

Aftrek van voorbelasting

25 november 2011 – BLKB2011/641M

Aftrek van voorbelasting

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit gaat nader in op de gevolgen van de implementatie van de Technische Herzieningsrichtlijn in de btw-regelgeving per 1 januari 2011. In § 5.3.1 t/m § 5.3.5 worden de gevolgen beschreven voor de btw-heffing bij onroerende zaken die ondernemers zowel bedrijfsmatig als privé gebruiken. Daarbij komt ook de overgangsregeling die in dit kader is getroffen, aan de orde.

Daarnaast zijn in dit besluit diverse besluiten gebundeld en geactualiseerd die betrekking hebben op het recht op aftrek van btw. Het besluit bevat een aantal (beleidsmatige) aanwijzingen.

1. Inleiding

Dit besluit vormt een bundeling en actualisering van de besluiten die betrekking hebben op het recht van aftrek van btw. Het besluit vormt geen allesomvattende beschrijving van de problematiek die zich voordoet bij de aftrek van btw. Het besluit gaat vooral in op de goedkeuringen die voor bepaalde situaties gelden. Bij de actualisering van de besluiten zijn bepaalde goedkeuringen verduidelijkt. Het besluit inzake de gratis gesponsorde evenementen (RTB2000/1091M) wordt ingetrokken gelet op jurisprudentie van het Hof van Justitie (o.a. VNLTO, 12 februari 2009, C-515/07). Niet overgenomen is de in Bijlage C van het besluit van 8 november 1968 (D68/7220) opgenomen goedkeuring om af te mogen zien van de toepassing van het werkelijk gebruik (art. 11, tweede lid, beschikking) als dit minder dan 10% afwijkt. In de praktijk werkt deze faciliteit slechts eenzijdig. Verder bespreekt het besluit de gevolgen van de implementatie van de Technische Herzieningsrichtlijn in de btw-regelgeving per 1 januari 2011 (zie § 5.3.1 t/m § 5.3.5). Het besluit beschrijft in hoeverre de btw-heffing op 1 januari 2011 verandert bij onroerende zaken die ondernemers zowel bedrijfsmatig als privé gebruiken. Daarbij komt ook de overgangsregeling aan de orde die hierbij geldt.

Het besluit bevat de volgende (beleidsmatige) aanwijzingen:

§ 3.2.2 en § 3.2.3: beschrijving van de algemene uitgangspunten die gelden bij het bepalen of er sprake is van economische dan wel niet-economische handelingen. Hierbij wordt ook aangegeven wanneer er een zodanig nauw verband bestaat tussen de economische en de niet-economische handelingen, dat over het geheel genomen sprake is van economische handelingen.

§ 3.3.2: er wordt ingegaan op het recht op aftrek van btw bij kosten die direct toerekenbaar zijn aan economische en aan niet-economische handelingen.

§ 3.4.1: beschrijving van de wijze waarop de aftrek van btw wordt gesplitst bij kosten die niet direct zijn toe te rekenen aan economische dan wel niet-economische handelingen. Deze kosten moeten voor het recht op aftrek worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. Bij de splitsing moet een verdeelsleutel worden gehanteerd die objectief weergeeft welk deel van de kosten toerekenbaar is aan economische handelingen en welk deel aan niet-economische handelingen (zie Hof van Justitie van 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securita) en van 12 februari 2009, nr. C-515-07 (VNLTO)).

§ 3.6.1: richtlijnen voor de splitsing van de aftrek van btw bij lokale en regionale omroepen. De omroepen verrichten zowel economische handelingen (belast en vrijgesteld) als niet-economische handelingen. Goedgekeurd is dat de in aftrek te brengen btw wordt berekend naar rato van de verhouding tussen de vergoedingen voor belaste handelingen en de totale opbrengsten/respectievelijk de totale kosten van de omroep, als de totale opbrengsten niet voldoende zijn om de totale kosten te dekken.

