

# Uitspraak

---

## GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 16/00255

11 januari 2017

uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

Stichting Schoonzicht, gevestigd te Amsterdam, belanghebbende,  
gemachtigde: prof. dr. B.G. van Zadelhoff

tegen de uitspraak van 25 mei 2016 in de zaak met kenmerk HAA 15/187 van de rechtbank  
Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

### 1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft op 9 oktober 2014 over het derde kwartaal 2014 aangifte omzetbelasting gedaan van een te betalen bedrag van € 86.837 en dit bedrag op aangifte voldaan.

1.2. De inspecteur heeft bij uitspraak van 11 december 2014 het bezwaar van belanghebbende tegen de voldoening op aangifte afgewezen.

1.3. De rechtbank heeft bij uitspraak van 25 mei 2016 het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard.

1.4. Het tegen deze uitspraak door belanghebbende ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 30 juni 2016. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 december 2016. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgesteld dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

## 2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak – waarin belanghebbende en de inspecteur telkens zijn aangeduid als ‘eiseres’ respectievelijk ‘verweerder’ – de navolgende feiten vastgesteld:

“1. Eiseres heeft in 2013 op eigen grond te Gennep een appartementencomplex laten bouwen. Het complex bestaat uit 7 appartementen. Het complex is in juli 2014 opgeleverd. Vier appartementen zijn met ingang van 1 augustus 2014 vrijgesteld verhuurd. Voor drie appartementen heeft eiseres in het derde kwartaal 2014 nog geen huurder gevonden.

2. Eiseres heeft in 2013 voor de bouw van de appartementen € 113.802 aan voorbelasting in aftrek gebracht. Deze aftrek heeft betrekking op de bouw van voor verhuur bestemde appartementen. Dit omdat een heffing op grond van artikel 3, derde lid, aanhef en onder b van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) te verwachten was. Per 1 januari 2014 is deze (integratie)heffing komen te vervallen.

3. Eiseres heeft in 2014 geen voorbelasting in aftrek gebracht voor de bouw van de appartementen. Vanwege de eerste ingebruikneming op 1 augustus 2014 heeft eiseres € 79.587 van de in aftrek gebrachte voorbelasting herzien. In het tijdig op aangifte voldane bedrag van € 86.837 is het bedrag van € 79.587 begrepen.”

2.2. Nu partijen tegen de feitenvaststelling van de rechtbank geen bezwaren hebben aangevoerd, zal ook het Hof daarvan uitgaan.

## 3. Geschil in hoger beroep

Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of de herrekening in één keer van de in aftrek gebrachte voorbelasting op de voet van artikel 15, lid 4, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) ten bedrage van € 79.587 in strijd is met artikel 187 van Richtlijn 2006/112EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: de Btw-richtlijn) zoals belanghebbende stelt en de inspecteur weerspreekt.

## 4. Relevante bepalingen in de Btw-richtlijn

De relevante bepalingen in de Btw-richtlijn luiden als volgt:

### Artikel 184

De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

### Artikel 185

1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de BTW-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.
2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking

voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.  
In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.

#### Artikel 186

De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.

#### Artikel 187

1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de BTW op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.

#### Artikel 188

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 economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn indien de levering van het investeringsgoed belast is.

De economische activiteit wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn indien de levering van het investeringsgoed vrijgesteld is.

2. De in lid 1 bepaalde herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode. Indien de levering van investeringsgoederen vrijgesteld is, kunnen de lidstaten er evenwel van afzien herziening te eisen, voorzover de afnemer een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de BTW in aftrek mag worden gebracht.

#### Artikel 189

Voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

- a) het begrip investeringsgoederen definiëren;
- b) het bedrag aan BTW dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;
- c) alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt;
- d) administratieve vereenvoudigingen toestaan.

