



Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting

**Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek
Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000**

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M (Stcrt. 2011, nr. 21834). Actualisering is onder andere noodzakelijk als gevolg van jurisprudentie en beleidsmatige wijzigingen. Ook zijn er enkele tekstuele wijzigingen aangebracht.

De volgende inhoudelijke en beleidsmatige wijzigingen zijn opgenomen:

Hoofdstuk 3. In dit hoofdstuk is het gevolg verwerkt van HvJ EU 25 juli 2018, zaak C-140/17 (Gmina Ryjewo). Op grond van dit arrest kan in meer gevallen herziening van belasting plaatsvinden ingeval goederen voor niet-economische activiteiten worden gebruikt.

§ 4.2.6. In deze paragraaf is aangegeven dat bij leegstand van onroerend goed de uitgangspunten van HR 14 juni 2014, nr. 13/00282, worden gevolgd.

§ 5. De tekst van de subparagraaf over de toepassing van de integratielevering bij privaatrechtelijke onderwijsinstellingen is vervallen, omdat de integratielevering per 1 januari 2014 is afgeschaft¹. Voorts kan het onderdeel over aftrek van btw bij schadeherstel vervallen als gevolg van de jurisprudentie waarbij de aftrek kan worden genoten door de ondernemer die de opdracht heeft gegeven voor de prestatie én aan wie de factuur is uitgereikt².

§ 5.2.4. Deze paragraaf bevat een uitbreiding van de goedkeuring voor btw-aftrek door een samenwerkingsverband voor de verwerving van diensten door de maten in een maatschap.

§ 5.2.6. In deze paragraaf is de goedkeuring voor btw-aftrek voor bedrijfs- en productschappen vervallen, omdat de bedrijfs- en productschappen zijn opgeheven. De voorwaarden voor de toepassing van de goedkeuring voor ondernemersverenigingen zijn aangepast.

§ 5.2.7. Deze paragraaf bevat een goedkeuring om de werkgever aan te merken als afnemer van de vervoersprestatie bij gebruik van OV-kaarten voor zakelijke doeleinden door werknemers.

1 Inleiding

Dit besluit gaat in op het recht op aftrek van btw. Het besluit is geen allesomvattende beschrijving van alle problematiek die zich voordoet bij de aftrek van btw. Het besluit bevat vooral uitleg en goedkeuringen die voor de omschreven situaties gelden. Daarnaast beschrijft het besluit hoe in bepaalde situaties het recht op aftrek van btw moet worden bepaald. Verder bevat dit besluit interpretaties van bepaalde relevante begrippen en verwijzingen naar nationale en Europese jurisprudentie.

Leeswijzer

Hoofdstuk 2 beschrijft het juridisch kader dat geldt voor het recht op aftrek van btw. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de omvang van het aftrekrecht. Daarbij wordt onder meer het onderscheid tussen economische en niet-economische handelingen besproken en de toerekening van de voorbelasting aan economische en niet-economische handelingen. Voorts wordt ingegaan op de herziening van de aftrek van btw in het boekjaar waarin de ondernemer de goederen en diensten gaat gebruiken. Hoofdstuk 4 beschrijft het recht op aftrek van btw bij investeringsgoederen en de herziening van deze aftrek in opvolgende jaren. Verder gaat het hoofdstuk in op de vermogensetikettering en de gevolgen daarvan voor het recht op aftrek van btw. Hoofdstuk 5 behandelt enkele specifieke situaties die zich voordoen bij het recht op aftrek en de goedkeuringen die daarvoor zijn getroffen. Hoofdstuk 6 behandelt de aftrek van btw in het geval de ondernemer economische handelingen verricht in het buitenland.

¹ Artikel XVI van de Wet van 18 december 2013 (Belastingplan 2014), Stb. 2013, nr. 565.

² HR 1 mei 2015, nr. 13/06113, ECLI:NL:HR:2015:1173.



1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

af trek van voorbelasting: aftrek van btw voor de aanschaf van goederen en diensten die een ondernemer gebruikt voor belaste handelingen als bedoeld in artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

beschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

btw: Omzetbelasting

btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

BUA: Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968

HvJ: Hof van Justitie van de Europese Unie

HR: Hoge Raad der Nederlanden

investeringsgoederen: goederen waarvan de aftrek gedurende een periode van vier boekjaren (roerende zaken) of negen boekjaren (onroerende zaken) na het jaar van de eerste ingebruikneming wordt beoordeeld (artikel 13, tweede en derde lid, van de beschikking)

wet: Wet op de omzetbelasting 1968

2 Juridisch kader

Het recht op aftrek van voorbelasting is opgenomen in artikel 2 van de wet en nader uitgewerkt in de artikelen 15 en 16 van de wet en de artikelen 10 tot en met 14a van de beschikking. Artikel 16 van de wet bepaalt dat bij Koninklijk besluit de aftrek in bepaalde gevallen kan worden uitgesloten. Dit is gebeurd in het BUA. De aftrekregels zijn gebaseerd op de artikelen 167 tot en met 192 van de btw-richtlijn.

3 Omvang aftrekrecht

3.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op de algemene uitgangspunten die gelden voor het bepalen van de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting. § 3.2 beschrijft de algemene uitgangspunten die gelden bij het bepalen van de aftrek voor economische handelingen (belast dan wel vrijgesteld) en voor niet-economische handelingen. § 3.3 beschrijft op welke wijze het recht op aftrek van voorbelasting wordt bepaald bij kosten die de ondernemer maakt voor diverse handelingen (economische [belast/vrijgesteld] en niet economische handelingen). In § 3.4 wordt aangegeven op welk moment het recht op aftrek van voorbelasting wordt beoordeeld. In § 3.5 worden enkele bijzondere situaties behandeld die zich kunnen voordoen bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting.

3.2 Algemene uitgangspunten

3.2.1 Algemeen

Een ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover die voorbelasting toerekenbaar is aan zijn belaste handelingen. Er moet sprake zijn van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de aangeschafte goederen en diensten waar de voorbelasting op drukt en bepaalde belaste handelingen (directe toerekening) of de gehele belaste economische activiteit van de ondernemer (algemene kosten). Het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet worden vastgesteld aan de hand van de objectieve bestanddelen en/of aard van aangeschafte goederen of de inhoud van ontvangen diensten. Daarbij moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de aanschaf van de betrokken goederen en diensten hebben plaatsgevonden, waaronder de oorzaak van de betrokken handelingen³. Het doel hiervan is te komen tot een zo nauwkeurig mogelijk aftrek van voorbelasting c.q. om zoveel mogelijk recht te doen aan het gebruik van de aangeschafte goederen en diensten voor de door de ondernemer verrichte prestaties.

Het uitoefenen van het recht op aftrek van voorbelasting voor aan de ondernemer verrichte leveringen en diensten is opgenomen in artikel 15 van de wet. Een belangrijke materiële voorwaarde is het handelen als ondernemer bij de aanschaf van goederen en diensten. Deze omstandigheid bepaalt of goederen en diensten binnen de werkingssfeer van de omzetbelasting vallen. Of een aanschaf als ondernemer is gedaan, kan blijken uit omstandigheden als de aard van het goed of de dienst, het tijdsverloop tussen de verwerving van het goed of de dienst en het gebruik voor economische activiteiten, het voornemen om economische activiteiten te verrichten en de inzet van overheidsprero-

³ HvJ 21 februari 2013, zaak C-104/12 (Wolfram Becker), r.o. 22 en 29, ECLI:EU:C:2013:99.



gatieven⁴. Ook van belang is of een persoon al als ondernemer activiteiten verricht. De ondernemer dient de aanschaf als ondernemer te kunnen ondersteunen met objectieve gegevens. Initieel gebruik voor niet-economische activiteiten hoeft niet in de weg te staan van een aanschaf als ondernemer, tenzij er aanwijzingen zijn of er een uitdrukkelijke verklaring is dat bij aanschaf niet is gehandeld als ondernemer. Het initiële gebruik voor niet-economische activiteiten bij een aanschaf als ondernemer geeft geen recht op aftrek. Later gebruik voor economische activiteiten kan dan leiden tot herziening, zie hoofdstuk 4.

Bij de aanschaf van onroerend goed geldt dat per zelfstandige onroerende zaak of een zelfstandig gedeelte daarvan⁵ moet worden beoordeeld of de aanschaf als ondernemer heeft plaatsgevonden. Bij de aanschaf van een roerende zaak geldt dat deze beoordeling moet plaatsvinden voor de roerende zaak als geheel. Voor (on)roerende investeringsgoederen die als ondernemer zijn aangeschaft is het mogelijk om de (reikwijdte van de) werkingssfeer voor de omzetbelasting nader vast te stellen op grond van vermogensetikettering (zie hoofdstuk 4). Verder gelden er ook formele voorwaarden zoals het moeten beschikken over een factuur die is opgemaakt volgens de voorgeschreven regels. In dit besluit wordt niet inhoudelijk ingegaan op het ondernemerschap en de factuurvereisten⁶.

Als is vastgesteld dat goederen en diensten als ondernemer zijn aangeschaft, is voor de omvang van de aftrek van voorbelasting van belang, de mate waarin de ondernemer de door hem aangeschafte goederen en diensten gebruikt (of gaat gebruiken) voor handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat (hierna: belaste handelingen).

3.2.2 Gebruik voor economische en niet-economische handelingen

Van aangeschafte goederen en diensten zal eerst moeten vaststaan of ze zijn aangeschaft als ondernemer en onderdeel vormen van het bedrijfsvermogen. Als een ondernemer naast zijn economische handelingen ook niet-economische handelingen verricht, moet worden beoordeeld of aangeschafte goederen en diensten (mede) worden gebruikt voor de niet-economische handelingen⁷. Recht op aftrek kan slechts bestaan voor zover de voorbelasting toerekenbaar is aan economische handelingen. Bij economische handelingen gaat het om handelingen van de ondernemer die onder de werkingssfeer van de btw-heffing vallen. Het gaat om leveringen van goederen en dienstverrichtingen die een ondernemer als zodanig en onder bezwarende titel verricht. Met 'als zodanig' wordt bedoeld dat de ondernemer optreedt in de hoedanigheid van ondernemer. Met 'onder bezwarende titel' wordt bedoeld dat de ondernemer de leveringen en diensten verricht tegen een overeengekomen vergoeding. De economische handelingen van de ondernemer kunnen bestaan uit handelingen die met btw zijn belast en handelingen die van btw zijn vrijgesteld. Die laatste handelingen geven in beginsel geen recht op aftrek⁸.

Bij niet-economische handelingen waarvoor geen aftrek mogelijk is gaat het om de handelingen van de ondernemer die niet onder de werkingssfeer van de btw-heffing vallen zoals:

- handelingen die gratis of tegen een symbolische vergoeding plaatsvinden⁹ en geen nauw verband hebben met economische handelingen;
- handelingen die geheel worden bekostigd uit onbelastbare subsidies¹⁰ en geen nauw verband hebben met economische handelingen;
- handelingen waarvoor binnen de Europese Unie een absoluut verbod geldt om deze handelingen in het economische verkeer te verrichten, zoals drugsverkoop¹¹.

3.2.3 Nauw verband tussen niet-economische handelingen en economische handelingen

Elke prestatie moet normaliter als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Het is mogelijk dat economische en niet-economische handelingen van een ondernemer zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen. De niet-economische handelingen worden dan niet in aanmerking genomen als zelfstandig te beoordelen handelingen en de daarop betrekking hebbende voorbelasting wordt toegerekend aan de economische handelingen. Dit verband is aanwezig als tussen een economische en niet-economische

⁴ HR 20 september 2019, nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399, r.o. 2.3.4 en HvJ 25 juli 2018, zaak C-140/17, Gmina Ryjewo, ECLI:EU:C:2018:595, r.o. 38.

⁵ Besluit nr. BLKB2013/1686M, d.d. 19 september 2013, Stcrt. 2013, nr. 26851 (Levering en verhuur van onroerende zaken), § 3.2.1.

⁶ De factuurvereisten zijn opgenomen in het besluit nr. BLKB 2014/707M, d.d. 6 december 2014, Stcrt. 2014, nr. 36166 (Omzetbelasting. Administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen).

⁷ HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), ECLI:EU:C:2008:166.

⁸ Voor vrijgestelde handelingen kan wel recht op aftrek van belasting bestaan bij toepassing van artikel 15, tweede lid, onderdeel c, van de wet.

⁹ HR 15 december 1999, nr. 34 958, ECLI:NL:HR:1999:AA3853.

¹⁰ HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, ECLI:NL:HR:2012:BW5405.