§ 3.6.2: reisbureaus verrichten zowel belaste (het bemiddelen bij de verkoop van reizen) als vrijgestelde handelingen (het afsluiten van reis- en annuleringsverzekeringen). Uit gegevens van het Algemeen Nederlands Verbond van Reisondernemers is naar voren gekomen dat reisbureaus het geheel van de goederen en diensten die zij afnemen voor gemiddeld 96% gebruiken voor belaste handelingen en voor gemiddeld 4% voor

vrijgestelde handelingen. Dit betekent dat reisbureaus de aan hen in rekening gebrachte btw voor 96% in aftrek kunnen brengen en voor 4% niet.

§ 3.6.3: aangegeven is in hoeverre er recht bestaat op aftrek van btw bij kosten die betrekking hebben op de beëindiging of overdracht van een deel van een onderneming als bedoeld in artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het recht op aftrek van btw wordt bepaald op basis van de economische handelingen (belast of vrijgesteld) die plaatsvinden in het betrokken deel van de onderneming.

§ 3.6.4: het gratis uitlenen van boeken door bibliotheken aan kinderen leidt niet tot een aftrekbeperking.

§ 4.4 en § 5.2.9: het komt voor dat een ondernemer zijn voornemen om goederen (investeringsgoederen en andere goederen) en diensten te gebruiken voor belaste handelingen niet realiseert. Als de ondernemer de goederen en diensten ook niet voor andere doeleinden gebruikt, blijft het oorspronkelijke recht op aftrek van btw voor de ondernemer onder bepaalde voorwaarden in stand.

§ 5.2.2 en § 5.2.3: een ondernemer kan een investeringsgoed bij aanschaf bestemmen en gebruiken voor verschillende handelingen (economisch en/of niet-economisch en/of voor privégebruik). Aangegeven is welke situaties zich kunnen voordoen, welke keuze de ondernemer daarbij heeft voor de vermogensetikettering en de gevolgen van de keuze van de ondernemer op het recht op aftrek van voorbelasting.

§ 5.2.4: aangegeven is op welk tijdstip de ondernemer kenbaar moet maken welke keuze hij maakt bij de vermogensetikettering van investeringsgoederen en hoe hij deze keuze moet vastleggen.

§ 5.2.5: aangegeven is welke regels gelden voor de vermogensetikettering van investeringsgoederen die onderdeel uitmaken van de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming als bedoeld in artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968. De overnemende ondernemer is gebonden aan de keuze die de overdrager heeft gemaakt voor de vermogensetikettering van de betrokken goederen.

§ 5.2.6: richtlijnen over het recht op aftrek van btw bij diensten bestaande uit het onderhoud, het herstel, de verbetering en de verbouwing van investeringsgoederen. Voor het recht op aftrek is beslissend of de ondernemer het investeringsgoed waaraan de dienst wordt verricht, gebruikt voor belaste handelingen.

§ 5.2.7.1: richtlijnen over de herziening van eerder in aftrek gebrachte btw bij onroerende zaken die, ná door de ondernemer te zijn gebruikt, gedurende een bepaalde periode leeg staan. Deze leegstand leidt niet tot herziening van eerder in aftrek gebrachte aanschaf-btw. Kosten voor de instandhouding van leegstaande onroerende zaken vormen algemene kosten; omdat de hieraan toerekenbare prestaties direct worden verbruikt heeft de ondernemer voor deze kosten recht op aftrek van btw op basis van het pro rata in het jaar van leegstand. Voor het bepalen van de omvang van het recht op aftrek wordt aangesloten bij de periode dat de onroerende zaak daadwerkelijk wordt gebruikt.

§ 5.3.5: er wordt ingegaan op de overgangsregeling in verband met de wijziging van het btw-regime voor privégebruik van onroerende zaken per 1 januari 2011.

§ 6.2: bij een te laat uitgereikte factuur ontstaat het recht op aftrek wanneer die factuur wordt ontvangen. Bij de bepaling van de omvang van het recht wordt aangesloten bij het tijdvak waarin de afgenomen goederen/diensten zijn geleverd/verricht.