## 5. Beoordeling van het geschil

5.1 Belanghebbende stelt zich ook in hoger beroep op het standpunt dat voor de herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek voor investeringsgoederen de Btw-richtlijn in artikel 187 een zogenoemde *lex specialis* bevat. De daarin beschreven regeling schrijft dwingend voor dat de herziening in die gevallen geschiedt in jaarlijkse (herzienings)termijnen. De grondslag voor deze meerjarige herziening wordt gevormd door de initiële – op basis van de bij de aanschaf geldende bestemming – in aftrek gebrachte voorbelasting. De Btw-richtlijn staat niet toe dat bij de eerste ingebruikname c.q. het eerste herzieningsmoment de gehele in aftrek gebrachte voorbelasting wordt herrekend. De Btw-richtlijn laat de lidstaten weliswaar de keuze om de herzieningstermijn op een later tijdstip te laten aanvangen (pas op het moment van ingebruikname) maar ook bij een keuze voor dat latere tijdstip, dient de herziening te geschieden in jaarlijkse termijnen en niet ineens. Artikel 15, lid 4 Wet OB is in zoverre in strijd met de Btw-richtlijn. Er is bij deze uitlegging van het recht geen sprake van een belastinglek zoals door de rechtbank is geoordeeld in r.o. 20.4 van haar uitspraak; wel is sprake van temporisering van de belastingdruk, maar dat effect kan niet worden gekwalificeerd als een (oneigenlijk) belastingvoordeel of -nadeel.

5.2. De inspecteur voert daartegen aan dat artikel 15, lid 4 Wet OB een richtlijnconforme bepaling is omdat artikel 186 van de Btw-richtlijn de lidstaten expliciet de ruimte laat nadere regels te stellen voor de toepassing van de herziening van de aftrek. Met de regeling zoals vervat in art. 15, lid 4, Wet OB is de wetgever gebleven binnen de hem gegeven grenzen. De inspecteur stelt zich daarbij op het standpunt dat artikel 187 van de Btw-richtlijn geen *lex specialis* is, doch een aanvulling op de algemene herzieningsregels zoals beschreven in artikel 184 en 185 van de Btw-richtlijn. De herrekening op het moment van de eerste ingebruikname is gebaseerd op de mogelijkheid – zoals beschreven in artikel 187, eerste lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn – om de herziening te baseren op een periode van 10 volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen. Als een lidstaat van deze mogelijkheid gebruik maakt, zoals Nederland, brengt die keuze automatisch mee dat op dat moment een eenmalige herrekening op basis van het dan geldende gebruik plaatsvindt. Door een dergelijke correctie van de herzieningsgrondslag wordt de precisie van de aftrek juist vergroot, zo stelt de inspecteur.

5.3. De rechtbank heeft in r.o. 20.3 van haar uitspraak als volgt geoordeeld:

*“De herziening op grond van artikel 187, eerste lid, eerste en tweede volzin, van de Btw-richtlijn vangt - door deze keuze van de Nederlandse wetgever - pas aan met het tijdstip van ingebruikneming, hetgeen is neergelegd in artikel 15, zesde lid, van de Wet OB. De Btw-richtlijn voorziet niet in een correctiemogelijkheid indien, zoals in het onderhavige geval, de aftrek bij aanschaf niet overeenkomt met de aftrek waarop bij ingebruikname recht bestaat. Door de keuze van de Nederlandse wetgever bestrijkt artikel 187 van de Btw-richtlijn immers niet de periode die artikel 15, vierde lid, van de Wet OB wel bestrijkt. Nu artikel 187 van de Btw-Richtlijn niet in een dergelijk correctiemechanisme voorziet, is dit - zoals verweerder terecht opmerkt - aan de lidstaten. In dit kader verwijst de rechtbank ook naar artikel 189, aanhef en onder c, van de Btw-richtlijn waarin is neergelegd dat voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 de lidstaten alle passende maatregelen kunnen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt. Dit heeft Nederland gedaan door met artikel 15, vierde lid, van de Wet OB aansluiting te zoeken bij artikel 184 van de Btw-richtlijn. Hierdoor kan de aftrek, welk recht op het moment van vervaardiging wel bestaat, maar op het moment van ingebruikneming niet meer, worden gecorrigeerd. Dit is in overeenstemming met doel en strekking van de omzetbelasting. De rechtbank verwijst in dit verband naar het eerder genoemde arrest van*

*de Hoge Raad 4 december 2009 waarin tot een gelijke conclusie wordt gekomen dat artikel 15, vierde lid, van de Wet OB in overeenstemming is met het toenmalige artikel 20, eerste lid, letter a van de Zesde richtlijn (het huidige artikel 184 van de Btw-Richtlijn) en dat van strijd met de toenmalige Zesde Richtlijn geen sprake is."*

5.4. Het Hof oordeelt als volgt. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop c.q. het tijdvak waarin de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht. De ondernemer dient op dat moment te bepalen of en in hoeverre het voorziene gebruik van de goederen aanleiding geeft tot aftrek van voorbelasting (zie artikel 15, lid 1 en 4 van de Wet OB).