¹¹ HvJ 5 juli 1988, zaak C-289/86 (Happy Family), ECLI:EU:C:1988:360.



handeling een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat zodat zij feitelijk en economisch zozeer zijn verbonden dat zij één geheel vormen of als een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de niet-economische handelingen en de gehele economische activiteit van de ondernemer. Als sprake is van een dergelijk verband heeft de ondernemer voor deze niet-economische handelingen (die voor de btw-heffing als niet-zelfstandig worden beschouwd) recht op aftrek van voorbelasting voor zover de economische handelingen waarmee ze zijn verbonden zijn aan te merken als belaste handelingen. Als de niet-economische handelingen rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de gehele economische activiteit van de ondernemer dan maken de kosten van die handelingen onderdeel uit van zijn algemene kosten (zie § 3.3).

In hoeverre er sprake is van zo'n nauwe verbondenheid tussen de economische en de (alsdan: niet-zelfstandige) niet-economische handelingen, moet worden beoordeeld aan de hand van de zich voordoende feiten en omstandigheden. Voorbeelden van niet-economische handelingen die zo nauw verbonden zijn met economische handelingen dat ze daarin opgaan zijn: radio-uitzendingen en reclame-uitingen van een omroep¹² en het verlenen van toegang tot een bos als onderdeel van de exploitatie van een landgoed¹³. Als een zelfstandige niet-economische handeling is bijvoorbeeld in aanmerking te nemen het om niet aan basisscholen ter beschikking stellen van een sportaccommodatie¹⁴.

3.3 Toerekening van kosten

3.3.1 Inleiding

Een ondernemer maakt verschillende kosten en krijgt daarvoor btw in rekening gebracht. Het kan gaan om kosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan economische handelingen of aan zijn zelfstandige niet-economische handelingen, dan wel kan het gaan om kosten die niet rechtstreeks zijn toe te rekenen aan één van deze categorieën handelingen maar op meerdere of alle zien.

Voor de aftrek van voorbelasting is het van belang dat wordt vastgesteld welk deel van de btw is toe te rekenen aan de zelfstandige niet-economische handelingen of aan de vrijgestelde economische handelingen die een ondernemer verricht omdat de hieraan toerekenbare voorbelasting niet in aftrek kan worden gebracht. In de volgende paragrafen wordt aangegeven welke kostensoorten er zijn en hoe de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting bij deze kostensoorten wordt bepaald.

3.3.2 Direct toerekenbare kosten

Kosten zijn direct toerekenbaar aan economische handelingen als zij rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met (een) bepaalde (voorgenomen) handeling(en) die onder de werkingssfeer van de btw valt/vallen. In dat geval vormen de kosten een onderdeel van de kostprijs van (een) latere belastbare handeling(en)¹⁵ of, bij wijze van uitzondering, een belastbare handeling in een eerder stadium.¹⁶ Een voorbeeld van deze categorie zijn de kosten van machines en grondstoffen die de ondernemer inkoopt voor de productie van goederen die worden verkocht.

Als kosten direct toerekenbaar zijn aan belaste economische handelingen van de ondernemer, heeft de ondernemer voor deze kosten in beginsel recht op aftrek van voorbelasting. Als de kosten direct toerekenbaar zijn aan vrijgestelde economische handelingen bestaat geen recht op aftrek behoudens de uitzonderingen bedoeld in artikel 15, tweede lid, van de wet.

Voor kosten die direct zijn toe te rekenen aan zelfstandige niet-economische handelingen heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting¹⁷.

Als een ondernemer kosten maakt die betrekking hebben op een periode waarin hij geen economische handelingen verricht en niet kan aantonen dat deze kosten een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met een latere economische activiteit van de ondernemer, heeft de ondernemer hiervoor geen recht op aftrek van voorbelasting¹⁸ (zie ook § 3.4.5).

¹² HR 25 januari 1995, nr. 29 652, LJN AA3041.

¹³ HR 24 juli 2001 nr. 36 597, ECLI:NL:HR:2001:AB2790.

¹⁴ HR 18 maart 2016, nr. 15/01155, ECLI:NL:HR:2016:424.

¹⁵ HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300.

¹⁶ HvJ 21 februari 2013, zaak C-104/12 (Wolfgang Becker), ECLI:EU:C:2013:99, r.o. 24.

¹⁷ HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), ECLI:EU:C:2008:166, HvJ 12 februari 2009, zaak C-515-07, VNLTO, ECLI:EU:C:2009:88, HvJ 25 juli 2018, zaak C-140/17, Gmina Ryjewo, ECLI:EU:C:2018:595 en HR 14 augustus 2009, nr. 42.415bis, ECLI:NL:HR:2009:BJ5328.

¹⁸ HvJ 8 februari 2007, zaak C-435/05 (Investrand), ECLI:EU:C:2007:87.



3.3.3 Gemengde kosten die zien op economische en niet-economische handelingen

De gemengde kosten van een ondernemer die zowel betrekking hebben op zijn economische handelingen als op zijn zelfstandige niet-economische handelingen moeten voor het recht op aftrek van voorbelasting worden gesplitst in een deel waarvoor hij recht heeft op aftrek van voorbelasting en een deel waarvoor hij dat recht niet heeft. Bij de splitsing van deze gemengde kosten moeten voor al deze kosten verdeelsleutels worden toegepast die een objectief en reëel beeld geven van het gebruik voor economische en zelfstandige niet-economische handelingen¹⁹. Oogmerk is te komen tot een zo nauwkeurig mogelijke vaststelling van de omvang van de aftrek van voorbelasting. De vaststelling van de verdeelsleutel is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Bij de verdeelsleutel dient aansluiting te worden gezocht bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, opbrengsten en/of kosten, m²-gebruik of m³-gebruik, onder voorwaarde dat deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de betreffende goederen en diensten wordt gemaakt. De berekenings-systematiek die wordt gevolgd voor lokale en regionale omroepen (zie § 3.5.1) kan eventueel ook in andere gevallen als verdeelsleutel fungeren als dat een objectief en reëel beeld geeft van het gebruik voor economische en zelfstandige niet-economische handelingen.

3.3.4 Algemene kosten bij uitsluitend economische handelingen (belast/vrijgesteld)

Ontbreekt een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, dan kan een ondernemer onder bepaalde omstandigheden toch recht op aftrek van voorbelasting hebben. Dit is het geval als de als ondernemer aangeschafte goederen en diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten die recht geven op aftrek van voorbelasting²⁰.

3.3.4.1 Algemeen

Als de algemene kosten betrekking hebben op uitsluitend economische handelingen (en eventueel daarmee verband houdende niet zelfstandige niet-economische handelingen) van de ondernemer, dan moet worden bepaald in hoeverre recht op aftrek bestaat van de btw die is begrepen in de algemene kosten. De economische handelingen die een ondernemer verricht, kunnen bestaan uit belaste en uit vrijgestelde handelingen. Bij vrijgestelde handelingen gaat het met name om handelingen die op grond van artikel 11 van de wet zijn vrijgesteld van btw-heffing of handelingen die zijn gelijkgesteld met vrijgestelde handelingen. De ondernemer heeft wel recht op aftrek voor de in artikel 15, tweede lid, van de wet bedoelde handelingen, voor zover wordt voldaan aan de daar gestelde voorwaarden. De in artikel 15, tweede lid, van de wet bedoelde handelingen worden in dit besluit voor het recht op aftrek van voorbelasting aangemerkt als belaste handelingen.

3.3.4.2 Pro rata aftrek op basis van de omzet

Als een ondernemer algemene kosten maakt voor zowel belaste als voor vrijgestelde handelingen dan moet de voorbelasting worden gesplitst in aftrekbare en niet-aftrekbare voorbelasting. De regels voor deze splitsing zijn opgenomen in artikel 15, zesde lid, van de wet in samenhang met artikel 11, eerste lid, onderdeel c, en tweede lid en artikel 12 van de beschikking. Als uitgangspunt geldt een splitsing op basis van een omzetevenredige methode (de zogenoemde 'omzet pro rata'). Deze pro rata wordt bepaald door een breuk. Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van de breuk, waarvan

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de in het tijdvak van aanschaf en/of de eerste ingebruikneming berekende omzet voor handelingen waarvoor de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting heeft, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de in het tijdvak van aanschaf en/of de eerste ingebruikneming berekende omzet met betrekking tot handelingen waarvoor de ondernemer wel en waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

De uitkomst van de berekening wordt uitgedrukt in een percentage, waarbij op hele procenten naar boven wordt afgerond.

Onder 'omzet' wordt verstaan het totaal van de op de leveringen en diensten betrekking hebbende vergoedingen als bedoeld in artikel 8 van de wet. Het pro rata wordt in principe bepaald aan de hand van alle door de ondernemer verrichte leveringen en diensten, ongeacht of deze in Nederland of in een ander land belastbaar zijn. Als handelingen niet in Nederland belastbaar zijn, wordt voor het

¹⁹ HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), ECLI:EU:C:2008:166.

²⁰ Zie o.a. HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98, Midland Bank, ECLI:EU:C:2000:300, r.o. 31, en HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03, Kretztechnik, ECLI:EU:C:2005:320, r.o. 36.



antwoord op de vraag of een handeling belast of vrijgesteld is aangesloten bij het btw-regime dat zou gelden als de handelingen in Nederland zouden zijn verricht (zie § 6).

Een ondernemer die in zijn bedrijf gebruikte goederen afstoot, mag de opbrengst daarvan niet meenemen voor het bepalen van het pro rata (zie artikel 14 van de beschikking). Dit is slechts anders als de verkoop van gebruikte goederen tot de gebruikelijke economische activiteiten van de ondernemer behoort²¹. Volgens de Hoge Raad dient een ondernemer de omzet die hij realiseert met de levering van in zijn bedrijf gebruikte goederen wel te begrijpen in de pro rata als deze levering onlosmakelijk is verbonden met de gebruikelijke economische activiteiten van de onderneming ofwel een noodzakelijk verlengstuk daarvan vormt²². Van een dergelijk noodzakelijk verlengstuk zal bijvoorbeeld geen sprake meer zijn wanneer een ondernemer een stuk grond waarop voorheen een ziekenhuis stond dat hij exploiteerde, bewerkt tot een bouwterrein en vervolgens verkoopt en levert. De vergoeding voor de belaste levering behoort dan niet tot de pro rata.

De ondernemer dient per aangiftetijdvak zijn pro rata te bepalen. Btw op kosten van goederen en diensten die de ondernemer in gebruik neemt voor belaste en voor vrijgestelde handelingen dient de ondernemer in eerste instantie in aftrek te brengen op basis van de pro rata breuk die geldt voor het aangiftetijdvak waarin de btw aan hem in rekening wordt gebracht of waarin hij die zelf verschuldigd wordt (zie § 3.4.1).

3.3.4.3 Aftrek naar werkelijk gebruik

De aftrek wordt niet vastgesteld op basis van het pro rata als de ondernemer of de inspecteur aannemelijk maakt dat het werkelijk gebruik, als geheel genomen voor alle algemene kosten, niet overeenkomt met de aftrek van voorbelasting zoals die wordt vastgesteld volgens de omzet pro rata. Hierbij geldt dat het werkelijk gebruik, voor alle algemene kosten tezamen, moet worden bepaald via een objectieve verdeelsleutel gebaseerd op bijvoorbeeld financiële gegevens (zoals marges, relevante opbrengsten²³) of m²-gebruik of m³-gebruik. Het gaat om een verdeelsleutel die nauwkeuriger de voorbelasting toerekent aan de belaste en vrijgestelde ondernemersactiviteiten²⁴ of, anders gezegd, nauwkeuriger de inzet van de aangeschafte goederen en diensten voor de door de ondernemer verrichte handelingen weergeeft.

Het is voor andere goederen dan investeringsgoederen niet mogelijk om per in gebruik genomen goed een afzonderlijke aftrek naar werkelijk gebruik toe te passen. Een gemengde toepassing van omzet pro rata en werkelijk gebruik aftrek is niet toegestaan voor algemene kosten²⁵.

Voor de aftrek voor onroerende investeringsgoederen gelden speciale regels (zie hoofdstuk 4). Voor deze goederen geldt dat het werkelijk gebruik voor elk investeringsgoed afzonderlijk moet worden beoordeeld (artikel 11, vierde lid, van de beschikking). Voor de bepaling van het werkelijk gebruik moet een onroerende zaak als geheel in aanmerking worden genomen. Gedeelten van een onroerende zaak die zich lenen voor volledig zelfstandig gebruik, zoals een zelfstandig gedeelte voor wonen en een zelfstandig gedeelte voor werken, kunnen echter wel afzonderlijk in de beoordeling van het werkelijk gebruik worden betrokken.

3.4 Beoordeling recht op aftrek voorbelasting

3.4.1 Aftrek conform bestemming

De ondernemer die zijn recht op aftrek van voorbelasting wil effectueren, moet aannemelijk maken dat, en zo nodig voor welk deel, hij de door hem aangeschafte goederen en diensten bestemt voor belaste handelingen op het tijdstip dat de btw aan hem in rekening wordt gebracht of waarop hij de btw verschuldigd wordt (artikel 15, vierde lid, van de wet). De ondernemer heeft geen recht op aftrek als hij de aangeschafte goederen en diensten op vorenbedoeld tijdstip bestemt voor vrijgestelde handelingen of zelfstandige niet-economische handelingen (zie § 3.3).