§ 6.3.2: het is mogelijk dat een ondernemer schade veroorzaakt en aan een andere ondernemer de opdracht geeft tot herstel van de schade. De ondernemer die de schade herstelt, reikt voor de hersteldienst een factuur met btw uit aan de ondernemer die de schade heeft veroorzaakt. De ondernemer die de schade heeft veroorzaakt, kan deze btw niet in aftrek brengen, omdat hij de hersteldienst niet afneemt. De schadelijgende partij kan de btw ook niet in aftrek brengen, omdat aan hem geen factuur met berekening van btw wordt uitgereikt. Ter voorkoming van cumulatie van btw is onder bepaalde voorwaarden goedgekeurd dat de schadelijgende ondernemer de btw in aftrek kan brengen die betrekking heeft op de hersteldienst, maar die is gefactureerd aan de schadeveroorzaker.

§ 6.3.3: er wordt nader ingegaan op het leerstuk van de kosten voor gemene rekening en het recht op aftrek van btw voor de ondernemer die optreedt als penvoerder en de andere deelnemende ondernemers.

§ 6.3.4: onder bepaalde voorwaarden is goedgekeurd dat de leden-ondernemers van een vereniging van eigenaren recht hebben op aftrek van de aan de vereniging in rekening gebrachte btw.

§ 6.3.5: aan samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid wordt onder bepaalde voorwaarden toegestaan dat zij de btw in aftrek mogen brengen die drukt op de goederen die de deelnemers in het samenwerkingsverband aanschaffen en aan het samenwerkingsverband niet tegen (een fictieve) vergoeding ter beschikking stellen. Bij doorlevering van een investeringsgoed door de deelnemer binnen de herzieningstermijn van het goed, herziet het samenwerkingsverband de eerder in aftrek gebrachte btw en voldoet het samenwerkingsverband de terzake verschuldigde btw.

§ 6.3.6: aangegeven is hoe het recht op aftrek van btw wordt vastgesteld in situaties waarin sprake is van mede-eigendom van goederen. Ingegaan wordt op situaties waarin mede-eigendom een begrenzing van het aftrekrecht met zich brengt, zoals bij huwelijkse voorwaarden en geregistreerd partnerschap (zie Hof van Justitie 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE)).

§ 6.3.7: bepaalde ondernemersorganisaties kunnen onder voorwaarden de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek brengen naar rato van de aftrekgerechtigdheid van de bij deze organisaties aangesloten ondernemers.

§ 6.4.2: verduidelijking van de goedkeuring voor privaatrechtelijke onderwijsinstellingen om de zogenoemde integratieheffing (artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968) achterwege te laten. De verduidelijking houdt in dat de privaatrechtelijke onderwijsinstellingen de integratieheffing niet in hun pro rata mee kunnen tellen als omzet die belast is met btw.

Hoofdstuk 7: het komt voor dat in Nederland gevestigde ondernemers in het buitenland belaste handelingen verrichten. Die ondernemers hebben recht op aftrek van btw voor de in dat kader aangeschafte goederen en diensten in het geval zij recht op aftrek van btw zouden hebben als deze handelingen in Nederland zouden plaatsvinden. Als in Nederland voor deze handelingen kan worden geopteerd voor de heffing van btw heeft de ondernemer recht op aftrek van btw als hij aannemelijk kan maken dat hij – als de handelingen in Nederland zouden plaatsvinden – voor de heffing van btw zou hebben gekozen.