5.5. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende de voorbelasting overeenkomstig deze regels op de juiste wijze in 2013 in aftrek heeft gebracht gezien de toentertijd nog geldende en voorziene integratielevering (zie artikel 3, lid 3, onderdeel b, Wet OB, tekst 2013), welke levering met ingang van 1 januari 2014 is vervallen.

5.6. Op grond van artikel 15, lid 4, tweede volzin Wet OB wordt de ondernemer, indien op het tijdstip van het eerste gebruik blijkt dat de belasting voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe hij op grond van het gebruik gerechtigd is, de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd.

5.7. Op grond van de gewijzigde bestemming als gevolg van het vervallen van de zogenoemde integratielevering per 1 januari 2014, heeft belanghebbende in het derde kwartaal van 2014, waarin zij een viertal appartementen voor het eerst in gebruik heeft genomen, een deel van de eerder in aftrek gebrachte belasting herrekend op de voet van artikel 15, lid 4, Wet OB. Die herrekening is onderwerp van het onderhavige geschil.

5.8. Zoals uit de wettekst volgt, is artikel 15, lid 4 Wet OB op alle goederen en diensten van toepassing dus ook op investeringsgoederen. Daarmee sluit deze bepaling naar het oordeel van het Hof niet geheel aan op de Btw-richtlijn, waarin in artikel 187 immers een specifieke bepaling is opgenomen voor investeringsgoederen. Deze bepaling onderscheidt voor investeringsgoederen twee mogelijke herzieningsmethoden waarin de eerste er vanuit gaat dat de herzieningsperiode begint te lopen op het tijdstip van aanschaf of vervaardiging en de tweede methode pas op het tijdstip van ingebruikname van het goed (hierna: de tweede methode).

5.9. Nederland heeft voor de tweede methode gekozen, zo leidt het Hof af uit de memorie van toelichting op het voorstel van wet met betrekking tot (toen nog) artikel 15, lid 3 waarin het volgende is vermeld (Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3, blz. 25):

*"Blijkt op het tijdstip van aanvang van het eerste feitelijke gebruik van het goed, dat dit gebruik afwijkt van hetgeen indertijd werd verondersteld, zodat het leidt tot een geringere of grotere aftrek dan is toegepast, dan wordt de ondernemer de te veel afgetrokken belasting opnieuw verschuldigd casu quo kan hij de te weinig afgetrokken belasting terugvragen. Op dat aanvangstijdstip treedt tevens de in de Uitvoeringsbeschikking geregelde herzieningstermijn voor investeringen in; voor die periodieke herziening van de aftrek dient te worden uitgegaan van de per saldo respectievelijk in totaal afgetrokken belasting."*

5.10. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de keuze voor de tweede methode niet automatisch meebrengt dat de voorbelasting alsdan in één keer mag worden herrekend in plaats van een correctie via gespreide herziening in jaarlijkse termijnen, zoals de Btw-

richtlijn voorschrijft.

5.11. Het Hof is van oordeel dat de wetgever voor zover het investeringsgoederen betreft, voor de richtlijnconformiteit van artikel 15, lid 4 Wet OB, niet met succes een beroep kan doen op artikel 186 van de Btw-richtlijn. Voor onroerende zaken kent de Btw-richtlijn immers een specifieke bepaling in artikel 187 van de Btw-richtlijn, naar welke regeling in artikel 186 niet wordt verwezen. Wel kan een beroep worden gedaan op artikel 189 aanhef en onder b, van de Btw-richtlijn waarin is bepaald dat de lidstaten voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 het bedrag aan BTW dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader kunnen bepalen. Het Hof gaat er vanuit dat deze mogelijkheid verband houdt met de hiervoor onder 5.8 en 5.9 beschreven keuze: lidstaten die hebben gekozen voor de tweede methode, zoals Nederland, kunnen op grond van deze bepaling een andere herzieningsgrondslag hanteren dan de aanvankelijk (op basis van de oorspronkelijke bestemming) in aftrek gebrachte belasting.

