* 2011/1465.

Van Doesum & Van Kesteren 2012

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

FCC-rapport 1962

Report of The Fiscal and Financial Committee, in: The EEC Reports on Tax Harmonisation, Amsterdam: IBFD 1963, p. 93 t/m 156.

De Geest 2004

G.G.A. de Geest, 'Hoe maken we van de rechtswetenschap een volwaardige wetenschap', *NJB* 2004/2.

Gomes Vale Viga 2020

M.D.C. Gomes Vale Viga, annotatie bij HvJ EU 9 juli 2020, C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*), *FED* 2020/125.

Heijnen 2018

B.G.A. Heijnen, *Niet-betaling in de btw. Over oninbare vorderingen en onbetaalde schulden in de Europese en Nederlandse btw (Fiscale Monografieën nr. 152)* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Van Hoecke 1984

M. van Hoecke, 'Aard en methode van de rechtsdogmatiek', *Rechtsfilosofie en Rechtstheorie* 1984 (13) 3.

Van Hilten 1992

M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1992.

Van Hilten 1999

M.E. van Hilten, annotatie bij HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP), *BNB* 1999/224.

Van Hilten & Van Kesteren 2020

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Huiskamp 1966

J.C.L. Huiskamp, *De omzetbelasting in internationaal verband*, Deventer: Kluwer 1966.

Van Kesteren 1994

H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil: betekenis van oogmerken en keuzen voor de grenzen van de onderneming in de inkomsten-, vennootschaps- en omzetbelasting* (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994.

Van Kesteren & Cornielje 2015

H.W.M. van Kesteren en S.B. Cornielje, 'Evenredige aftrek in de BTW: een voorstel voor uitbreiding van de Nederlandse regeling', *WFR* 2015/1077.

Ketner & Merkx 2013

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

Van Kreijl 2013

S. van Kreijl, 'Duurzaam, incidenteel en een beetje vervaardigd...', *BtwBrief* 2013/125.

Lamers 2013

J.J.M. Lamers, 'Onttroond zonder abdicatie', *NTFR Beschouwingen* 2013/41.

Lamers 2025

J.J.M. Lamers, 'Queeste naar btw-herziening op diensten', *MBB* 2025/8.

Mares 2013

O.C.R. Marres, De relevantie van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg, in: Th. Groeneveld en L.J.A. Pieterse (red.), *Met oog voor detail*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

Merkx & Verbaan 2014

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

Merkx 2019

M.M.W.D. Merkx, 'VAT deduction and member state sovereignty: (still) a good idea?', *World Journal of VAT/GST Law* 2019.

Merx 2023

M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 137)*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Van Norden 2007

G.J. van Norden, *Het concern in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 122)*, Deventer: Kluwer 2007.

Van Norden & Reiniers 2021

G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, 'Het arrest Danske Bank: fiscale eenheid btw ingeperkt?', *WFR* 2021/97.

Ploeger 1972

L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting (I)', *WFR* 1972/969.

Ploeger 1984

L.F. Ploeger, annotatie bij HR 16 mei 1984, nr. 22 246, ECLI:NL:HR:1984:AW8556, *BNB* 1984/212.

Radbruch 1946

G. Radbruch, *Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht*, *Süddeutsche Juristenzeitung* 1946.

Reugebrink 1966

J. Reugebrink, 'De omzetbelasting in internationaal verband', *WFR* 1966/179.

Reugebrink 1984

J. Reugebrink, *Het rechtskarakter van de omzetbelasting (Leids fiscaal jaarboek)*, Arnhem: Gouda Quint B.V. 1984.

Russo 2012

R. Russo, *Bedrijfsmiddel*, Deventer: Kluwer 2012.

Slagter 1961

W.J. Slagter, *Rechtvaardigheid en doelmatigheid: enige beschouwingen over het compromiskarakter van het recht*, Deventer: Kluwer 1961.

Smith 2009

C. Smith, 'Het normatieve karakter van de rechtswetenschap: recht als oordeel', *Rechtsfilosofie & Rechtstheorie* 2009 (38) 3.

Swinkels 2001

J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW (diss.)*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001.

Watson & Garcia 2009

J. Watson & K. Garcia, 'EU VAT and the Rule of Economics', *International VAT Monitor* 2009 (20) 3.

Wattel 1990

P.J. Wattel, 'De juridische betekenis van uitspraken van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving', *FED* 1990/335.

Willemsen 2023

B. Willemsen, 'Vermogensbestanddelen in de Europese btw', Den Haag: Sdu Uitgevers 2023.

Wolf 2005

R.A. Wolf, 'Hoe hoort het eigenlijk als BTW-betaler?', *WFR* 2005/619.