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 splitsing van de aftrek van btw bij kosten die direct en niet direct zijn toe te rekenen aan economische en niet-economische handelingen. Hoofdstuk 4 gaat in op de herziening van de aftrek van btw bij andere goederen dan investeringsgoederen en diensten in het boekjaar waarin de ondernemer de goederen en diensten gaat gebruiken. Hoofdstuk 5 beschrijft het recht op aftrek van btw bij investeringsgoederen en de herziening van deze aftrek. Verder gaat het hoofdstuk onder meer in op de vermogensetikettering en de gevolgen daarvan voor het recht op aftrek van btw. Hoofdstuk 6 behandelt enkele specifieke situaties die zich voordoen bij het recht op aftrek en de goedkeuringen die daarvoor zijn getroffen. Hoofdstuk 7 behandelt de aftrek van btw in het geval de ondernemer economische handelingen verricht in het buitenland. Hoofdstuk 8 bevat een opsomming van de ingetrokken regelingen, voorzien van de reden van intrekking en in voorkomende gevallen onder vermelding van de paragraaf van dit besluit, waarin de regeling eventueel is verwerkt.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

aftrek van voorbelasting: aftrek van btw voor de aanschaf van goederen en diensten die een ondernemer gebruikt voor belaste handelingen als bedoeld in artikel 15, eerste lid, 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

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 15 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 of er sprake is van economische handelingen (belast dan wel vrijgesteld) dan wel van niet-economische handelingen. Verder wordt aangegeven wanneer er een zodanig nauw verband bestaat tussen de niet-economische handelingen en de economische handelingen, dat de niet-economische handelingen voor de btw-heffing niet als zelfstandige handelingen in aanmerking worden genomen. § 3.3 en § 3.4 beschrijven 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 § 3.5 wordt aangegeven op welk moment het recht op aftrek van voorbelasting wordt beoordeeld. § 3.6. bespreekt enkele bijzondere situaties die zich voordoen bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting.

3.2. Algemene uitgangspunten

3.2.1. Algemeen

Het uitoefenen van het recht op aftrek van voorbelasting is aan bepaalde voorwaarden gebonden. In artikel 15 van de wet worden de voorwaarden opgesomd. Een belangrijke voorwaarde is het optreden als ondernemer bij de aanschaf van goederen en diensten. Daarnaast moet meestal worden beschikt over een factuur die is opgemaakt volgens de voorgeschreven regels. In dit besluit wordt niet inhoudelijk ingegaan op het ondernemerschap. Hetzelfde geldt voor de factuurvereisten^[1].

Voor de omvang van de aftrek van voorbelasting is van belang dat de ondernemer de door hem aangeschafte goederen en diensten gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat (hierna: belaste handelingen). Voor de (mate van) aftrek van voorbelasting voor investeringsgoederen is naast de in artikel 15 genoemde voorwaarden ook relevant de keuze die de ondernemer maakt voor de vermogensetikettering van deze goederen die zowel privé als zakelijk worden gebruikt (zie hoofdstuk 5).

3.2.2. Economische en niet-economische handelingen

Een ondernemer heeft recht op aftrek voor zover hij goederen en diensten aanschafte en gebruikt voor belaste handelingen (art. 15, eerste lid, van de wet). Voor het bepalen van de mate waarin een ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting moet onderscheid worden gemaakt tussen de economische handelingen en de niet-economische handelingen die hij verricht. In dit laatste geval gaat het om niet-economische handelingen die niet nauw zijn verbonden met economische handelingen (ze zijn als zelfstandig te beschouwen)(zie ook § 3.2.3). Voor deze zelfstandige niet-economische handelingen heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Waar hierna wordt gesproken over niet-economische handelingen wordt (tenzij anders vermeld) gedoeld op zelfstandige niet-economische handelingen.

Bij economische handelingen gaat het om handelingen die de ondernemer verricht die onder de werkingssfeer van de btw-heffing vallen. Het gaat om de levering van goederen en diensten die een ondernemer als zodanig jegens derden verricht onder bezwarende titel (artikel 1 van de wet). 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 tegen vergoeding verricht.

De economische handelingen van de ondernemer kunnen bestaan uit handelingen die met btw zijn belast en handelingen die van btw zijn vrijgesteld. In § 3.4.2 wordt nader ingegaan op belaste en vrijgestelde handelingen en de hierbij aan te brengen splitsing van de aftrek van voorbelasting.