5.12. Met de invoering van artikel 15, lid 4 Wet OB, op grond waarvan de herzieningsgrondslag wordt bepaald op het bedrag aan voorbelasting waarop de ondernemer – gelet op het gebruik ten tijde van de ingebruikname – recht heeft, heeft de wetgever naar het oordeel van het Hof van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. De wetgever is daarmee naar het oordeel van het Hof niet getreden buiten de hem toegekende regelruimte. Met deze vaststelling staat naar 's Hofs oordeel evenwel nog niet vast dat ook in dit specifieke geval artikel 15, lid 4, Wet OB toepassing kan vinden.

5.13. Allereerst rijst in dit kader de vraag of een situatie als de onderhavige, waarin de belanghebbende enkel ten gevolge van een wetswijziging niet langer bij de eerste ingebruikname een met Btw belaste (integratie)levering verricht, ook valt onder de reikwijdte van artikel 15, lid 4, Wet OB. Het Hof beantwoordt deze vraag bevestigend onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) van 29 april 2004, zaak C-487/01, ECLI:EU:C:2004:263, gemeente Leusden.

5.14. Voorts rijst de vraag of een '15-4 correctie', in het geval het investeringsgoederen betreft, in één keer mag plaatsvinden, hetgeen belanghebbende bestrijdt. Het Hof is van oordeel dat de '15-4 correctie' plaatsvindt op een (ondeelbaar) moment vóór de eerste ingebruikname; het moment waarop de herzieningsperiode begint te lopen. Dit oordeel brengt mee dat de '15-4 correctie' moet worden aangemerkt als *pre*-herzieningscorrectie. Voor een dergelijke correctie bevat de Btw-richtlijn geen bepalingen. Derhalve kan niet worden gezegd dat de Btw-richtlijn aan een dergelijke correctie in de weg staat.

5.15. Deze vaststelling neemt echter niet weg dat ook in dat geval waarin een Unierechtelijke regeling ontbreekt, de nationale regeling in overeenstemming dient te zijn met doel en strekking van de Btw-richtlijn. In zijn arrest van 10 juli 2008, Ahold, C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394, overwoog het HvJ EU dienaangaande:

*"31 (...) is, het, bij gebreke van een communautaire regeling, een aangelegenheid van de rechtsorde van de lidstaten om, binnen de door het gemeenschapsrecht gestelde grenzen, de methode en de regels vast te stellen (...)"*

*33 "(...) de beginselen waarop het gemeenschappelijke stelsel van deze belasting [de btw] is gebaseerd, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel (...)."*

5.16. Naar het oordeel van het Hof valt de regeling van artikel 15, lid 4, tweede volzin Wet OB binnen de vorenbedoelde door het Unierecht gestelde grenzen nu het Hof het resultaat daarvan – gelet op de daaropvolgende herzieningsperiode – niet in strijd acht met het beginsel van fiscale neutraliteit en/of het evenredigheidsbeginsel. Het enkele feit dat de ‘15-4 correctie’ in één keer plaatsvindt, brengt niet mee dat het uiteindelijke resultaat van de regeling niet in overeenstemming kan worden geacht met de Btw-richtlijn. Een mogelijk liquiditeits voor-/ of nadeel, zoals door belanghebbende gesteld, dat is gelegen in de temporisering, kan daar niet aan afdoen. Dit oordeel vindt ook steun in het arrest van de Hoge Raad van 4 december 2009, r.o. 3.5.2, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109.