Bij de bestemming gaat het om het door de ondernemer verwachte gebruik van de aangeschafte goederen en diensten. Het verwachte gebruik wordt zo nauwkeurig en objectief mogelijk bepaald. Als het verwachte gebruik niet bekend is op het moment van aanschaf, moet de ondernemer uitgaan van een zo nauwkeurig mogelijke schatting aan de hand van objectief vast te stellen feiten en omstandig-

²¹ HvJ 6 maart 2008, zaak C-98/07 (Nordania Finans), ECLI:EU:C:2008:144.

²² HR 6 juni 2014, nr. 12/05835, ECLI:NL:HR:2014:1315.

²³ HvJ 10 juli 2014, zaak C-183/13 (Banco Mais), ECLI:EU:C:2014:2056.

²⁴ HvJ 9 juni 2016, zaak C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR), ECLI:EU:C:2016:417.

²⁵ HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9.



heden, waaronder bijvoorbeeld de aard van de goederen of diensten, de aard van de onderneming en ervaringsgegevens. Als de bestemming vóór het eerste gebruik wijzigt, zal de ondernemer vanaf het tijdvak van bestemmingswijziging op basis van de nieuwe bestemming zijn aftrek moeten bepalen. Bij nieuwe termijnfacturen voor bijvoorbeeld de oplevering van een onroerende zaak dient dus voor elke factuur het recht op vooraf trek op die termijn te worden bepaald met inachtneming van een eventuele wijziging van de omstandigheden, zodat de vooraf trek zo nauwkeurig mogelijk bepaald wordt. Bij de eerste ingebruikneming zoals bedoeld in § 3.4.2 dient voor elke factuur de omvang van een eventuele herziening te worden vastgesteld.

3.4.2 Herziening aftrek bij eerste ingebruikneming

De omvang van de aftrek van voorbelasting moet (opnieuw) worden bepaald op het tijdstip waarop de ondernemer de goederen en diensten daadwerkelijk voor het eerst gaat gebruiken. Als het daadwerkelijke gebruik van de goederen en diensten door de ondernemer afwijkt van de eerder vastgestelde bestemming, wordt de aftrek van voorbelasting herzien (artikel 15, vierde lid, van de wet). De herziening geldt voor goederen en diensten voor zover die in de hoedanigheid van ondernemer zijn aangeschaft (zie § 3.2.1). De 10%-norm en de € 500-grens bedoeld in artikel 13, vierde lid, van de beschikking is op deze herziening niet van toepassing²⁶.

3.4.3 Herziening aftrek voorbelasting in laatste tijdvak van boekjaar van eerste ingebruikneming

De aftrek voorbelasting in het tijdvak van de eerste ingebruikneming wordt gevolgd door het opnieuw vaststellen van de herziening in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar waarin de ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken (artikel 15, zesde lid, van de wet, in samenhang met artikel 12, derde lid, van de uitvoeringsbeschikking). De aftrek wordt herzien op basis van de gegevens over het gebruik van het goed of de dienst voor het gehele boekjaar vanaf eerste gebruik. De 10%-norm en de € 500-grens bedoeld in artikel 13, vierde lid, van de beschikking is op deze herziening niet van toepassing²⁷.

Herziening doet zich voor bij een wijziging in de verhouding van het gebruik voor handelingen waarvoor de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting (belaste handelingen) en handelingen waarvoor hij geen recht heeft op aftrek voorbelasting (vrijgestelde handelingen en privégebruik van een onroerende zaak). Deze herziening geldt ook bij een wijziging in de verhouding tussen het gebruik voor economische en niet-economische handelingen, voor zover het goederen en diensten betreft die in de hoedanigheid van ondernemer zijn aangeschaft en onderdeel zijn van het bedrijfsvermogen (zie § 3.2.1).

3.4.4 Herziening aftrek bij gebruik investeringsgoederen na jaar van eerste ingebruikname

Roerende investeringsgoederen worden voor de aftrek van voorbelasting ná het jaar van eerste ingebruikneming nog vier boekjaren gevolgd en onroerende zaken (en rechten waaraan deze zijn onderworpen) nog negen boekjaren. Voor de herziening van de aftrek van voorbelasting in het boekjaar dat de ondernemer het investeringsgoed gaat gebruiken, gelden dezelfde regels als voor alle goederen en diensten.

Herziening doet zich voor bij een wijziging in de verhouding van het gebruik voor handelingen waarvoor de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting (belaste handelingen) en handelingen waarvoor hij geen recht heeft op aftrek voorbelasting (vrijgestelde handelingen en privégebruik van een onroerende zaak). Deze herziening geldt ook bij een wijziging in de verhouding tussen het gebruik voor economische en niet-economische handelingen, voor zover het goederen en diensten betreft die in de hoedanigheid van ondernemer zijn aangeschaft en onderdeel zijn van het bedrijfsvermogen (zie § 3.2.1).

De herziening vindt plaats in het laatste belastingtijdvak van het bewuste boekjaar (artikel 13, tweede en derde lid van de beschikking). De vanwege de herziening te betalen of te ontvangen btw wordt in één keer aan het einde van het boekjaar verschuldigd²⁸. Dit geldt ook als sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 37d van de wet. De herziening blijft achterwege als de aftrek van voorbelasting in een boekjaar niet meer dan 10% verschilt van de aan dat boekjaar toe te rekenen in aftrek gebrachte voorbelasting (artikel 13, vierde lid, van de beschikking). Per 1 januari 2020 blijft herziening tevens achterwege als deze het gevolg is van een overgang naar of uit de gemoderniseerde kleineonderne-

²⁶ Vgl. HR 7 december 2012, nr. 10/02532, ECLI:NL:HR:2012:BU8847.

²⁷ Vgl. HR 7 december 2012, nr. 10/02532, ECLI:NL:HR:2012:BU8847.

²⁸ HR 8 augustus 2014, nr. 12/03952, ECLI:NL:HR:2014:2145.



mersregeling (artikel 25 van de wet) en de herziening niet meer bedraagt dan € 500 op jaarbasis.

3.4.5 Geen herziening als voorgenomen gebruik voor belaste handelingen niet tot stand komt

Het komt voor dat een ondernemer zijn voornemen om goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen niet realiseert en ook ander gebruik van de goederen en diensten (bijv. voor vrijgestelde handelingen) niet tot stand komt. Het oorspronkelijke recht op aftrek van voorbelasting blijft dan in stand als²⁹:

- de ondernemer voor de beoogde, maar niet tot stand gekomen belaste handelingen ondernemer is;
- zijn voornemen tot het verrichten van die belaste handelingen aannemelijk kan maken; en
- er een direct verband bestaat tussen de aanschaf van de goederen of diensten en de te verrichten belaste handelingen.

De aftrek blijft ook in stand als de ondernemer de goederen en diensten door omstandigheden buiten zijn wil nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen³⁰.

3.5 Bijzondere situaties bij de aftrek van voorbelasting

3.5.1 Splitsing aftrek bij lokale en regionale omroepen

Lokale en regionale omroepen (hierna: omroeporganisaties) kunnen zowel economische handelingen (belast of vrijgesteld) als zelfstandige niet-economische handelingen verrichten. De aftrek van voorbelasting moet worden gesplitst in een deel dat toerekenbaar is aan de economische handelingen (waarvoor wel recht op aftrek bestaat) en een deel dat toerekenbaar is aan de zelfstandige niet-economische handelingen (waarvoor geen recht op aftrek bestaat)³¹. De volgende berekeningsmethoden kunnen daarbij worden gevolgd om de aftrekbare voorbelasting te bepalen. Bij de beschreven berekeningsmethoden moeten de opbrengsten en kosten die zijn toe te rekenen aan handelingen die niet samenhangen met de uitzendingen buiten aanmerking blijven en op zichzelf worden beoordeeld.

- a. De voorbelasting wordt (behoudens andere wettelijke beperkingen) in aftrek gebracht naar rato van de verhouding tussen de vergoedingen voor belaste handelingen en de totale opbrengsten. Daarbij worden niet alleen de vergoedingen voor de door de omroeporganisaties verrichte belaste en vrijgestelde handelingen tot de totale opbrengsten gerekend, maar ook alle andere bedragen (zoals exploitatiesubsidies), die zij niet voor een belaste of vrijgestelde handeling ontvangen.
- b. Als de totale opbrengsten niet voldoende zijn om de totale kosten te dekken, wordt het bedrag van de totale opbrengsten in de berekening onder a vervangen door het bedrag van de totale kosten. In dit verband wordt onder totale kosten verstaan: alle bedragen die ten laste van het nettoresultaat van de omroeporganisatie komen. Tot die bedragen worden ook gerekend de kosten die alleen indirect met het oog op de uitzendingen worden gemaakt en de eventueel verschuldigde belastingen. De opbrengsten en kosten worden toegerekend aan het boekjaar waarop zij betrekking hebben. Het ontmoet geen bezwaar dat voor deze toerekening wordt uitgegaan van de fiscale winstberekening.

Voorbeeld 1

De kosten van een omroeporganisatie bedragen in totaal € 90.000. De omroeporganisatie ontvangt € 60.000 uit reclameopbrengsten, € 30.000 uit een gemeentelijke exploitatiesubsidie en € 10.000 uit schenkingen. De aftrekbare voorbelasting wordt bepaald door de verhouding tussen de reclameopbrengsten en de totale opbrengsten. Van de voorbelasting is dus 60.000/100.000 deel (60%) aftrekbaar.

Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1 maar de kosten bedragen nu in totaal € 120.000. In dit geval zijn de totale opbrengsten onvoldoende om de totale kosten te dekken. Daarom wordt de aftrekbare voorbelasting bepaald door de verhouding tussen de reclameopbrengsten en de totale kosten. Van de voorbelasting kan dus 60.000/120.000 deel (50%) in aftrek worden gebracht.

Zoals opgemerkt in § 3.3.3 kan de hiervoor beschreven berekeningssystematiek mogelijk ook in andere gevallen een verdeelsleutel opleveren die een objectief en reëel beeld geeft van het gebruik

²⁹ HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO), ECLI:EU:C:1996:67, en HvJ EU 17 oktober 2018, zaak C-249/17 (Ryanair), ECLI:EU:C:2018:834.

³⁰ Zie bijv. HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95 (Ghent Coal Terminal), ECLI:EU:C:1998:1.

³¹ HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, ECLI:NL:HR:1996:AA1698.



van goederen en diensten voor economische en niet-economische handelingen.

3.5.2 Aftrek van btw bij reisbureaus

Reisbureaus verrichten handelingen die bestaan uit het bemiddelen bij de verkoop van reizen en het afsluiten van reis- en annuleringsverzekeringen. De diensten met betrekking tot het afsluiten van reis- en annuleringsverzekeringen zijn vrijgesteld van de btw-heffing (artikel 11, eerste lid, onderdeel k, van de wet).

Uit de door het Algemeen Nederlands Verbond van Reisonderningen overgelegde gegevens is naar voren gekomen dat reisbureaus het geheel van goederen en diensten voor 96% gebruiken voor belaste handelingen en voor 4% ten behoeve van vrijgestelde handelingen³². Dit betekent dat reisbureaus de aan hen in rekening gebrachte btw op alle goederen en diensten die zij voor belaste en vrijgestelde handelingen gebruiken op grond van het 'aangenomen' werkelijk gebruik voor 96% in aftrek kunnen brengen³³.

Een ondernemer die deze aftrek niet op zijn reisbureau van toepassing acht, moet aannemelijk maken wat het werkelijk gebruik van de goederen en diensten is. Een overzicht van de bestede tijd met betrekking tot de belaste en vrijgestelde handelingen kan daarbij een rol spelen.

3.5.3 Beëindiging of overdracht deel van een onderneming

Als kosten betrekking hebben op de beëindiging of de overdracht van een duidelijk afgebakend deel van de onderneming waarbinnen enkel belaste of vrijgestelde economische handelingen plaatsvinden, moet de aftrek van voorbelasting voor die kosten worden bepaald op basis van de economische handelingen die plaatsvinden in dat deel van de onderneming. Dit geldt bijvoorbeeld bij een bedrijfs-onderdeel, al dan niet deel uitmakend van een fiscale eenheid, dat met toepassing van artikel 37d van de wet wordt verkocht³⁴.

3.5.4 Bibliotheken

Naast activiteiten die bibliotheken tegen vergoeding verrichten, lenen bibliotheken gratis boeken uit aan kinderen die lid zijn. Voor deze boeken worden vaak bedragen als boete geïnd als de uitleentermijn is verstreken. Deze boeken worden ook uitgeleend aan volwassenen die daarvoor wel een vergoeding betalen. Aannemelijk is dat het om niet uitlenen van boeken mede plaatsvindt met het oogmerk om kinderen vertrouwd te maken met, en te binden aan, de bibliotheekactiviteiten als zodanig waardoor zij zich nadien aanmelden als betalend lid. Onder deze omstandigheden leiden de gratis uitleenhandelingen niet tot een inperking van het recht op aftrek van voorbelasting.