Van der Wulp 2013

M.D.J. van der Wulp, 'Rechtstreekse en onmiddellijke samenhang: 'juridisch' én economisch element', *BtwBrief* 2013/94.

Van der Wulp 2014

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

Van der Wulp 2020

M.D.J. van der Wulp, 'Een Bossche zwaluw maakt nog geen zomer', *WFR* 2020/155.

Van der Wulp 2021

M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw (Fiscale Monografieën nr. 169)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

Van der Wulp 2025

M.D.J. van der Wulp, annotatie bij HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*), *FED* 2025/1.

Van Zadelhoff 1995

B.G. van Zadelhoff, 'Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting', *WFR* 1995/841.

Van Zadelhoff 2005

B.G. Van Zadelhoff, 'Doe maar normaal', *WFR* 2005/619.

Zutt & Plattel 2022

J. Zutt en A.H.J. Plattel, 'Werkelijk gebruik: de Hoge Raad is aan zet', *BtwBrief* 2022/11.

Rechtspraakregister

Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap

Hvj EG 27 maart 1963, gevoegde zaken nrs. 28/62, 29/62 en 30/62, ECLI:EU:C:1963:6 (*Da Costa en Schaake NV e.a.*).

Hvj EG 15 juli 1964, zaak nr. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (*Costa/ENEL*)

Hvj EG 24 juni 1969, zaak nr. 29/68, ECLI:EU:C:1969:27 (*Milch-, Fett- und Eierkontor*)

Hvj EG 4 december 1974, zaak nr. 41/74, ECLI:EU:C:1974:133 (*Van Duyn*)

Hvj EG 1 februari 1977, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1977:12 (*VNO*)

Hvj EG 9 maart 1978, zaak nr. 106/77, ECLI:EU:C:1978:49 (*Simmmenthal*)

Hvj EG 5 april 1979, zaak nr. 148/78, ECLI:EU:C:1979:110 (*Ratti*)

Hvj EG 19 januari 1982, zaak nr. 8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (*Becker*)

Hvj EG 1 maart 1982, zaak nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade Development Council*)

Hvj EG 6 oktober 1982, zaak nr. 283/81, ECLI:EU:C:1982:335 (*CILFIT*)

Hvj EG 14 februari 1985, zaak nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*)

Hvj EG 14 mei 1985, zaak nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk's Boekhuis*)

Hvj EG 10 juli 1985, zaak nr. 16/84, ECLI:EU:C:1985:309 (*Commissie-Nederland*)

Hvj EG 10 juli 1985, zaak nr. 17/84, ECLI:EU:C:1985:310 (*Commissie-Ierland*)

Hvj EG 27 november 1985, zaak nr. 295/84, ECLI:EU:C:1985:473 (*Wilmot*)

Hvj EG 26 februari 1986, zaak nr. 152/84, ECLI:EU:C:1986:84 (*Marshall*)

Hvj EG 8 oktober 1987, zaak nr. 80/86, ECLI:EU:C:1987:431 (*Kolpinghuis*)

Hvj EG 3 maart 1988, zaak nr. 252/86, ECLI:EU:C:1988:112 (*Bergandi*)

Hvj EG 21 juni 1988, zaak nr. 416/85, ECLI:EU:C:1988:321 (*Commissie-Ierland*)

Hvj EG 15 juni 1989, zaak nr. 348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (*SUFA*)

Hvj EG 13 juli 1989, gevoegde zaken nrs. 93/88 en 94/88, ECLI:EU:C:1989:324 (*Wisselink en Co*)

Hvj EG 8 februari 1990, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe*)

Hvj EG 13 november 1990, C-106/89, ECLI:EU:C:1990:395 (*Marleasing*)

Hvj EG 19 maart 1991, C-109/90, ECLI:EU:C:1991:126 (*NV Giant*)

Hvj EG 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*)

Hvj EG 23 februari 1993, C-236/92, ECLI:EU:C:1994:60 (*Regione Lombardia*)

Hvj EG 15 december 1993, C-63/92, ECLI:EU:C:1993:929 (*Lubbock Fine & Co*)

Hvj EG 16 december 1993, C-334/92, ECLI:EU:C:1993:945 (*Wagner*)

Hvj EG 6 april 1995, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107 (*BLP Group*)

Hvj EG 4 oktober 1995, C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304 (*Armbrecht*)

Hvj EG 15 januari 1998, C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1 (*Ghent Coal Terminal*)

Hvj EG 22 oktober 1998, C308/96 en C94/97, ECLI:EU:C:1998:496 (*Madgett en Baldwin*)

Hvj EG 25 februari 1999, C349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*)

Hvj EG 8 juni 2000, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*)

