

HERZIENING BTW

Geen aftrek van btw via de herzieningsregeling

Volgens het Europees Hof van Justitie is het niet mogelijk om de herzieningsregeling in de btw te gebruiken om alsnog, buiten de wettelijke termijn, btw terug te vragen.

Algemene regel Btw is alleen aftrekbaar voor zover aangekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Bij gebruik voor vrijgestelde of niet-economische handelingen bestaat er geen recht op aftrek. Op deze regel bestaan enkele uitzonderingen. Als een btw-ondernemer zowel handelingen met aftrekrecht als handelingen zonder aftrekrecht verricht, moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel (zogenaamd 'gemengd gebruik'). Gemengd gebruik kan zowel gelijktijdig als volgtijdig plaatsvinden. Voor de splitsing van de btw wordt onderscheid gemaakt tussen goederen en diensten die:

1. uitsluitend voor handelingen met aftrekrecht worden gebruikt. De voorbelasting die op deze goederen en diensten drukt, komt geheel voor aftrek in aanmerking;
2. uitsluitend voor handelingen zonder aftrekrecht worden gebruikt. De voorbelasting is helemaal niet aftrekbaar;
3. zowel voor handelingen met aftrekrecht als voor handelingen zonder aftrekrecht worden gebruikt. De voorbelasting is aftrekbaar voor zover deze kan worden toegerekend aan de handelingen met aftrekrecht.

Deze toerekening moet plaatsvinden met toepassing van voorgeschreven splitsingsregels.

Gemengd gebruik De beoordeling of ingekochte goederen en diensten direct zijn toe te rekenen aan handelingen met aftrekrecht, dan wel handelingen zonder aftrekrecht of dat ze gemengd worden gebruikt, kan in de praktijk lastig zijn. Als de handelingen met aftrekrecht en de handelingen zonder aftrekrecht van een ondernemer nauw met elkaar samenhangen in die zin dat de ene soort handeling voortvloeit uit de andere, is niet duidelijk in hoeverre er ruimte is om kosten (met de daarop drukkende btw) geheel toe te rekenen aan handelingen met aftrekrecht of aan handelingen zonder aftrekrecht. Daarom moet per goed of dienst worden beoordeeld of er sprake is van gebruik uitsluitend voor handelingen met aftrekrecht of uitsluitend voor handelingen zonder aftrekrecht. Pas als vaststaat dat een goed of dienst wordt gebruikt voor beide soorten handelingen, dan moet de voorbelasting worden gesplitst.

Herziening van btw

Recentelijk heeft het Europees Hof van Justitie in een Nederlandse zaak geoordeeld over de vraag of fouterstel

van btw-aftrek mogelijk is via de herziening. Via de herziening wordt het recht op aftrek gedurende de zogenoemde 'herzieningsperiode' gevolgd. De in aftrek gebrachte btw wordt gelijkkelijk toegerekend aan het jaar van ingebruikneming en aan de jaren van de herzieningsperiode. Deze periode bedraagt voor roerende zaken vier jaar na het jaar van ingebruikneming en voor onroerende zaken negen jaar na het jaar van ingebruikneming. Bij roerende investeringsgoederen wordt dus aan elk jaar 1/5 deel toegerekend en bij onroerende zaken aan elk jaar 1/10 deel. Als gedurende deze herzieningsperiode een wijziging in het gebruik plaatsvindt (lees: btw-vrijgesteld gebruik in plaats van btw-belast gebruik of vice versa), moet een deel (1/5 deel respectievelijk 1/10 deel per jaar) van de (niet) in aftrek gebrachte btw bij ingebruikname worden gecorrigeerd.

Uitwerking herziening Aan het einde van elk jaar dat in de herzieningsperiode valt, moet nagegaan worden welk deel van de toegerekende btw aftrekbaar zou zijn op basis van het gebruik in dat jaar voor handelingen met aftrekrecht en handelingen zonder aftrekrecht. Handelingen zonder aftrekrecht zijn de vrijgestelde handelingen en het privégebruik van onroerende zaken. Het berekende aftrekbare deel wordt vervolgens vergeleken met de aan het jaar toe te rekenen aftrek die destijds in werkelijkheid heeft plaatsgevonden. Bestaat er tussen deze beide bedragen een verschil, dan wordt de oorspronkelijke aftrek herzien. Dat leidt dan tot het bijbetalen van te veel afgetrokken btw dan wel het terugontvangen van te weinig afgetrokken btw. De correctie verwerkt de ondernemer in de laatste aangifte van het boekjaar bij vraag 5b. De herziening blijft in een (boek)jaar achterwege als de in dat jaar werkelijk voor aftrek in aanmerking komende omzetbelasting niet meer dan 10% verschilt van het voor dat jaar al in aftrek gebrachte bedrag aan voorbelasting.

Investeringsgoederen Worden investeringsgoederen tijdens de herzieningstermijn geleverd, dan wordt de herziening voor het restant van de termijn in één keer uitgevoerd. Daarbij wordt aangenomen dat gedurende het restant van de herzieningstermijn de goederen:

- geheel voor handelingen met aftrekrecht zouden zijn gebruikt, als de levering is belast;
- geheel voor handelingen zonder aftrekrecht zouden zijn gebruikt, als de levering is vrijgesteld.