4 Aftrek bij investeringsgoederen

4.1 Algemeen

Als investeringsgoederen worden aangemerkt:

- onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;
- roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven als hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

Uit HvJ 19 juli 2012, zaak C-334/10 (Vof X)³⁵, en HR 12 juli 2013, nr. 07/12617bis³⁶, blijkt dat duurzame aanpassingen aan een onroerende zaak een afzonderlijk investeringsgoed kunnen vormen³⁷. Dergelijke duurzame aanpassingen aan een onroerende zaak die een investeringsgoed vormen, zijn mogelijk niet in alle gevallen aan te merken als zelfstandige onroerende of roerende zaken in de zin van artikel 13 van de beschikking. Dit betekent dan dat ingevolge dit artikel herziening van de aftrek van voorbelasting op dergelijke duurzame aanpassingen na het jaar van eerste gebruik niet mogelijk is.

³² Ter ondersteuning hiervan heeft mede gediend een door het Economisch en Sociaal Instituut van de Vrije Universiteit te Amsterdam – in opdracht van de ANVR – uitgevoerd onderzoek naar de bestede tijd met betrekking tot de belaste onderscheidenlijk vrijgestelde prestaties. Zie ook de uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage van 14 maart 2003, nr. BK-02/00859, ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7573.

³³ Als ontwikkelingen op het terrein van bijvoorbeeld jurisprudentie, beleid en wetgeving daartoe aanleiding geven, behoud ik mij het recht voor om deze regeling zo nodig aan te passen of in te trekken.

³⁴ HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98 (Abbey National), ECLI:EU:C:2001:110.

³⁵ ECLI:EU:C:2012:473.

³⁶ ECLI:NL:HR:2013:17.

³⁷ Vgl. ook HR 12 juli 2013, nr. 10/00787, ECLI:NL:HR:2013:58, HR 12 juli 2013, nr. 09/04670, ECLI:NL:HR:2013:59 en HR 12 juli 2013, nr. 10/02529, ECLI:NL:HR:2013:60.

Voor de toepassing van de aftrek zijn er vervolgens drie verschillen tussen investeringsgoederen en andere goederen en diensten:

- investeringsgoederen worden voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aanmerking genomen (artikel 13, eerste lid, van de beschikking).
- investeringsgoederen kennen een langere herzieningstermijn. Herziening vindt niet alleen plaats in het jaar van eerste ingebruikneming maar ook in de daarop volgende vier boekjaren (voor roerende zaken) of negen boekjaren (voor onroerende zaken en rechten).
- investeringsgoederen komen in aanmerking voor de zogenoemde vermogensetikettering. De ondernemer heeft bij investeringsgoederen die hij aanschaf en bestemt voor zowel handelingen waarvoor hij recht op aftrek van voorbelasting heeft als voor privégebruik de keuze om deze goederen geheel of gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen of in zijn privévermogen op te nemen (zie § 4.3.2.)³⁸. Voor andere goederen dan investeringsgoederen en voor diensten bestaat deze mogelijkheid niet.

In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de aftrek voor roerende en onroerende investeringsgoederen. Daarbij wordt ook de invloed van de vermogensetikettering op de omvang van de aftrek beschreven.

4.2 Omvang aftrek bij investeringsgoederen

4.2.1 Algemeen

Voor het bepalen van de aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen gelden dezelfde uitgangspunten als voor niet-investeringsgoederen en diensten (zie hoofdstuk 3). Door de vermogensetikettering staan bij de aanschaf van investeringsgoederen voor de btw-heffing meer keuzes voor de ondernemer open dan bij de aanschaf van andere goederen dan investeringsgoederen en diensten. De extra keuzes hebben betrekking op situaties waarin de ondernemer investeringsgoederen bij aanschaf bestemt en gebruikt voor ondernemershandelingen en voor privégebruik. In de volgende paragrafen worden de diverse situaties besproken die zich kunnen voordoen bij de aanschaf van investeringsgoederen.

4.2.2 Vermogensetikettering en aftrek bij privégebruik van roerende investeringsgoederen

Een ondernemer kan een roerend investeringsgoed³⁹ bij aanschaf bestemmen voor zakelijk gebruik, privégebruik of een combinatie daarvan. De term 'privégebruik' heeft betrekking op het privégebruik van de ondernemer of het privégebruik van zijn personeel waar tegenover geen vergoeding staat, of meer in het algemeen, op gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden zonder dat daar een vergoeding tegenover staat (artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet). Onder gebruik voor 'andere dan bedrijfsdoeleinden' wordt niet begrepen gebruik voor niet-economische handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen⁴⁰. Als een roerend investeringsgoed naast gebruik voor privédoeleinden alleen wordt gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, leidt het privégebruik op zichzelf gezien niet tot aftrek van voorbelasting⁴¹. Aan een fictieve dienst ingevolge artikel 4, tweede lid, van de wet in verband met het privégebruik wordt dan niet toegekomen. Indien de ondernemer het goed uitsluitend bestemt voor privégebruik kan het goed niet tot zijn bedrijfsvermogen gerekend worden.

Hierna worden de keuzes behandeld die gemaakt kunnen worden bij de aanschaf van een roerend investeringsgoed dat een ondernemer zowel bestemt voor zakelijk gebruik als voor privégebruik⁴².

Ad a. Het investeringsgoed wordt geheel gerekend tot zijn bedrijfsvermogen

De zakelijke etikettering van het goed als zodanig creëert voor de ondernemer nog geen recht op aftrek. De ondernemer heeft recht op aftrek van de btw die aan hem in rekening is gebracht voor de aanschaf van het goed (de aanschaf-btw), voor zover hij het goed bestemt en gebruikt voor belaste handelingen die voor derden worden verricht. Voor zover het goed daarnaast voor privé wordt gebruikt, blijft de aftrek in stand en vindt een belaste handeling plaats als bedoeld in artikel 3, derde

³⁸ Voor het privégebruik van onroerende zaken geldt de vermogensetikettering ook en is toerekening aan het bedrijfsvermogen mogelijk. Aftrek van belasting ontstaat evenwel niet vanwege de uitsluiting in artikel 15, eerste lid, slotalinea, van de wet.

³⁹ Het btw-regime voor het privégebruik van onroerende zaken is met ingang van 1 januari 2011 veranderd (zie § 4.3). Met ingang van die datum geldt dat slechts recht op aftrek van belasting bestaat voor zover de onroerende zaak tot het bedrijfsvermogen is gerekend én wordt gebruikt voor bedrijfsactiviteiten die bestaan in belaste handelingen (artikel 15, eerste lid, slotalinea, tweede zin, van de wet).

⁴⁰ HvJ 12 februari 1999, zaak C-515/07 (VNLTO), ECLI:EU:C:2009:88.

⁴¹ Vgl. HvJ 23 april 2009, zaak C-460/07 (Sandra Puffer), ECLI:EU:C:2009:254, r.o. 49.

⁴² Dit geldt ook voor onroerende zaken geleverd vóór 1 januari 2011.



lid, onderdeel a, van de wet of artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet⁴³. Gebruik voor vrijgestelde handelingen en niet-economische handelingen geeft geen recht op aftrek van belasting.

Ad b. Het investeringsgoed wordt gedeeltelijk tot het bedrijfsvermogen gerekend

De ondernemer kan er voor kiezen het goed tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen zonder het gedeelte dat hij bestemt en gebruikt voor privédoeleinden (dit rekent hij tot zijn privévermogen). Voor het bestemmen en gebruiken voor privédoeleinden bestaat dan geen recht op aftrek voor de aanschaf-btw. Voor het gedeelte dat tot het bedrijfsvermogen behoort, ontstaat alleen recht op aftrek van de aanschaf-btw dat de ondernemer bestemt en vervolgens gebruikt voor belaste handelingen zoals hiervoor onder a) beschreven.

De ondernemer krijgt geen aanvullend recht op aftrek van de aan het betreffende boekjaar toerekenbare aanschaf-btw als het gebruik voor belaste handelingen van het investeringsgoed tijdens de herzieningstermijn toeneemt ten koste van het gebruik van het gedeelte dat niet tot het bedrijfsvermogen is gerekend. Het recht op aftrek respectievelijk herziening van de aftrek blijft beperkt tot het deel van het goed dat tot het bedrijfsvermogen is gerekend.

Ad c. Het goed wordt volledig gerekend tot het privévermogen

De ondernemer heeft geen recht op aftrek van de aanschaf-btw ook al bestemt en gebruikt hij het goed deels voor belaste handelingen. De ondernemer heeft het goed volledig privé geëtiketteerd en heeft het goed daardoor buiten de werkingssfeer van de btw geplaatst. Hij kan niet op deze keuze terugkomen. De ondernemer hoeft geen btw te voldoen over het privégebruik van het goed en handelt bij de doorlevering niet als ondernemer, mits de ondernemer dat goed levert in het kader van het beheer van zijn privévermogen en niet in dat van de uitoefening van een economische activiteit⁴⁴.

4.2.3 Vermogensetikettering en tijdstip en vastlegging keuze

Een ondernemer moet in beginsel bij de factuur of de eerste deelfactuur die hij ontvangt voor de levering/oplevering van een (on)roerend investeringsgoed aangeven welke keuze hij maakt met betrekking tot de vermogensetikettering. Op dit tijdstip moet de ondernemer ook kenbaar maken voor welk deel hij het investeringsgoed tot zijn bedrijfsvermogen rekent. Ook moet de ondernemer aangeven in hoeverre hij het goed voor belaste handelingen dan wel voor privédoeleinden gaat gebruiken om aldus ook de omvang van het recht op aftrek te bepalen. Op grond van HR 15 april 2011, nr. 10/00275⁴⁵, mag de ondernemer uiterlijk op het moment van eerste ingebruikneming zijn definitieve keuze maken in geval van gebruik voor zowel economische handelingen als privégebruik.

Met ingang van 1 januari 2011 bestaat geen recht op aftrek meer voor zover een zakelijk geëtiketteerde onroerende zaak voor privédoeleinden wordt gebezigd (zie § 4.3). Het arrest van de Hoge Raad kan er vanaf die datum dus niet meer toe leiden dat recht op aftrek ontstaat over het aan dit privégebruik toe te rekenen deel.

De ondernemer moet in zijn administratie vastleggen welke keuze hij maakt voor de vermogensetikettering van het investeringsgoed (artikel 34 van de wet). De term 'administratie' heeft een ruime betekenis: de ondernemer is vrij om via zijn boeken en bescheiden aan te tonen dat een investeringsgoed voor de btw-heffing tot zijn bedrijfsvermogen behoort. De zakelijke etikettering door de ondernemer kan bijvoorbeeld blijken uit de activering van het investeringsgoed op de commerciële of fiscale balans⁴⁶, maar kan ook extracomptabel door de ondernemer worden vastgelegd. Voor de inspecteur moet op eenvoudige wijze zijn te achterhalen welke keuze de ondernemer heeft gemaakt met betrekking tot de vermogensetikettering van het goed voor de btw-heffing. Als de ondernemer via zijn btw-aangifte geheel of gedeeltelijk aftrek van voorbelasting vraagt voor de aanschaf van een investeringsgoed, vormt dat een aanwijzing van de gehele of gedeeltelijke zakelijke etikettering van het investeringsgoed.

4.2.4 Vermogensetikettering en overdracht algemeenheid van goederen

In de praktijk komt het voor dat investeringsgoederen onderdeel uitmaken van een geheel of gedeelte

⁴³ Zie HvJ 23 april 2009, zaak C-460/07 (Sandra Puffer), ECLI:EU:C:2009:254, r.o. 41.

⁴⁴ Zie r.o. 22 van HvJ 9 juli 2015, zaak C-331/14 (Petar Kezić), ECLI:EU:C:2015:456, r.o. 39 en 40 van HvJ 15 september 2011, zaken C-180/10 en C-181/10 (Slaby e.a.), ECLI:EU:C:2011:589 en r.o. 24 en 25 van HvJ 9 juli 2015, zaak C-331/14 (Petar Kezić), ECLI:EU:C:2015:456. Hoewel de btw begrepen in de aanschafprijs van het investeringsgoed niet aftrekbaar is, kan de btw begrepen in gebruikskosten van het goed wel aftrekbaar zijn voor zover het gebruik recht op aftrek geeft.

⁴⁵ ECLI:NL:HR:2011:BQ1213.