HvJ EG 8 juni 2000, C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303 (*Schloßstraße*)
HvJ EG 19 september 2000, C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (*Schmeink & Strobel*)
HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110 (*Abbey National I*)
HvJ EG 15 mei 2001, C-322/99, ECLI:EU:C:2001:280 (*Fischer en Brandenstein*)
HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (*Stichting Goed Wonen I*)
HvJ EG 9 oktober 2001, C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (*Cantor Fitzgerald International*)
HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (*Maierhofen*)
HvJ EG 23 oktober 2003, C-408/01, ECLI:EU:C:2003:582 (*Adidas-Salomon en Adidas Benelux*)
HvJ EG 27 november 2003, C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644 (*Zita Modes*)
HvJ EG 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02, ECLI:EU:C:2004:263 (*Gemeente Leusden en Holin Groep*)
HvJ EG 29 april 2004, C-371/02, ECLI:EU:C:2004:275 (*Björnekulla Fruktindustrier*)
HvJ EG 5 november 2004, gevoegde zaken C-397/01 t/m C-403/01, ECLI:EU:C:2004:584 (*Pfeiffer e.a.*)
HvJ EG 3 maart 2005, C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn*)
HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 (*Kretztechnik*)
HvJ EG 16 juni 2005, C-456/03, ECLI:EU:C:2005:388 (*Commissie-Italië*)
HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob Verzekeringen*)
HvJ EG 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (*Centralan Property*)
HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*)
HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin Kaupunki*)
HvJ EG 14 september 2006, C-72/05, ECLI:EU:C:2006:573 (*Wollny*)
HvJ EG 29 maart 2007, C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (*Aktiebolaget NN*)
HvJ EG 28 juni 2007, C-363/05, ECLI:EU:C:2007:391 (*JP Morgan Fleming Claverhouse*)
HvJ EG 11 oktober 2007, C-283/06, ECLI:EU:C:2007:598 (*Kögáz*)
HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (*Part Service*)
HvJ EG 10 juli 2008, C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*)
HvJ EG 17 juli 2008, C-226/07, ECLI:EU:C:2008:429 (*Flughafen Köln/Bonn*)
HvJ EG 23 maart 2009, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254 (*Sandra Puffer*)
HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665 (*SKF*)

Hof van Justitie van de Europese Unie

HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253 (*Commissie-Frankrijk*)
HvJ EU 3 maart 2011, C-50/09, ECLI:EU:C:2011:109 (*Commissie-Ierland*)
HvJ EU 16 februari 2012, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset Menidjunt OOD*)
HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*)
HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473 (*VOF X*)
HvJ EU 4 oktober 2012, C-550/11, ECLI:EU:C:2012:614 (*PIGI*)
HvJ EU 18 oktober 2012, C-234/11, ECLI:EU:C:2012:644 (*TETS Haskovo*)
HvJ EU 8 november 2012, C-511/10, ECLI:EU:C:2012:689 (*BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*)
HvJ EU 21 februari 2013, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Wolfram Becker*)
HvJ EU 25 april 2013, C-480/10, ECLI:EU:C:2013:263 (*Commissie-Zweden*)
HvJ EU 20 juni 2013, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*)

HvJ EU 13 maart 2014, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147 (*Malburg*)
HvJ EU 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (*Gmina Międzyzdroje*)
HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13, ECLI:EU:C:2014:2056 (*Banco Mais*)
HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*)
HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*)
HvJ EU 22 november 2017, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881 (*Cussens e.a.*)
HvJ EU 28 februari 2018, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134 (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*)
HvJ EU 11 april 2018, C-532/16, ECLI:EU:C:2018:228 (*SEB Bankas*)
HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (*Gmina Ryjewo*)
HvJ EU 27 maart 2019, C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254 (*Mydibel*)
HvJ EU 2 juli 2020, C231/19, ECLI:EU:C:2020:513 (*Blackrock Investment Management (UK)*)
HvJ EU 9 juli 2020, C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*)
HvJ EU 17 september 2020, C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*)
HvJ EU 12 november 2020, C-42/19, ECLI:EU:C:2020:913 (*Sonaecom*)
HvJ EU 12 november 2020, C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919 (*ITH Comercial Timisoara*)
HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (*Frenetikexito*)
HvJ EU 7 juli 2022, C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535 (*X*)
HvJ EU 12 september 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736 (*Drebers*)
HvJ EU 7 november 2024, C-594/23, ECLI:EU:C:2024:942 (*Lomoco e.a.*)