Bij niet-economische handelingen 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 plaatsvinden en die niet nauw samenhangen met economische handelingen. Een voorbeeld van een zelfstandige niet-economische handeling van een ondernemer is het verlenen van gratis toegang tot een zeehondencreche (Hoge Raad 15 december 1999, nr. 34 958, LJN AA3853);
- handelingen waarvoor binnen de Europese Unie een absoluut verbod geldt om deze handelingen in het economische verkeer te verrichten, zoals drugsverkopten (HvJ 5 juli 1988, zaak C-289/86, Happy Family).

Ook handelingen die niet in de hoedanigheid van ondernemer worden verricht vormen niet-economische handelingen. Te denken valt bijvoorbeeld aan:

- levering van investeringsgoederen die de ondernemer tot zijn privé-vermogen heeft gerekend;
- handelingen die publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichten.

3.2.3. Nauw verband tussen niet-economische handelingen en economische handelingen

Het is mogelijk dat de economische en de in beginsel 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 voor de btw-heffing niet als zelfstandige handelingen in aanmerking genomen. Dit nauwe verband is aanwezig als de economische en de niet-economische handelingen feitelijk en economisch zo nauw zijn verbonden dat zij één geheel vormen of als deze handelingen binnen het economische verkeer wederzijds afhankelijk van elkaar zijn. Als sprake is van dit nauwe verband heeft de ondernemer voor deze niet-economische handelingen (die voor de btw-heffing als onzelfstandig worden beschouwd) recht op aftrek van voorbelasting voor zover de economische handelingen waarmee ze nauw zijn verbonden zijn aan te merken als belaste handelingen.

In hoeverre er sprake is van zo 'n nauwe verbondenheid tussen de economische en de (niet-zelfstandige) niet-economische handelingen, moet worden beoordeeld aan de hand van de zich voordoende feiten en omstandigheden. Voorbeelden van nauw verbonden economische en (niet-zelfstandige) niet-economische handelingen zijn: omroepen met radio-uitzendingen en reclame-uitingen (zoals in Hoge Raad 25 januari 1995, nr. 29 652, LJN AA3041) en het verlenen van toegang tot een borg, een vrij toegankelijk restaurant en een vrij toegankelijk bos (Hoge Raad 24 juli 2001 nr. 36 597, LJN AB2790).

Bij handelingen waarvoor binnen de Europese Unie een absoluut verbod geldt om ze in het economisch verkeer te verrichten, is altijd sprake van zelfstandige niet-economische handelingen.

3.3. Aftrek van voorbelasting bij kosten toerekenbaar aan economische en niet-economische handelingen

3.3.1. Inleiding

Een ondernemer maakt verschillende kosten (bijvoorbeeld voor de aanschaf van goederen en diensten) en krijgt daarvoor btw in rekening gebracht. Het kan gaan om kosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan zijn economische handelingen of aan zijn niet-economische handelingen en kosten die niet direct zijn toe te rekenen aan één van deze categorieën handelingen. Deze kosten worden ook wel algemene kosten genoemd.

Voor de aftrek van voorbelasting moet telkens eerst worden vastgesteld welk deel van de btw is toe te rekenen aan de niet-economische handelingen die een ondernemer verricht. 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 handeling(en) die onder de werkingssfeer van de btw valt/vallen en die de ondernemer direct of in een later stadium verricht of wil verrichten. In deze situatie vormen de kosten een onderdeel van de kostprijs van (een) latere handeling(en) (HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98 (Midland Bank)). Een voorbeeld van deze categorie kosten 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 de economische handelingen van de ondernemer, heeft de ondernemer voor deze kosten recht op aftrek van voorbelasting, voor zover het gaat om belaste handelingen.

Voor kosten die direct zijn toe te rekenen aan zijn niet-economische handelingen heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting (HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), HvJ 12 februari 2009, zaak C-515-07 (VNLTO) en Hoge Raad 14 augustus 2009, nr. 42.415, LJN BB0414).