⁴⁶ Mits uit een toelichting bij die balans blijkt dat die etikettering ook geldt voor de btw.



van een algemeenheid van goederen die met inachtneming van artikel 37d van de wet wordt overgedragen. De toepassing van artikel 37d van de wet leidt er toe dat de overnemer in de plaats treedt van de overdrager. De overnemende ondernemer is gebonden aan de keuze die de overdragende ondernemer heeft gemaakt voor de vermogensetikettering van het investeringsgoed. Als de overdrager het goed geheel of gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend, zal het goed daarom in dezelfde mate tot het bedrijfsvermogen van de overnemer behoren⁴⁷.

De overnemende ondernemer kan ervoor kiezen een door zijn voorganger geheel of gedeeltelijk voor belaste handelingen geëtiketteerd goed alsnog over te brengen naar het privévermogen. Als de aanschaf-btw voor dit goed geheel of gedeeltelijk door de overdragende ondernemer in aftrek is gebracht resulteert dit in een levering als bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdeel a, van de wet.

4.2.5 Vermogensetikettering bij diensten met betrekking tot investeringsgoederen

De ondernemer kan de btw die aan hem in rekening wordt gebracht voor diensten die worden verricht met betrekking tot investeringsgoederen in aftrek brengen voor zover hij de dienst afneemt voor belaste handelingen. Het kan bijvoorbeeld gaan om diensten die bestaan uit het herstel, onderhoud, verbeteren of verbouwen⁴⁸ van investeringsgoederen. Of de ondernemer de dienst afneemt voor belaste handelingen moet worden beoordeeld aan de hand van het gebruik van het investeringsgoed door de ondernemer. Ook bij een volledig privé geëtiketteerd goed dat wel gedeeltelijk voor belaste handelingen wordt gebruikt, is aftrek van voorbelasting ter zake van deze kosten mogelijk, voor zover de ondernemer de dienst gebruikt voor belaste handelingen (zie ook § 4.2.2, onder c).

Voorbeeld

Een ondernemer heeft een onroerende zaak aangeschaft die hij voor 10% gebruikt voor bedrijfsdoeleinden (belaste handelingen) en voor 90% voor privédoeleinden. De ondernemer rekent de onroerende zaak volledig tot zijn privévermogen. De ondernemer laat een verbouwing uitvoeren aan de onroerende zaak die niet resulteert in een afzonderlijk investeringsgoed. De verbouwing heeft voor 80% betrekking op het voor bedrijfsdoeleinden gebruikte deel van de onroerende zaak (10%). Dit betekent dat de ondernemer de verbouwingdienst voor 80% afneemt voor belaste handelingen. De ondernemer heeft recht op aftrek van 80% van de btw die betrekking heeft op de verbouwingkosten.

Het btw-regime voor onroerende zaken die een ondernemer zowel gebruikt voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden is met ingang van 1 januari 2011 gewijzigd. In § 4.3.4 is aangegeven wat de gevolgen zijn van deze wijziging voor het recht op aftrek bij onderhouds-, herstel-, verbeterings- en verbouwingdiensten die worden verricht aan onroerende zaken die onder de overgangsregeling vallen die bij deze regimewijziging is getroffen.

4.2.6 Aftrek bij (gedeeltelijke) leegstand van onroerende zaken

4.2.6.1 Inleiding

Het komt voor dat onroerende zaken gedurende een bepaalde periode leeg staan. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen leegstand vóór de eerste ingebruikneming en leegstand daarna. Voorts is van belang dat het feitelijk niet permanent gebruiken van een onroerende zaak niet als leegstand kan worden aangemerkt. Dit laatste niet-permanente gebruik is vaak inherent aan de aard of de wijze van exploiteren van een onroerende zaak (bijvoorbeeld een theaterzaal of sportzaal die niet elke dag en niet 24 uur per dag wordt gebruikt). Dergelijk niet-permanent gebruik heeft geen invloed op de mate van aftrek of de herziening van aftrek⁴⁹. Ook is bij de verhuurder geen sprake van leegstand als een pand is verhuurd maar door de huurder feitelijk (nog) niet wordt gebruikt. Het door de huurder niet in gebruik nemen van het pand kan wel tot gevolg hebben dat de op verzoek belaste verhuur van begin af aan vrijgesteld wordt verricht⁵⁰ zodat de gepleegde aftrek van voorbelasting moet worden hersteld.

4.2.6.2 Herziening bij leegstand

Ingeval van leegstand van onroerende zaken vóór de eerste ingebruikname van de onroerende zaak

⁴⁷ De gebondenheid aan de keuze geldt ook voor goederen die als belastingplichtige zijn aangeschaft en tot het bedrijfsvermogen behoren, ondanks (gedeeltelijke) gebruik voor niet-economische handelingen (zie § 3.2.1).

⁴⁸ Met 'verbouwen' wordt in dit verband bedoeld: een verbouwing die niet leidt tot de vervaardiging van een nieuwe roerende of onroerende zaak.

⁴⁹ HR 15 september 2006, nr. 41.984, ECLI:NL:HR:2006:AY8166.

⁵⁰ Zie o.a. artikel 6a, vijfde, zesde en achtste lid, van de beschikking in § 7.3.6 van het Besluit 'Levering en verhuur van onroerende zaken' van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.



dient bij de eerste ingebruikname op de voet van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet herziening van de belasting plaats te vinden. Dit houdt in dat het recht op aftrek van belasting begrepen in de kosten van de onroerende zaak in zijn geheel opnieuw moet worden beoordeeld.

Uit HR 13 juni 2014, nr. 13/00282⁵¹, volgt dat de (herziening van de) aftrek bij leegstand na de eerste ingebruikneming afhangt van het voornemen dat de ondernemer met het leegstaande (deel van het) vastgoed heeft. Het voornemen tot aanwending voor belaste handelingen moet met objectieve gegevens aannemelijk worden gemaakt. Van belang daarbij kan onder andere zijn de opdracht aan de makelaar, de aard van de onroerende zaak en de locatie van de onroerende zaak. Herziening van belasting over de periode van leegstand waarin een aantoonbaar voornemen tot belast gebruik bestond, blijft achterwege indien na de leegstand onvoorzien toch gebruik voor vrijgestelde prestaties plaatsvindt.

De (herziening van de) aftrek bij leegstand wordt berekend op basis van het (beoogde) werkelijk gebruik (artikel 11, tweede lid, van de beschikking) van de onroerende zaak, ondanks dat door de leegstand geen gebruik plaatsvindt. Het beoogde werkelijk gebruik kan bijvoorbeeld worden vastgesteld op basis van de ruimten die gebruikt zullen worden voor de belaste en de vrijgestelde prestaties (bijvoorbeeld m²- of m³). Bij volgtijdelijke leegstand moet het beoogde werkelijk gebruik tijdsgelang worden berekend.

4.2.6.3 Aftrek instandhoudingskosten en andere kosten bij leegstand

Als in het jaar van leegstand kosten worden gemaakt voor de instandhouding van de onroerende zaak (zoals kosten voor de schoonmaak, verwarming en bewaking), worden deze kosten direct verbruikt zonder dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat met een belaste uitgaande prestatie omdat deze ontbreekt (leegstand). Gezien het arrest van de HR van 13 juni 2014, nr. 13/00282, wordt voor de aftrek van voorbelasting op de kosten voor de instandhouding aangesloten bij het voornemen dat de ondernemer heeft met de het leegstaande onroerende zaak of het leegstaande deel ervan. Dit voornemen moet met objectieve gegevens aannemelijk worden gemaakt. Van belang daarbij kan onder andere zijn de opdracht aan de makelaar, de aard van de onroerende zaak en de locatie van de onroerende zaak.

Voor ingekochte prestaties die – anders dan de instandhoudingskosten – pas bij het (opnieuw) in gebruik nemen van (het deel van) de onroerende zaak worden gebruikt (zoals kosten voor verbetering en uitbreiding) vindt de aftrek van voorbelasting plaats op basis van de met objectieve gegevens aannemelijk gemaakte belaste bestemming. Op het moment van de eerste ingebruikneming wordt de aftrek van voorbelasting evenwel herzien bij de ingebruikneming (zie § 3.4.2).

4.2.7 Geen herziening als gebruik van investeringsgoederen voor belaste handelingen niet tot stand komt

Als een ondernemer van plan is om zakelijk geëtiketteerde investeringsgoederen te gaan gebruiken voor belaste handelingen, maar dit voornemen niet realiseert, en ook ander gebruik van de goederen (bijv. voor vrijgestelde handelingen) niet tot stand komt, leidt dit niet tot een herziening van de aftrek van voorbelasting (zie ook § 3.4.5).

Dergelijke investeringsgoederen zullen over het algemeen worden vervreemd of overgebracht naar privé in de zin van artikel 3, derde lid, onderdeel a of c, van de wet, zodat ter zake van die levering veelal heffing van btw plaatsvindt. Als de levering is vrijgesteld en binnen de herzieningstermijn plaatsvindt, zal de oorspronkelijke aftrek van voorbelasting wel moeten worden herzien.

4.2.8 Herziening aftrek voorbelasting bij doorlevering van investeringsgoederen

Als de ondernemer een investeringsgoed binnen de herzieningstermijn doorlevert, wordt de aftrek voor de resterende herzieningstermijn in één keer herzien in het aangiftetijdvak waarin de levering plaatsvindt (zie artikel 13a, tweede lid, van de beschikking). Bij de herziening van de aftrek zijn de regels van artikel 13, tweede en derde lid, van de beschikking van overeenkomstige toepassing. Deze regels houden in dat de ondernemer wordt geacht het goed vanaf het leveringsmoment tot het einde van de herzieningstermijn te gebruiken voor belaste handelingen als de (door)levering is belast en voor vrijgestelde handelingen als de (door)levering is vrijgesteld.

Als de ondernemer een gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen behorend investeringsgoed doorlevert, moet hij voor de herziening het gedeelte van de voorbelasting in aanmerking nemen dat betrekking

⁵¹ ECLI:NL:HR:2014:1376. Zie ook HR 26 juni 2020, nr. 18/02840, ECLI:NL:HR:2020:1045.



heeft op het gedeelte van het goed dat hij tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend. Daarnaast wordt de aftrek van voorbelasting voor het tot het bedrijfsvermogen behorend deel in een voorkomend geval ook herzien tijdens het boekjaar van vervreemding (vanaf het begin van het boekjaar tot aan het tijdstip van doorlevering). Die herziening heeft betrekking op verschuivingen in het gebruik van het goed voor belaste en voor vrijgestelde handelingen en onder het nieuwe regime vanaf 1 januari 2011 op het gewijzigde privégebruik van het goed tijdens het boekjaar van vervreemding. De herziening vindt plaats in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar (artikel 13, tweede lid, van de beschikking).

Indien de doorlevering van een investeringsgoed behoort tot een overdracht van een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d van de wet, blijft heffing ter zake van de doorlevering achterwege en leidt de doorlevering als zodanig niet tot herziening. De overnemer is dan gebonden aan de keuzes die de overdrager heeft gemaakt met betrekking tot de vermogensetikettering en de als ondernemer gedane aanschaf van investeringsgoederen die ook voor niet-economische activiteiten worden gebruikt.

4.3 Aftrek bij onroerende zaken en privégebruik vanaf 1 januari 2011

4.3.1 Aftrek bij privégebruik

Het btw-regime voor onroerende zaken die een ondernemer zowel gebruikt voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden, is met ingang van 1 januari 2011 gewijzigd. De wijziging van het btw-regime vloeit voort uit de implementatie van de Technische Herzieningsrichtlijn in de Nederlandse btw-regelgeving (Wet van 16 december 2010, Stb. 2010, nr. 842, Wijziging van de wet in verband met de implementatie van de Technische Herzieningsrichtlijn). De wijziging geldt voor onroerende zaken die vanaf 1 januari 2011 aan ondernemers worden geleverd (waaronder begrepen opgeleverd) en die niet vallen onder de overgangsregeling als bedoeld in artikel II van de Wet van 16 december 2010, Stb. 2010, nr. 842 (zie § 4.3.4). Voor de overige onroerende zaken blijft het regime voor de aftrek van belasting gelden dat van toepassing was vóór 1 januari 2011⁵².

Het nieuwe regime houdt in dat een ondernemer de btw die drukt op de aanschaf/oplevering van een onroerende zaak die hij deels voor economische handelingen en deels privé gebruikt, alleen kan aftrekken voor zover de onroerende zaak tot zijn bedrijfsvermogen behoort en de btw toerekenbaar is aan belaste handelingen (artikel 15, eerste lid, laatste alinea, van de wet). Gebruik voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, behoort daar niet toe en geeft geen recht op aftrek van belasting. Tegenover de aftrekuitsluiting voor het privégebruik van de onroerende zaak staat dat de ondernemer geen btw meer hoeft te voldoen over het privégebruik van de zaak. Dit gebruik van onroerende zaken wordt niet aangemerkt als een belaste handeling in de zin van artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet.