5.17. Ten overvloede overweegt het Hof dat aan dit oordeel evenmin de beschikking van het HvJ-EU van 5 juni 2014, C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, gemeente ‘Gmina’, kan afdoen, nu artikel 189 aanhef, onder b, van de Btw-richtlijn geen bepaling van dwingend recht bevat. Lidstaten die voor de tweede methode hebben gekozen, zijn op grond van deze (kan-)bepaling niet verplicht een regeling overeenkomstig artikel 15, lid 4 Wet OB in te voeren.

#### *Slotsom*

De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is.

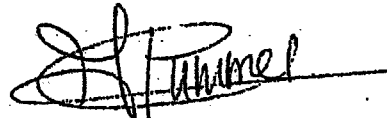
#### 6. Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de kosten op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

#### 7. Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank

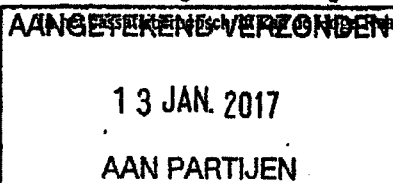
De uitspraak is gedaan door mrs. C.J. Hummel, voorzitter, H.E. Kostense en B.A. van Brummelen, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. C. Lambeck, als griffier. De beslissing is op 11 januari 2017 in het openbaar uitgesproken.



Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener,
  - b. een dagtekening,
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht,
  - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.



verzoekt worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

Hoge Raad der Nederlanden  
(belastingkamer)  
Postbus 20303  
2500 EH Den Haag

Carfis B.V.  
Ko Donckerlaan 21  
1187 td Amstelveen  
kvk 33260936

Amstelveen, 17 februari 2017

Hoogedelachtbaar College,

Namens de te Amsterdam gevestigde stichting Stichting Schoonzicht, hierna ook aan te duiden als 'belanghebbende', kom ik in beroep tegen de op 13 januari 2017 verzonden en in fotokopie bijgevoegde uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam met kenmerk 16/00255. Een volmacht waaruit blijkt dat ik bevoegd ben dit beroepschrift namens belanghebbende in te dienen alsmede een recent uittreksel van de Kamer van koophandel betreffende belanghebbende, zijn eveneens bijgevoegd.

#### Cassatiemiddel

Als cassatiemiddel draag ik voor schending van het recht in het bijzonder van de artikelen 184 tot en met 189 van Richtlijn 2006/112EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "Btw-richtlijn"), artikel 15, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: "Wet OB 1968") juncto de artikel 12 en 13 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

#### Toelichting op het cassatieberoep

In geschil is of belanghebbende in 2013 ter zake van de bouw van woningen in aftrek gebrachte omzetbelasting vanwege de ingebruikneming voor verhuur in 2014, in één keer wegens herziening verschuldigd is geworden of dat de herziening in (10) jaarlijkse termijnen dient plaats te vinden.

De Btw-richtlijn voorziet in herziening van al dan niet in aftrek gebrachte belasting. Daarbij kunnen de lidstaten voor de herzieningsperiode aangrijpen bij het moment van verkrijging of vervaardiging dan wel het moment van ingebruikneming. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan. Volgens de Btw-richtlijn geschiedt de herziening voor investeringsgoederen in jaarlijkse termijnen. De door Nederland geïmplementeerde herzieningsregeling is niet gelijk aan de in de Btw-richtlijn gegeven varianten, maar lijkt het meest op de regeling die voor de herzieningsperiode aansluit bij het moment van ingebruikneming. Volgens de in Nederland geïmplementeerde herzieningsregeling vindt op het moment van ingebruikneming en aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming herziening in één keer plaats voor het volledige bedrag van de voorbelasting. In de daarop volgende negen boekjaren vindt telkens herziening plaats voor ééntiende van de voorbelasting.

De rechtbank gaat in onderdeel 20.3 van haar uitspraak er van uit dat de herzieningsregeling in de Btw-richtlijn een hiaat vertoont en dat daarom de door Nederland ingevoerde herziening ineens een passende maatregel is om ongerechtvaardigde voordelen te voorkomen. Omdat Nederland voor de herzieningsperiode aangrijpt bij het moment van eerste gebruik, zou volgens de rechtbank geen



herziening mogelijk zijn als het recht op aftrek tijdens de herzieningsperiode niet afwijkt van het recht op aftrek op het moment van eerste gebruik. Mijns inziens vertoont de herzieningsregeling in de Btw-richtlijn helemaal geen hiaat en leest de rechtbank de Btw-richtlijn niet juist.