Europees Hof van Justitie

In de zaak voor het Europees Hof van Justitie ([ECLI:EU:C:2022:535](#)) ging het om een btw-ondernemer die in 2006 tien percelen grond met btw kocht. Bij de aankoop heeft de ondernemer de btw niet in aftrek gebracht, ondanks dat hij voornemens was om de percelen btw-belast te gaan gebruiken (camping/kampeerbedrijf). Uiteindelijk is de grond in het geheel niet gebruikt voor btw-belaste prestaties, omdat de voorgenomen activiteiten niet van de grond zijn gekomen. De ondernemer heeft vervolgens twee van de tien percelen aan de oorspronkelijke verkoper verkocht. Deze levering is belast met btw, maar de btw is nooit aan de Belastingdienst betaald. De Belastingdienst heeft in 2015 derhalve een naheffingsaanslag opgelegd. De ondernemer is het hier niet mee eens en is van mening dat de naheffingsaanslag moet worden verminderd met de in 2006 niet in aftrek gebrachte btw. Probleem is dat een correctie van de niet in aftrek gebrachte btw in 2006 niet meer kan plaatsvinden, omdat de vijfjaarstermijn al is verstreken. De vraag in de procedure is of de destijds bij aankoop ten onrechte niet in aftrek gebrachte btw via de herziening bij eerste ingebruikname van de percelen (op het moment van teruglevering) alsnog kan worden teruggevraagd.

→ *Ten onrechte niet in aftrek gebrachte btw kan door toepassing van de herzieningsregels niet alsnog in aftrek worden gebracht. De herzieningsregels zijn een correctiemechanisme voor eerder in aftrek gebrachte btw.*

ONROERENDE ZAKEN

Feitelijk privégebruik en niet leegstand bepalend voor aftrek btw

Een eigenaar van een vakantiewoning hoeft bij een beheer- en verhuurovereenkomst met een derde de perioden van leegstand niet tot zijn privégebruik te rekenen.

Casus Een eigenaar van een recreatiewoning bestemde de woning geheel voor bedrijfsdoeleinden en bracht de in rekening gebrachte btw in aftrek. Met het oog op de verhuur ging de eigenaar van de recreatiewoning een beheer- en verhuurovereenkomst met een BV aan. Overeengekomen werd onder meer dat als de eigenaar van de recreatiewoning de woning privé wilde gebruiken, hij dit ten minste 13 maanden van tevoren moest aangeven bij de BV. De woning is in een jaar 103 dagen verhuurd en de eigenaar heeft de woning 73 dagen privé gebruikt, de resterende tijd stond de woning leeg. De Belastingdienst

→ *De eigenaar van een voor verhuur bestemde recreatiewoning die een beheer- en verhuurovereenkomst aangaat die het gebruik van de woning door hem beperkt, hoeft leegstand niet tot zijn privégebruik voor de omzetbelasting te rekenen.*

Geen herziening

Het hof heeft geoordeeld dat dit niet is toegestaan. Volgens het hof ontstaat met de herziening namelijk geen recht op aftrek, maar vormen deze regels een correctiemechanisme op eerder in aftrek gebrachte btw. Herziening kan daarom alleen plaatsvinden als zich wijzigingen hebben voorgedaan ten opzichte van het moment waarop het recht op aftrek ontstond. De Hoge Raad ([ECLI:NL:HR:2022:III6](#)) heeft inmiddels in gelijke zin geoordeeld.

Het is ook van belang om de verjaringstermijn van vijf jaar in de gaten te houden en te monitoren of er achteraf niet toch recht op aftrek van btw blijkt te zijn. Is er sprake van een situatie waarin tijdens de herzieningsperiode blijkt dat het goed, tegen de eerdere verwachting in, toch btw-belast gebruikt wordt, dan geldt deze uitspraak niet. Gezien het gewijzigde gebruik is de herzieningsregeling in die situatie juist wel van toepassing.

BZ-ADVIES

Op basis van dit arrest blijkt dat het voor de praktijk heel belangrijk is om de aftrek van btw op investeringsgoederen op tijd te claimen (lees: op het moment van aanschaf), indien het voornemen bestaat het goed btw-belast te gaan gebruiken. Wacht dus niet te lang, maar claim de btw in het juiste tijdvak.

legt voor het privégebruik een naheffingsaanslag btw op.

Oordeel Hoge Raad In geschil bij de Hoge Raad is of de nachten van leegstand ook moeten worden beschouwd als belast eigen gebruik ([ECLI:NL:HR:2022:438](#)). Volgens de Hoge Raad beperkt de beheer- en verhuurovereenkomst het gebruik van de woning door de eigenaar. Daarom zijn alleen de nachten waarin de eigenaar van de recreatiewoning de woning daadwerkelijk privé heeft gebruikt relevant. Dit betekent dat deze nachten moeten worden afgezet tegen alle nachten van het jaar.