Verder voorziet het nieuwe regime in een herziening van de aftrek van de aanschaf-btw bij wijzigingen in het gebruik voor belaste handelingen en het privégebruik gedurende de herzieningstermijn die geldt voor de onroerende zaak. De herziening geldt zowel voor op- als neerwaartse wijzigingen in het privégebruik, voor zover de ondernemer de onroerende zaak tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend (zie § 4.3.2 en § 4.3.3).

Als de ondernemer er – uiterlijk bij de eerste ingebruikneming⁵³ – voor kiest om de onroerende zaak volledig tot zijn privévermogen te rekenen, plaatst hij de zaak daarmee buiten de werkingssfeer van de btw. De ondernemer heeft dan geen recht op aftrek van de aanschaf-btw, ook al bestemt en gebruikt hij de zaak deels voor belaste handelingen. Hij kan daarna niet meer op deze keuze terugkomen.

4.3.2 Vermogensetikettering en gevolgen voor aftrek

In § 4.2.2 zijn de diverse situaties opgesomd die zich kunnen voordoen bij de aanschaf van investeringsgoederen. Het per 1 januari 2011 ontstane regime voor onroerende zaken beïnvloedt niet de keuze die de ondernemer kan maken voor de vermogensetikettering. Dit regime kan voor de aftrek wel gevolgen hebben afhankelijk van de door de ondernemer gemaakte keuze. Hieronder worden de voor de ondernemer openstaande keuzes opgesomd en de gevolgen daarvan voor de aftrek van belasting beschreven.

Een ondernemer schaft in 2011 een onroerende zaak aan, die hij voor 60% gebruikt voor belaste handelingen en voor 40% voor privédoeleinden. In het derde boekjaar neemt het gebruik voor belaste

⁵² Gelet op artikel 5a van de beschikking geldt dat regime feitelijk totdat de herzieningstermijn is verstreken.

⁵³ HR 15 april 2011, nr. 10/00275, ECLI:NL:HR:2011:BQ1213.



handelingen van de zaak toe van 60% naar 80%; in het zesde boekjaar zakt het gebruik voor belaste handelingen weer terug naar 60%.

a. De ondernemer rekent de onroerende zaak geheel tot zijn bedrijfsvermogen

De ondernemer heeft ondanks de volledig zakelijke etikettering van de onroerende zaak alleen nog recht op aftrek van de aanschaf-btw voor het deel van de onroerende zaak dat hij gebruikt voor belaste handelingen (60%). Voor het privégebruik van de onroerende zaak is de aftrek uitgesloten. Vanwege het toegenomen belaste gebruik van de onroerende zaak (van 60% naar 80% = 20%) in het derde boekjaar heeft de ondernemer aanvullend recht op aftrek in het derde, vierde en vijfde boekjaar. De aan het betrokken boekjaar toe te rekenen aanschaf-btw wordt voor 20% herzien. Het in het zesde boekjaar terugzakken van de omvang van het privégebruik naar de omvang daarvan in het eerste boekjaar leidt niet tot een herziening van de aftrek van voorbelasting, omdat de verhouding tussen belast en privégebruik overeenkomt met de aftrekverhouding in het eerste boekjaar.

b. De ondernemer rekent de onroerende zaak voor 60% tot zijn bedrijfsvermogen

De ondernemer heeft voor 60% recht op aftrek van de aanschaf-btw voor het belast gebruikte deel van de onroerende zaak. Voor het privégebruik van de onroerende zaak is de aftrek uitgesloten. Voor het toegenomen belaste gebruik van de onroerende zaak (van 60% naar 80%) in het derde boekjaar heeft de ondernemer geen aanvullend recht op aftrek van voorbelasting. Het aan de ondernemer toekomende recht op aftrek blijft beperkt tot het deel van de onroerende zaak dat hij zakelijk heeft geëtiketteerd. Het in het zesde boekjaar terugzakken van de omvang van het privégebruik naar de omvang daarvan in het eerste boekjaar betreft het privé geëtiketteerde deel dat buiten de btw is geplaatst en leidt niet tot een herziening van de aftrek van voorbelasting.

c. De ondernemer rekent de onroerende zaak volledig tot zijn privévermogen

De ondernemer heeft geen recht op aftrek van de aanschaf-btw (zie 4.3.1). De verschuivingen in de verhouding tussen belast en privégebruik in het derde en in het zesde boekjaar leiden niet tot herziening van de aanschaf-btw.

4.3.3 Herziening

Als de ondernemer de onroerende zaak geheel tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend, geldt de herziening van de aftrek van voorbelasting zowel voor een toe- als voor een afname van het privégebruik. Als de toe- of afname van het privégebruik leidt tot een berekend herzieningsbedrag dat de 10%-norm bedoeld in artikel 13, vierde lid, van de beschikking niet te boven gaat, wordt de aftrek in de jaren na het jaar van eerste ingebruikneming niet herzien. Bij de herziening van de aftrek van voorbelasting bij wijzigingen in de verhouding tussen het gebruik voor belaste handelingen en voor privédoeleinden wordt uitgegaan van het werkelijk gebruik (artikel 11, vierde lid, van de beschikking).

4.3.4 Overgangsregeling in verband met wijziging btw-regime voor privégebruik van onroerende zaken per 1 januari 2011

De overgangsregeling⁵⁴ geeft aan dat het vóór 1 januari 2011 geldende regime voor de aftrek blijft gelden voor uitgaven die de ondernemer heeft gedaan in verband met onroerende zaken die behoren tot zijn bedrijfsvermogen en die hij zowel gebruikt voor bedrijfsdoeleinden als voor privé of voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Voorwaarde is wel dat voor de uitgaven bij de ondernemer op basis van artikel 15 van de wet, zoals dat artikel luidde vóór 1 januari 2011, geheel of gedeeltelijk recht op aftrek is ontstaan. Het tot 1 januari 2011 geldende btw-regime voor het privégebruik van onroerende zaken blijft van toepassing op:

1. onroerende zaken die de ondernemer:
 - vóór 1 januari 2011 heeft aangeschaft en in gebruik genomen;
 - vóór 1 januari 2011 tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend; en
 - waarvoor bij hem geheel of gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan vóór 1 januari 2011 (met betrekking tot de aanschaf van de onroerende zaak).
2. onroerende zaken die de ondernemer:
 - vanaf 1 januari 2011 in gebruik neemt;
 - vóór 1 januari 2011 tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend;
 - waarvoor hij in verband met de aanschaf ervan uitgaven heeft gedaan vóór 1 januari 2011; en
 - waarvoor bij hem geheel of gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan vóór 1 januari 2011.

⁵⁴ Artikel II van de Wet tot implementatie Technische Herzieningsrichtlijn (Stb. 2010, nr. 842).



Bij punt 2 gaat het om op 31 december 2010 in aanbouw zijnde onroerende zaken die vanaf 1 januari 2011 aan de ondernemer worden opgeleverd en in gebruik genomen, waarvoor de ondernemer vóór 1 januari 2011 één of meer termijnbetalingen of andere uitgaven voor de aanschaf en/of de bouw heeft gedaan en waarvoor bij hem geheel of gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

De overgangsregeling ziet op onroerende zaken die op 31 december 2010 in gebruik zijn genomen en waarop het op dat moment geldende regime⁵⁵ van toepassing was⁵⁶. In de Nota naar aanleiding van het Verslag (32 400, nr. 6) is hieraan een ruimere uitleg gegeven in die zin dat ook in aanbouw zijnde onroerende zaken onder de overgangsregeling vallen. Dit ziet op zogenoemde koop-/aannemingsovereenkomsten waarbij is voldaan aan de in ad 2 bedoelde voorwaarden. In dat geval blijft op het privégebruik van de betrokken onroerende zaken dus het regime van toepassing, zoals dat gold vóór 1 januari 2011. In zo'n situatie kan op alle termijnnota's (zowel de vóór als de vanaf 1 januari 2011 uitgereikte nota's) het btw-regime worden toegepast zoals dat gold vóór 1 januari 2011. Als in aanbouw zijnde onroerende zaken kunnen ook de onroerende zaken worden aangemerkt waarvoor koop-/aannemingsovereenkomsten zijn gesloten waarbij de ondernemer de eerste termijn (normaliter de grondtermijn) vóór 1 januari 2011 met btw heeft betaald terwijl de bouw van de onroerende zaak eerst in 2011 begint. Als echter bij de ondernemer ter zake vóór 1 januari 2011 geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan mist de overgangsregeling toepassing. In zo'n situatie valt de onroerende zaak voor het privégebruik onder het regime dat geldt vanaf 1 januari 2011.

De bij de toepassing van de overgangsregeling gebruikte term 'uitgaven' heeft een ruime strekking. Hieronder vallen uitgaven die de ondernemer doet in verband met de aanschaf of oplevering van een onroerende zaak die hij vóór 1 januari 2011 tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend. Voorwaarde voor toepassing van de overgangsregeling is dat de ondernemer de onroerende zaak vóór 1 januari 2011 tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend. Als de ondernemer vóór 1 januari 2011 uitgaven heeft gedaan voor een onroerende zaak die hij in 2010 nog niet tot zijn bedrijfsvermogen kon rekenen, mist de overgangsregeling toepassing. Zo geldt de overgangsregeling niet voor onroerende zaken waarvoor de ondernemer vóór 1 januari 2011 weliswaar aantoonbaar investeringsbeslissingen heeft genomen of bijvoorbeeld architectkosten heeft gemaakt, maar die hij vóór 1 januari 2011 nog niet tot zijn bedrijfsvermogen kon rekenen. Zoals al opgemerkt moet hierbij worden bedacht dat de overgangsregeling is bedoeld om het regime voort te zetten zoals dat gold bij op 31 december 2010 bestaande situaties.

De overgangsregeling heeft geen gevolgen voor uitgaven voor onderhouds-, herstel-, verbeterings- en verbouwdiensten die worden verricht aan onroerende zaken die ondernemers zowel voor belaste handelingen als voor privédoeleinden gebruiken. De uitgaven die worden gedaan vóór 1 januari 2011 vallen onder het op dat moment bestaande regime. De toerekenbare voorbelasting komt dan volledig voor aftrek in aanmerking, uitgaande van de veronderstelling dat de onroerende zaak voor privé en voor belaste handelingen wordt gebruikt. Vanaf het moment dat de (onderhouds- enz.) dienst wordt afgenomen doet zich de belastbare dienst voor als bedoeld in artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet. Volgens artikel 5a, eerste en derde lid, van de beschikking, worden de uitgaven voor onderhoud, herstel, verbetering en verbouwing waarvoor aftrek heeft plaatsgevonden vóór 1 januari 2011 meegenomen in de maatstaf van heffing voor het privégebruik van de onroerende zaak door de ondernemer in het jaar dat hij de onderhouds- enz. dienst afneemt. Voor de volgende jaren worden deze uitgaven voor onderhoud enz. niet meer meegenomen voor de heffing over het privégebruik van de onroerende zaak.

Op uitgaven die vanaf 1 januari 2011 worden gedaan voor onderhouds- enz. diensten is het nieuwe regime van toepassing. Als de onroerende zaak zowel voor belaste handelingen als voor privédoeleinden wordt gebruikt, wordt de aftrek van voorbelasting voor de onderhouds- enz. dienst gesplitst in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. De ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover hij de onroerende zaak gebruikt voor belaste handelingen en tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend. De aftrek van voorbelasting is uitgesloten voor het deel van de onroerende zaak dat de ondernemer gebruikt voor privédoeleinden.

5 Specifieke aspecten/situaties bij het recht op aftrek van btw

5.1 Tijdstip van aftrek en te late facturering

Aftrek van btw vindt plaats in het aangiftetijdvak waarin de btw aan de ondernemer in rekening is gebracht dan wel door hem verschuldigd is geworden. Aftrek voor te laat uitgereikte facturen is

⁵⁵ Gelet op artikel 5a van de beschikking geldt dat regime feitelijk totdat de herzieningstermijn is verstreken.

⁵⁶ Naast het feit dat de overgangsregeling reeds naar zijn aard toepassing vindt op bestaande situaties, in de overgangsregeling wordt bijvoorbeeld ook opgemerkt dat het gaat om onroerende zaken die 'worden gebruikt'.



mogelijk als deze voldoen aan de factuurvereisten van artikel 35a van de wet. Een eventueel recht op aftrek ontstaat dan in het tijdvak waarin de factuur wordt ontvangen⁵⁷.

Voor het vaststellen van de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting (waarbij ook een herziening van de aftrek van voorbelasting aan de orde kan zijn) is bepalend het recht op aftrek dat geldt over het tijdvak waarin de afgenomen handelingen zijn/worden gebruikt. Relevant is immers op welke wijze de betrokken goederen en diensten door de afnemende ondernemer zijn of worden gebruikt.