Dat voor de (start van de) herzieningsperiode wordt aangesloten bij het moment van eerste gebruik, houdt niet in dat voor de afwijkingen in het recht op aftrek altijd moet worden getoetst aan het recht op aftrek ten tijde van het eerste gebruik. Het recht op aftrek in een herzieningsjaar moet juist worden afgezet tegen het recht op aftrek in het jaar van verkrijging, vervaardiging, en slechts in voorkomend geval het jaar van eerste gebruik. Het gaat om correcties op de daadwerkelijk toegepaste aftrek. Die initiële aftrek doet zich voor in het jaar van verkrijging of vervaardiging en soms (voorkomend geval) in het jaar van eerste gebruik. Dat laatste is aan de orde indien zich een integratielevering voordoet. Ook in de onderhavige situatie kan op basis van de Btw-richtlijn herziening in het jaar van eerste gebruik (2014) en de daarop volgende jaren plaatsvinden op basis van het verschil in aftrek in een herzieningsjaar ten opzichte van het recht op aftrek in het jaar van verkrijging of vervaardiging waarin de initiële aftrek heeft plaatsgevonden (2013). De Btw-richtlijn kent wel degelijk een correctiemechanisme voor het geval de aftrek bij aanschaf niet overeenkomt met de aftrek bij ingebruikname. Bij haar beslissing is de rechtbank dan ook van een onjuiste rechtsopvatting uitgegaan.

Kennelijk leest de rechtbank de Btw-richtlijn aldus dat in een lidstaat die voor de (start van de) herzieningsperiode aansluit bij het moment van eerste gebruik altijd het recht op aftrek ten tijde van het eerste gebruik als referentie moet nemen. In lidstaten die voor de herzieningsperiode aansluiten bij het jaar van verkrijging of vervaardiging is dan kennelijk het recht op aftrek in dat jaar van verkrijging of vervaardiging het referentiekader. Maar juist dan zou sprake zijn van een hiaat in de herzieningsregeling van de Btw-richtlijn. Bij een toets enkel aan de aftrek in het jaar van verkrijging of vervaardiging zou bijvoorbeeld geen rekening worden gehouden met een integratielevering in een later jaar. Op basis van de Btw-richtlijn dient de btw-aftrek in een herzieningsjaar altijd te worden afgezet tegen de gerealiseerde aftrek. Dat is dan de aftrek in het jaar van verkrijging of vervaardiging en enkel in een geval van een integratielevering het jaar van ingebruikneming. Op basis van de Btw-richtlijn valt de in 2013 door belanghebbende genoten aftrek te herzien in de jaren 2014 en volgende. De Btw-richtlijn kent dienaangaande geen hiaat en leidt evenmin tot een ongerechtvaardigd voordeel.

De rechtbank ziet de herziening ineens in casu als een passende maatregel om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt. Zoals hiervoor aangegeven biedt de Btw-richtlijn situaties als de onderhavige geen ongerechtvaardigd voordeel. Op basis van de Btw-richtlijn kan immers op normale wijze worden herzien. Nochtans zal ik ingaan op de vraag of een herziening ineens (anders dan bij vervreemding van een goed) überhaupt een passende maatregel kan vormen om ongerechtvaardigde voordelen te vermijden, zoals de rechtbank overweegt? Mijns inziens is dat niet het geval. Met uitzondering van herziening bij leveringen gedurende de herzieningsperiode, kent de Btw-richtlijn geen herziening in eens. De Btw-richtlijn schrijft juist dwingend voor dat herziening over de jaren wordt gespreid. Een herziening ineens zou daarmee dermate in strijd komen met de Btw-richtlijn dat dit nooit een passende maatregel kan vormen om recht te doen aan doel en strekking van die richtlijn. Ook inhoudelijk valt een dergelijke herziening ineens niet te rechtvaardigen. Waarom zou een dergelijke herziening ineens enkel in het boekjaar van eerste gebruik en niet in het daarop volgend jaar gewenst zijn? Het ontbreken van een herziening ineens ten tijde van eerste gebruik, noodzaakt enkel tot een zorgvuldige toets van de aftrek op het moment van verkrijgen of vervaardigen, maar dat kan geen bezwaar zijn en kan in elk geval niet een volstrekt tegen de Btw-richtlijn ingaande herziening ineens rechtvaardigen.