Hoge Raad der Nederlanden

HR 24 april 1957, nr. 13 193, ECLI:NL:HR:1957:AY1629
HR 19 november 1958, nr. 13 693, ECLI:NL:HR:1958:AY0704
HR 12 april 1989, nr. 24 935, ECLI:NL:HR:1989:ZC4017
HR 6 maart 1991, nr. 26 814, ECLI:NL:HR:1991:ZC4536
HR 5 februari 1992, nr. 27 741, ECLI:NL:HR:1992:ZC4879
HR 11 maart 1992, nr. 27 329, ECLI:NL:HR:1992:ZC4920
HR 17 februari 1993, nr. 28 910, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263
HR 23 juni 1993, nr. 28 962, ECLI:NL:HR:1993:BH8819
HR 24 augustus 1994, nr. 29 414, ECLI:NL:HR:1994:ZC5733
HR 17 december 1997, nr. 32 511, ECLI:NL:HR:1997:AA3343
HR 10 februari 1999, nr. 34 012, ECLI:NL:HR:1999:AA2670
HR 10 maart 1999, nr. 34 348, ECLI:NL:HR:1999:AA2714
HR 7 juni 2000, nr. 35 423, ECLI:NL:HR:2000:AA6120
HR 28 juni 2000, nr. 35 465, ECLI:NL:HR:2000:AA6317
HR 3 februari 2006, nr. 41 751, ECLI:NL:HR:2006:AV0823
HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, ECLI:NL:HR:2008:BF7176
HR 4 december 2009, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109
HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, ECLI:NL:HR:2012:BU1929
HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9
HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376
HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863
HR 26 juni 2020, nr. 18/02840, ECLI:NL:HR:2020:1045
HR 23 april 2021, nr. 19/04081, ECLI:NL:HR:2021:645
HR 4 november 2022, nr. 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577

Gerechtshoven

Hof 's Gravenhage 14 maart 2003, nr. 02/0859, ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7573

Conclusies advocaat-generaal

A-G Mayras 14 december 1976, zaak nr. 51/76, ECLI:EU:C:1976:179 (*VNO*)

A-G Kokott 17 maart 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:185 (*Centralan*)

A-G Mengozzi 22 december 2008, C-515/07, ECLI:EU:C:2008:769 (*VNLTO*)

A-G Kokott 1 maart 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:108 (*VOF X*)

A-G Jaäskinen 27 november 2012, C-480/11, ECLI:EU:C:2012:751 (*Commissie-Zweden*)

A-G Jaäskinen 27 november 2012, C-85/11, ECLI:EU:C:2012:753 (*Commissie-Ierland*)

A-G Mengozzi 25 november 2015, C-332/14, ECLI:EU:C:2015:777 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*)

A-G Kokott 1 maart 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:145 (*DNB Banka*)

A-G Wattel 30 november 2018, nr. 17/04543, ECLI:NL:PHR:2018:615

A-G Collins 6 juni 2024, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:468 (*Drebers*)

In de btw vormt het recht op aftrek van voorbelasting een fundamenteel onderdeel van het Unierechtelijke btw-stelsel. Binnen het recht op aftrek van voorbelasting bestaat de herzieningsregeling; deze regeling waarborgt dat de aanvankelijk toegepaste aftrek in overeenstemming blijft met het daadwerkelijke gebruik van goederen en diensten. Voor investeringsgoederen betekent dit dat de aftrek gedurende meerdere jaren wordt gevolgd en, bij gewijzigd gebruik, dient te worden herzien. Lidstaten hebben daarbij de mogelijkheid deze regeling uit te breiden naar diensten met vergelijkbare kenmerken als investeringsgoederen, middels de Unierechtelijke kan-bepaling van artikel 190 Btw-richtlijn.

Met ingang van 1 januari 2026 is de Nederlandse herzieningsregeling in de btw uitgebreid tot diensten aan onroerende zaken die deze meerjarig dienen. Deze wetswijziging is gebaseerd op artikel 190 Btw-richtlijn.

Dit boek is een onderzoek naar de conformiteit en de wenselijkheid van de Nederlandse uitbreiding van de herzieningsregeling. Het schetst de Unierechtelijke achtergrond van het aftrekrecht en de herzieningsregeling, zet de inhoud van de Nederlandse wetswijziging uiteen, toetst de Nederlandse wetswijziging aan het positieve Unierecht, en beoordeelt haar in het licht van het rechtskarakter van de omzetbelasting en de beginselen van neutraliteit, algemene heffing, doelmatigheid en rechtszekerheid. Tot slot worden aanbevelingen gedaan voor de wijziging van de wet- en regelgeving, teneinde de Nederlandse wetswijziging in lijn te brengen met het positieve en wenselijke recht.

Stijn Heersink (2001) studeerde van 2020 tot 2025 fiscale economie aan Tilburg University. Sinds 2024 is hij als belastingadviseur werkzaam bij PwC te Amsterdam op het gebied van de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting.