5.2 Afnemer van de prestatie

5.2.1 Algemeen

Het aftrekrecht komt toe aan de ondernemer aan wie de levering of de dienst is verricht (de afnemer). Daarvoor is vereist dat tussen de leverancier of dienstverrichter en de afnemer een rechtsbetrekking bestaat strekkende tot de levering van een goed of het verrichten van een dienst⁵⁸. Voor het verkrijgen van het recht op aftrek is het niet voldoende dat de levering of de dienst aan de afnemer is verricht. De factuur dient ook de naam van de afnemer te vermelden. Als een factuur aansluit bij de rechtsbetrekking moet het er, behoudens tegenbewijs, voor worden gehouden dat de levering of dienst is verricht aan degene die in de factuur vermeld staat als de afnemer⁵⁹. Uiteraard bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting bij een valse factuur, bijvoorbeeld vanwege het ontbreken van een prestatie⁶⁰.

Het is mogelijk dat de dienst of het goed feitelijk aan een andere persoon wordt verricht of verstrekt dan aan degene die de rechtsbetrekking met de leverancier of dienstverrichter is aangegaan. In zo'n situatie zal aan de hand van alle feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld wie voor de btw de afnemer van de dienst of het goed is. Het is mogelijk dat een ondernemer voor de btw als afnemer van de dienst of het goed wordt aangemerkt, ondanks het feit dat de dienst of het goed feitelijk aan een ander wordt verricht/verstrekt (vgl. ABC-transactie). De ondernemer heeft dan voor de dienst of het goed recht op aftrek van voorbelasting, voor zover wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 15, eerste lid, van de wet. Deze situatie kan zich onder meer voordoen als een werkgever een dienst of een goed afneemt in het kader van zijn beroeps- of bedrijfsactiviteit, die feitelijk wordt verricht aan een werknemer. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn als een werkgever een overeenkomst sluit met een ondernemer die inhoudt dat aan zijn werknemers de mogelijkheid wordt geboden om zelf een kerstcadeau uit te kiezen (bijvoorbeeld via een webportaal) en het cadeau vervolgens rechtstreeks wordt afgeleverd bij de werknemer. Voor een voorbeeld van een ondernemer die, ondanks de aangegane rechtsbetrekking en de ontvangen factuur, geen recht op aftrek van voorbelasting had, kan worden gewezen op HvJ 21 februari 2013, zaak C-104/12, Wolfram Becker⁶¹. In dit geval vertoonden de gemaakte advocaatkosten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met de activiteiten van de onderneming. De ingehuurde advocaten traden op ter bescherming van de particuliere belangen van de zaakvoerders en niet voor de belangen van de onderneming⁶².

5.2.2 Aftrek bij kosten voor gemene rekening

In de praktijk komt het voor dat er zich een bepaalde vorm van 'gezamenlijkheid' voordoet tussen partijen (bijvoorbeeld bij het gezamenlijke gebruik van bedrijfsmiddelen of het voor gezamenlijke rekening inschakelen van personeel). Als kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers die in eerste instantie door een van hen worden betaald en voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over de andere ondernemers worden omgeslagen, terwijl het risico van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat, is sprake van kosten voor gemene rekening⁶³. Diegene die de kosten betaalt (de zogenoemde penvoerder) en doorberekent aan de andere ondernemers dient ook zelf een deel van de kosten te dragen. De verhouding waarin kosten voor gemene rekening onder de ondernemers worden verdeeld, dient de grootte van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten te weerspiegelen⁶⁴.

Wanneer het leerstuk van de kosten voor gemene rekening van toepassing is, kan de penvoerder de btw die is vermeld op de op zijn naam staande facturen slechts naar rato van zijn eigen financiële

⁵⁷ HvJ 29 april 2004, zaak C-152/02 (Terra Baubedarf), ECLI:EU:C:2004:268.

⁵⁸ Zie o.a. HR 1 mei 2015, nr. 13/06113, ECLI:NL:HR:2015:1173. Uit de rechtsbetrekking moet voortvloeien dat de opdrachtgever voor de levering of de dienst de macht als eigenaar van het goed verkrijgt dan wel de beschikkingsmacht over de dienst.

⁵⁹ In de zin van artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de wet (HR 2 december 2011, nr. 43.813, ECLI:NL:HR:2011:BU6535).

⁶⁰ HR 1 maart 2002, nr. 36.908, ECLI:NL:HR:2002:AD9704.

⁶¹ ECLI:EU:C:2013:99.

⁶² Zie ook HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.

⁶³ HR 23 april 1997, nr. 32.166, ECLI:NL:HR:1997:AA2154.

⁶⁴ HR 21 november 2008, nr. 43.930, ECLI:NL:HR:2008:BC3696.



bijdrage in aftrek brengen. De deelnemende ondernemers kunnen naar rato van hun financiële bijdrage de btw die is vermeld op de aan hen gerichte afrekening op grond van artikel 15 van de wet in aftrek brengen⁶⁵. Heffing van omzetbelasting over de afrekening blijft achterwege.

De ter zake van de kosten vooraf overeengekomen verdeelsleutel kan nadien niet worden gewijzigd en/of aangepast worden aan eventueel gewijzigde feitelijke omstandigheden. Dit vloeit voort uit de voorwaarde dat deze verdeelsleutel voorafgaand aan de te maken kosten moet zijn overeengekomen. De verdeelsleutel blijft gelden voor de gehele periode dat de gezamenlijkheid bestaat. Het is niet mogelijk fluctuaties in het afnemen van de kosten door te berekenen aan de betrokken ondernemer, zonder aantasting van de toepassing van het leerstuk van de kosten voor gemene rekening voor de rest van de kosten.

In de praktijk komt het voor dat ondernemers steeds opnieuw voor een bepaalde periode overeenkomsten aangaan voor de onderlinge verdeling van dezelfde kosten en bij het ingaan van de volgende periode de verdeelsleutel aanpassen. Het is dan niet mogelijk om het leerstuk van de kosten voor gemene rekening toe te passen voor de volgende termijn van de overeenkomst en de dan geldende gewijzigde verdeelsleutel. Dit is alleen anders als zich een wijziging voordoet in de 'gezamenlijkheid'. Hiermee wordt bedoeld dat in geval nieuwe ondernemers toetreden tot of uittreden uit deze 'gezamenlijkheid', er ruimte bestaat om opnieuw (uiteraard met inachtneming van alle ter zake gestelde voorwaarden) een overeenkomst af te sluiten (met een gewijzigde verdeelsleutel) die leidt tot toepassing van dit leerstuk. Van een wijziging in de 'gezamenlijkheid' is ook sprake in het geval ondernemers binnen de 'gezamenlijkheid' gaan fuseren.

Voorbeeld

De ondernemers A en B maken kosten voor gemene rekening. Ondernemer A is penvoerder. A en B hebben besloten om de kosten (zonder winstopslag) in de verhouding 40/60 te verdelen voor een periode van 5 jaar. Na een jaar blijkt de verdeelsleutel niet meer goed aan te sluiten bij de behoeften van A en B; een verhouding van 60/40 zou beter passen. Op het moment dat A en B besluiten om de kosten voor gemene rekening onderling te verdelen, staat (al) vast dat A en B de kostenverdeling na afloop van die 5 jaar zullen voortzetten. A en B zijn overeengekomen om de verdeelsleutel na afloop van de eerste 5 jaar te herzien. A en B kunnen de verdeelsleutel tussentijds (na een jaar) niet aanpassen, zonder dat deze aanpassing het leerstuk van de kosten voor gemene rekening aantast. Hetzelfde geldt voor de herziening van de verdeelsleutel na afloop van de termijn van 5 jaar.

5.2.3 Aftrek bij vereniging van eigenaren

Een vereniging van eigenaren wordt voor de btw-heffing meestal niet aangemerkt als ondernemer. Dit betekent dat de vereniging de btw die drukt op kosten en op onderhoud aan onroerende zaken niet in aftrek kan brengen. Hierdoor kan cumulatie van btw optreden als bij de vereniging leden-ondernemers zijn aangesloten die recht hebben op aftrek van voorbelasting. Om deze cumulatie te voorkomen, ontmoet het in die situatie geen bezwaar dat deze leden-ondernemers de btw die aan de vereniging in rekening is gebracht in aftrek brengen. Dit geldt alleen voor zover de leden-ondernemers belaste handelingen verrichten. In dit kader keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de door de vereniging van eigenaren niet in aftrek gebrachte btw door de leden-ondernemers in aftrek kan worden gebracht. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- De vereniging van eigenaren kwalificeert voor de btw-heffing niet als ondernemer;
- De aftrek door de leden-ondernemers vindt plaats naar rato van de financiële bijdrage van de desbetreffende ondernemer aan de vereniging en met inachtneming van de ter zake geldende wettelijke bepalingen (m.n. artikel 15 van de wet en de artikelen 11 t/m 14a van de beschikking); en
- De ledenondernemers nemen voor de btw-heffing ten aanzien van de desbetreffende goederen alle rechten en verplichtingen op zich alsof de btw aan hen in rekening is gebracht en alsof zij de beschikkingsmacht over het goed hebben verworven.

Toepassing van de goedkeuring brengt dus bijvoorbeeld met zich dat de ledenondernemers de herzieningsbepalingen (de artikelen 11 t/m 14a van de beschikking) toepassen op eventuele investeringsgoederen die onder deze faciliteit zijn gebracht. Verder herzien de ledenondernemers de eerder in

⁶⁵ HR 14 november 2008, nr. 42.312, ECLI:NL:HR:2008:BB3365.



aftek gebrachte btw als de vereniging het betrokken investeringsgoed binnen de herzieningstermijn doorlevert. Hierbij geldt dat het betrokken investeringsgoed geacht wordt tot het einde van de herzieningstermijn volledig te zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen.

5.2.4 Aftrek bij samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid

Voor de btw-heffing worden samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid⁶⁶ die als zodanig economische handelingen verrichten, als ondernemer aangemerkt. De deelnemers in het samenwerkingsverband worden hiervoor niet als ondernemer beschouwd.

Het is mogelijk dat ondernemers goederen leveren of diensten verrichten aan één van de deelnemers in het samenwerkingsverband. In dat geval kan de voor die leveringen of diensten aan de deelnemer in rekening gebrachte btw niet door het samenwerkingsverband in aftrek worden gebracht als de juridische beschikkingsmacht over het goed niet bij het samenwerkingsverband ligt maar bij de afnemende deelnemer⁶⁷. Als het gaat om een investeringsgoed kan het samenwerkingsverband het goed ook niet tot zijn bedrijfsvermogen rekenen, omdat het samenwerkingsverband niet de macht heeft om als eigenaar over het goed te beschikken. Als een deelnemer goederen of diensten afneemt die worden gebruikt voor de belaste handelingen van het samenwerkingsverband, kan daarom een situatie ontstaan waarin geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Dit kan ertoe leiden dat een vorm van cumulatie van btw ontstaat die ik ongewenst acht. Ik keur daarom op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het samenwerkingsverband de btw in aftrek brengt die aan een deelnemer in rekening is gebracht voor de aanschaf van een goed of een dienst, voor zover het samenwerkingsverband het goed of de dienst gebruikt voor belaste handelingen. Van gebruik door het samenwerkingsverband is bijvoorbeeld sprake als het goed of de dienst dat/die door de maat is aangeschaft, vervolgens door die maat wordt gebruikt om aan zijn maatschapsverplichtingen te voldoen. Ik verbind aan de goedkeuring de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- De deelnemer in het samenwerkingsverband ontvangt voor de terbeschikkingstelling van het goed of de dienst aan het samenwerkingsverband geen vergoeding als bedoeld in artikel 8 van de wet⁶⁸; en
- Het samenwerkingsverband neemt voor de btw-heffing ten aanzien van het/de aan haar ter beschikking gestelde goed of dienst alle rechten en verplichtingen op zich alsof de btw aan haar in rekening is gebracht en alsof zij de beschikkingsmacht over het goed of de dienst heeft verworven (zie onder andere ook § 4.2.3).

Toepassing van de goedkeuring brengt bijvoorbeeld met zich dat het samenwerkingsverband de herzieningsbepalingen (de artikelen 11 t/m 14a van de beschikking) toepast op investeringsgoederen die de deelnemer aan haar ter beschikking heeft gesteld. Verder herzielt het samenwerkingsverband de eerder in aftrek gebrachte btw als de deelnemer het betrokken investeringsgoed binnen de herzieningstermijn doorlevert. Onder gebruik voor belaste handelingen valt ook het voorgenomen privégebruik.

5.2.5 Aftrek bij civielrechtelijke mede-eigendom

Het Hof van Justitie heeft een begrenzing aangebracht in het aftrekrecht in situaties waarin sprake is van mede-eigendom van goederen⁶⁹. De door een ondernemer in aftrek te brengen btw is in die gevallen niet hoger dan diens aandeel in de mede-eigendom van het aangeschafte goed. De begrenzing is van toepassing in alle gevallen waarin sprake is van civielrechtelijke mede-eigendom. Voorbeelden van civielrechtelijke mede-eigendom zijn een huwelijk onder huwelijkse voorwaarden en een geregistreerd partnerschap met partnerschapsvoorwaarden.