Als een ondernemer kosten maakt in een periode waarin hij geen belaste handelingen verricht en niet kan aantonen dat deze kosten toerekenbaar zijn aan (toekomstige) belaste handelingen, heeft de ondernemer hiervoor geen recht op aftrek van voorbelasting (zie ook § 4.4). Het (eventueel) louter opnemen van de kosten in de prijs van (latere) belaste handelingen of het goedmaken van deze kosten uit latere belaste handelingen leidt dan niet tot aftrek van btw (HvJ 8 februari 2007, zaak C-435/05, Investrand).

3.4. Splitsing aftrek bij niet direct toerekenbare kosten

3.4.1. Bij economische en niet-economische handelingen

Als de kosten van een ondernemer zowel betrekking hebben op zijn economische handelingen als op zijn niet-economische handelingen moeten deze kosten 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 dit soort algemene kosten moeten voor al deze kosten verdeelsleutels worden toegepast die een objectief en reëel beeld geven van het gebruik voor economische en niet-economische handelingen (HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, Securenta).

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, m2, m3, opbrengsten of kosten, onder voorwaarde dat deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de goederen en diensten wordt gemaakt. De systematiek die wordt gevolgd bij de goedkeuring voor lokale en regionale omroepen (zie § 3.6.1) kan mogelijk ook een reële verdeelsleutel vormen voor andere situaties.

3.4.2. Bij economische handelingen (belast/vrijgesteld)

Nadat is vastgesteld welke (niet-aftrekbare) btw bij algemene kosten is toe te rekenen aan de niet-economische handelingen van een ondernemer, moet worden bepaald in hoeverre de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting voor zijn economische handelingen.

De economische handelingen die een ondernemer verricht kunnen bestaan uit belaste en uit vrijgestelde handelingen. Bij vrijgestelde handelingen gaat het om handelingen die op grond van artikel 11 van de wet zijn vrijgesteld van de btw-heffing of handelingen die zijn gelijkgesteld met vrijgestelde handelingen, zoals handelingen die vallen onder de landbouwregeling (zie artikel 14a van de beschikking in samenhang met artikel 27, tweede lid, slotzin, van de wet). Op de regel dat de ondernemer voor vrijgestelde handelingen geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, bestaat een uitzondering. De ondernemer heeft wél recht op aftrek voor de in artikel 15, tweede lid, van de wet bedoelde handelingen. 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.

Als een ondernemer algemene kosten maakt voor zowel belaste als voor vrijgestelde handelingen dan moet de aftrek van voorbelasting worden gesplitst. 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 (het zogenaemde 'pro rata'). Het 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 het eerste gebruik/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 het eerste gebruik/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, het pro rata, 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 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 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 worden verricht (zie § 7.1 en § 7.2).

Voor de bepaling van de omvang van de aftrek van voorbelasting bij kosten die de ondernemer maakt voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen moet de ondernemer aansluiten bij het pro rata dat geldt voor het tijdvak waarin de btw voor de aanschaf van goederen en diensten aan hem in rekening wordt gebracht of die hij zelf verschuldigd wordt.

Voor goederen en diensten die de ondernemer in gebruik neemt voor belaste en voor vrijgestelde handelingen geldt de pro rata aftrek in het tijdvak van ingebruikneming (zie § 4.1).

De splitsing vindt niet plaats 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 vooraftek zoals die wordt vastgesteld volgens de pro rata-berekening. Hierbij geldt dat het werkelijk gebruik, voor alle algemene kosten tezamen, moet worden bepaald via objectieve sleutels. Als dit het geval is, wordt de aftrek van voorbelasting voor de goederen en diensten als geheel genomen berekend op basis van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten (artikel 11, tweede lid, van de beschikking). Het is dus niet mogelijk om per in gebruik genomen goed een afzonderlijke pro rata aftrek toe te passen.

Voor de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen gelden speciale regels. Voor deze goederen geldt dat het werkelijk gebruik voor elk goed afzonderlijk wordt vastgesteld (artikel 13 beschikking).