Volgens belanghebbende is de Nederlandse herzieningsregeling niet in overeenstemming met de herzieningsregeling in de Btw-richtlijn en dient de Nederlandse regeling in zoverre buiten toepassing te blijven. Ten einde niet tot een asymmetrisch beroep op de Btw-richtlijn te geraken, zal dan wel het systeem van de Btw-richtlijn op haar van toepassing moeten zijn. Als gevolg daarvan zal over het eerste herzieningsjaar betreffende de woningen, zijnde het jaar dat start met de ingebruikneming, herziening moeten plaatsvinden. Een herziening die dan ééntiende van de in 2013 in aftrek gebrachte belasting zal betreffen. Aangezien belanghebbendes boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar, zal die herziening moeten plaatsvinden is het laatste belastingtijdvak van 2014.

Vanwege de specifieke regeling in artikel 187 van de Btw-richtlijn voor investeringsgoederen biedt artikel 186 van die richtlijn volgens het gerechtshof geen basis voor richtlijnconformiteit van artikel 15, lid 4 van de Wet OB 1968. Volgens het gerechtshof biedt artikel 189 aanhef en onder b van de Btw-richtlijn echter wel een basis voor richtlijnconformiteit van de Nederlandse herzieningsregels voor investeringsgoederen. Ik kan het gerechtshof daarin niet volgen. Ingevolge laatstbedoelde bepaling kunnen de lidstaten voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 van de Btw-richtlijn : "het bedrag aan BTW dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen". Dat gaat over het in aanmerking te nemen bedrag (de maatstaf) waarop de herziening wordt toegepast. Die bepaling geeft geen bevoegdheid om een aanpassing van het in aanmerking te nemen bedrag ook tot een directe verschuldigdheid (of aftrek) te laten leiden. Dat wellicht het in aanmerking te nemen bedrag wordt aangepast laat onverlet dat de herzieningsverschuldigdheid (of herzieningsteruggaaf) op grond van artikel 187 van de Btw-richtlijn dwingend over een aantal jaren wordt gespreid. In casu heeft in 2013 op correcte wijze aftrek plaatsgevonden. Een aftrek die enkel kan worden gecorrigeerd op basis van de herzieningsregels en dan dus enkel (afgezien van een tussentijdse levering) gespreid over een aantal jaren. De Btw-richtlijn biedt geen mogelijkheid om een aanpassing van het voor herziening in aanmerking te nemen bedrag ook in een directe verschuldigdheid (of aftrek) te laten resulteren.

Het gerechtshof noemt de verschuldigdheid in eens een "pre-herzieningscorrectie". Daarbij merkt het gerechtshof op dat de Btw-richtlijn over een dergelijke correctie geen bepalingen bevat en dat de Btw-richtlijn daarom niet aan een dergelijke correctie in de weg staat. Omdat die heffing niet is geregeld in de Btw-richtlijn, staat die richtlijn aan die heffing niet in de weg. Mijns inziens is het juist andersom: een heffing mag enkel plaatsvinden als de Btw-richtlijn daar een basis voor biedt! Overigens is de gedachte van het gerechtshof ook inhoudelijk onjuist. De Btw-richtlijn regelt immers wel dat herziening gespreid in de tijd moet plaatsvinden.

#### Conclusie

Gelet op het vorenstaande geef ik u in overweging de bestreden uitspraak van het gerechtshof, de rechtbank en de daaraan ten grondslag liggende uitspraak van de inspecteur te vernietigen en de in bezwaar gevraagde teruggaaf te verlenen. Voorts verzoek ik u te bepalen dat de inspecteur (de Staat der Nederlanden) aan belanghebbende de kosten van deze procedure dient te vergoeden.

Hoogachtend,  
namens Carfis B.V.

prof. dr. B.G. van Zadelhoff