Bij huwelijkse voorwaarden of partnerschapsvoorwaarden staat het de echtgenoten onderscheidenlijk de partners vrij de inhoud van hun voorwaarden te bepalen. Echtgenoten of partners kunnen een

⁶⁶ Voorbeelden van samenwerkingsverbanden zijn maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen.

⁶⁷ HR 23 november 2007, nr. 38.126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428.

⁶⁸ Een winstafhankelijke vergoeding vormt geen vergoeding als bedoeld in artikel 8 van de wet.

⁶⁹ HvJ 21 april 2005, zaak C-25/03 (HE), ECLI:EU:C:2005:241.



situatie overeenkomen waarbij de eigendom van een goed wordt verdeeld in een percentuele verhouding (bijv. 50%/50% of 70%/30%). In dat geval is sprake van mede-eigendom in de zin van de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De aftrek is dan maximaal het deel van de gerechtigdheid van de ondernemer in dat goed.

Bij de huwelijksgemeenschap of partnerschapsgemeenschap wordt het aftrekrecht van de ondernemer niet begrensd. Dergelijke gemeenschappen zijn een vermogensrechtelijke betrekking waarbij tussen echtgenoten of partners een gemeenschappelijk vermogen bestaat waarin ieder der echtgenoten of partners voor het geheel is gerechtigd. Er is geen sprake van een situatie waarbij de eigendom van een goed door het huwelijk wordt verdeeld in een percentuele verhouding. Wanneer één van de echtgenoten of partners ondernemer is en een goed aanschaf en gebruikt voor zijn belaste handelingen, heeft de betrokkene volledig recht op aftrek van de hiervoor in rekening gebrachte btw. Als beide echtgenoten of partners voor de btw-heffing ondernemer zijn en beiden het goed gebruiken voor belaste handelingen, is de aftrek die beide ondernemers samen kunnen claimen ten hoogste het bedrag aan btw dat aan hen in rekening is gebracht voor de gemaakte kosten.

Voor huwelijken en geregistreerde partnerschappen gesloten of geregistreerd vanaf 1 januari 2018 geldt een zogenoemde "beperkte gemeenschap van goederen"⁷⁰. Goederen van een partner gaan vanaf die datum niet meer van rechtswege over in de gemeenschap van goederen maar blijven bezittingen van de desbetreffende partner⁷¹. Goederen verkregen vanaf de datum van het huwelijk of het geregistreerd partnerschap vallen in een gemeenschap van goederen, tenzij sprake is van huwelijkse voorwaarden of partnerschapsvoorwaarden. Een afspraak tussen de echtgenoten of partners waarbij de andere echtgenoot of partner wordt gerechtigd tot gebruik van het geheel doet niet aan af aan het feit dat sprake is van mede-eigendom dat het recht op aftrek begrenst.

5.2.6 Aftrek bij ondernemersorganisaties

5.2.6.1 Ondernemersverenigingen

Ondernemersverenigingen (zoals winkeliersverenigingen en brancheorganisaties) zijn niet steeds voor al hun activiteiten (waaronder de belangenbehartiging van hun leden) als ondernemer te kwalificeren. Dit kan tot gevolg hebben dat btw die drukt op de aan deze (niet-ondernemers) activiteiten toerekenbare aangeschafte goederen en diensten niet in aftrek kan worden gebracht. Dit terwijl de kosten hiervan in feite (veelal via contributies) worden gedragen door (ook in die kwaliteit handelende) 'leden-ondernemers'. Dit zou er toe leiden dat samenwerkende, aftrekgerechtigde ondernemers een btw-druk ervaren die zij niet zouden ondervinden als de goederen en diensten rechtstreeks aan hen zouden worden geleverd. Deze vorm van cumulatie acht ik ongewenst. Ik keur daarom op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat ondernemersverenigingen de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- De goedkeuring geldt alleen voor verenigingen die de zakelijke belangen van ondernemers behartigen en waarbij uitsluitend ondernemers en/of ondernemersverenigingen zijn aangesloten⁷²;
- Alleen die btw komt voor aftrek in aanmerking die niet toerekenbaar is aan prestaties waarvoor de vereniging kwalificeert als ondernemer (belast dan wel vrijgesteld bijvoorbeeld ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de wet)⁷³;
- De btw is alleen aftrekbaar voor zover de kosten voor de hieraan toerekenbare goederen en diensten feitelijk worden gedragen door de aangesloten ondernemers;
- De aangesloten ondernemers zouden de btw in aftrek kunnen brengen als de goederen en diensten rechtstreeks aan hen geleverd zouden worden. De vereniging dient dit (zowel het recht op

⁷⁰ Wet beperking wettelijke gemeenschap van goederen (Stb. 2017, nr. 177).

⁷¹ Overigens kunnen partners nadien via de notaris laten vastleggen dat deze goederen alsnog in de gemeenschap overgaan.

⁷² Met ingang van 1 januari 2020 geldt dat voor de toets of uitsluitend ondernemers/ondernemersverenigingen zijn aangesloten, relevant is dat de (rechts)personen die een formele binding hebben met de vereniging en die (direct of indirect) gehouden zijn om een financiële bijdrage te voldoen, uitsluitend bestaan uit ondernemers.

⁷³ Dit laat uiteraard onverlet dat een organisatie recht op aftrek heeft van btw die toerekenbaar is aan belaste ondernemingshandelingen.



af trek als de groep van ondernemers die het betreft) ten genoeg van de inspecteur aan te tonen⁷⁴.

5.2.6.2 Bedrijven Investeringszones (BIZ-stichtingen)

BIZ-stichtingen zijn stichtingen opgericht door ondernemersorganisaties, bijv. winkeliersverenigingen, met het oog op toepassing van de Experimentenwet Bedrijven Investeringszones (vanaf 1 januari 2015 de Wet op de bedrijveninvesteringszones). Een gemeente kan op grond van deze wetgeving, na het akkoord van een meerderheid van de betrokken ondernemers, aan hen een specifieke heffing opleggen. De opbrengsten daarvan worden door de gemeente 'doorgeschoven' naar de BIZ-stichting. De BIZ-stichting wendt die middelen vervolgens aan voor verbetering van een winkelgebied of een bedrijventerrein.

De situatie kan zich voordoen dat de BIZ-stichting bij de aanpassing van het winkelgebied of het bedrijventerrein werkzaamheden verricht in de openbare ruimte die feitelijk tot het takenpakket van de gemeente behoren (bijvoorbeeld het [laten] aanbrengen/aanpassen van bestrating op de openbare weg). Het is voorstelbaar dat de BIZ-stichting daardoor als ondernemer kwalificeert en aldus mogelijk een met btw belaste prestatie verricht aan de gemeente. De hieraan toerekenbare voorbelasting komt dan op de gebruikelijke wijze bij de BIZ-stichting voor aftrek in aanmerking.

Het is echter ook mogelijk dat de BIZ-stichting (ten opzichte van de gemeenten of derden) ter zake niet als ondernemer handelt. Gelet op het bijzondere karakter van de BIZ-stichtingen keur ik voor die gevallen goed dat zij eveneens, onder dezelfde voorwaarden, de faciliteit mogen toepassen zoals hiervoor genoemd voor ondernemersverenigingen.

Dit kan ook gelden voor zogenoemde ondernemersfondsen die zich alleen in zoverre onderscheiden van de BIZ-stichtingen dat hun oprichting niet is terug te voeren op de Experimentenwet Bedrijven Investeringszones. De hier bedoelde ondernemersfondsen verkrijgen de benodigde financiële middelen van de betrokken gemeenten die op hun beurt die middelen verkrijgen via de opbrengsten van een gemeentelijke heffing in de vorm van bijvoorbeeld een reclamebelasting of opslag op de onroerendezaakbelasting.

5.2.7 Afnemer bij reizen met openbaar vervoer

Één van de voorwaarden om btw in aftrek te kunnen brengen, is dat de ondernemer die de btw in aftrek wenst te brengen de afnemer is van de overeengekomen prestatie. Daarvoor is steeds noodzakelijk dat de ondernemer de rechtsbetrekking is aangegaan met degene die de desbetreffende prestatie verricht en beschikt over een factuur die voldoet aan de wettelijke vereisten.

Bij reizen met openbaar vervoer (hierna: OV-reizen) komt er blijkens de algemene voorwaarden een vervoersovereenkomst tot stand tussen de vervoerder (bijv. de NS) en de reiziger die wordt vervoerd. Dit is ook het geval als een werknemer OV-reizen maakt in het kader van de onderneming van zijn werkgever en daarbij voor de betaling aan de vervoerder gebruik maakt van een door de werkgever ter beschikking gestelde OV-chipkaart. De kosten van het vervoer komen dan voor rekening van de ondernemer (de werkgever).

Dit is anders in de situatie waarin een werknemer een bedrijfsauto gebruikt voor reizen in het kader van de onderneming van zijn werkgever en namens de werkgever brandstof/energie afneemt. In dat geval is de werkgever afnemer van de brandstof/energie. Ik acht het niet wenselijk dat in de hiervoor bedoelde gevallen het reizen met het openbaar vervoer anders wordt behandeld dan het reizen met een bedrijfsauto. Om die reden keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de ondernemer (de werkgever) wordt aangemerkt als de afnemer van de vervoersprestatie voor de OV-reizen die zijn werknemers maken in het kader van de onderneming met gebruik van OV-chipkaarten die door de ondernemer zijn aangeschaft/verkregen en aan de werknemers ter beschikking zijn gesteld. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- De ondernemer kan aantonen dat de werknemer deze OV-reizen maakt in het kader van diens

⁷⁴ Als verdeelsleutel geldt het percentage dat wordt verkregen door het aantal aftregerechtigde leden-ondernemers uit te drukken in een percentage van het totaal aantal leden-ondernemers.



- onderneming. Woon-werkverkeer wordt daaronder niet begrepen; en
- De ondernemer beschikt over een (periodieke) afrekening van de vervoerder waaruit blijkt dat de ondernemer de kosten rechtstreeks betaalt aan de vervoerder voor het gebruik door zijn werknemers van een OV-chipkaart voor de OV-reizen.

Om misverstanden te voorkomen wordt opgemerkt dat het vorenstaande niet alleen geldt voor werknemers maar ook voor eventuele uitzendkrachten die door de ondernemer worden ingehuurd. Deze goedkeuring geldt vanaf het moment van inwerkingtreding van dit besluit. Op het verleden wordt niet teruggekomen.

6 Aftrek van btw voor in het buitenland verrichte belaste handelingen

Het komt voor dat een ondernemer die in Nederland woont of is gevestigd en in Nederland kosten maakt die hij gebruikt voor handelingen die buiten Nederland worden verricht en waarvoor recht op aftrek zou ontstaan als zij binnen Nederland zouden plaatsvinden (artikel 15, tweede lid, onderdeel a, van de wet).

In gevallen waarin het gaat om een handeling waarvoor in Nederland een keuzerecht bestaat voor het al dan niet toepassen van een vrijstelling of een andere regeling waarbij heffing van btw achterwege blijft en de aftrek van voorbelasting is uitgesloten, moet van het volgende worden uitgegaan.

Een ondernemer kan de btw op kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de in het buitenland verrichte handelingen in aftrek brengen als, en voor zover, hij aannemelijk maakt dat hij, als hij de betrokken handelingen in Nederland had verricht, een keuze zou hebben gemaakt waarbij voor hem recht op aftrek van voorbelasting zou zijn ontstaan. De ondernemer moet dit onder meer aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk maken.

Voor btw die toerekenbaar is aan kosten die niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de in het buitenland verrichte handelingen geldt de systematiek zoals vermeld in § 3.3.

Bij verhuur van een in het buitenland gelegen onroerende zaak geldt dat de ondernemer aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting als en voor zover de verhuurder aannemelijk kan maken dat zou zijn geopteerd voor belaste verhuur als de verhuurde zaak in Nederland zou zijn gelegen. Het laatste is slechts aannemelijk als de verhuurde zaak niet als woning wordt gebruikt en:

- a. partijen gebruik hebben gemaakt van een in het betrokken land bestaande mogelijkheid te opteren voor btw-heffing bij de verhuur. Deze situatie kan zich slechts voordoen als in het betrokken land een keuzemogelijkheid bestaat, dus niet als de verhuur verplicht met btw is belast;

of

- b. bij aanvang van de verhuur redelijkerwijs mag worden aangenomen, dat de betrokken huurder de in rekening gebrachte btw volledig of nagenoeg volledig in aftrek zou kunnen brengen als de verhuur in Nederland onderworpen zou zijn geweest aan de btw-heffing. Hierbij is bepalend de aard van de verhuurde zaak en de aard van het gebruik dat de huurder hiervan maakt (of zal maken).

7. Ingetrokken regeling

Het besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M (Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting), wordt ingetrokken.

8. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,
namens deze,
J. de Blicq
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*