3.5. Beoordeling recht op aftrek voorbelasting

3.5.1. Aftrek conform bestemming

De ondernemer die recht op aftrek van voorbelasting wil effectueren moet aannemelijk maken dat hij de door hem aangeschafte goederen en diensten bestemt voor belaste handelingen op het tijdstip dat hiervoor aan hem btw 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 niet-economische handelingen (zie § 3.3 en § 3.4.2).

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 omstandigheden, waaronder bijvoorbeeld ervaringsgegevens. Als de goederen en diensten niet direct worden gebruikt, vindt aftrek plaats volgens de bestemming. Dat is bijvoorbeeld het geval bij onroerende zaken die op het tijdstip van de aanschaf nog niet worden gebruikt (initiële leegstand).

3.5.2. Aftrek bij eerste gebruik/eerste ingebruikneming

De omvang van de aftrek van voorbelasting moet opnieuw worden bepaald op het tijdstip waarop de ondernemer de goederen en diensten daadwerkelijk gaat gebruiken. Als het daadwerkelijke gebruik van de goederen en diensten door de ondernemer afwijkt van de bestemming, wordt de aftrek van voorbelasting herzien (artikel 15, vierde lid, wet).

Deze herziening geldt voor de aftrekverdeling tussen belaste en vrijgestelde handelingen en voor de verdeling tussen belaste/vrijgestelde

handelingen en het privégebruik van onroerende zaken (zie artikel 15, zesde lid, van de wet). Voor het bepalen van de aftrek bij goederen en diensten die de ondernemer zowel voor economische als niet-economische handelingen worden gebruikt geldt dit correctiemechanisme niet.

3.6. Bijzondere situaties bij de aftrek

3.6.1. Splitsing aftrek bij lokale en regionale omroepen

Lokale en regionale omroepen (hierna: omroeporganisaties) kunnen zowel economische handelingen (belast of vrijgesteld) als niet-economische handelingen verrichten. Voor zover geen sprake is van een nauw verband tussen deze handelingen als bedoeld in § 3.2.3, zal voor de aftrek van voorbelasting moeten 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 niet-economische handelingen (waarvoor geen recht op aftrek bestaat) (Hoge Raad 30 augustus 1996, nr. 31 009, LJN AA1698) (zie ook § 3.4.1). Deze splitsing moet plaatsvinden op basis van het werkelijke gebruik. Bij deze omroeporganisaties is het in het algemeen moeilijk om het werkelijke gebruik vast te stellen. Om een redelijke wetstoepassing te bereiken neemt de Belastingdienst in deze gevallen het volgende standpunt in.

Standpunt

Omroeporganisaties kunnen een van de hierna omschreven berekeningsmethoden hanteren 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.

1. 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.
2. 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 netto-resultaat 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 reclame-opbrengsten, € 30.000 uit een gemeentelijke exploitatiesubsidie en € 10.000 uit schenkingen.

De aftrekbare voorbelasting wordt bepaald door de verhouding tussen de reclame-opbrengsten en de totale opbrengsten. Van de voorbelasting is dus $60.000/100.000 = 60\%$ 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 reclame-opbrengsten en de totale kosten. Van de voorbelasting kan dus $60.000/120.000 = 50\%$ in aftrek worden gebracht.

3.6.2. 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, aanhef en onderdeel k, van de wet).

Uit de door het Algemeen Nederlands Verbond van Reisondernemingen 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 handelingen.^[2] 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 werkelijk gebruik voor 96% in aftrek kunnen brengen.^[3]

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.

3.6.3. Beëindiging of overdracht deel van een onderneming

Als kosten betrekking hebben op de beëindiging of 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 bedrijfssonderdeel, al dan niet deel uitmakend van een fiscale eenheid, dat met toepassing van artikel 37d van de wet wordt verkocht (HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98, Abbey National).

3.6.4. Bibliotheken

Naast activiteiten die bibliotheken tegen vergoeding verrichten lenen alle bibliotheken gratis boeken uit aan kinderen die lid zijn. Voor deze boeken worden wel bedragen als boete geïnd als de uitleentermijn is verstreken. Deze boeken worden ook uitgeleend aan volwassenen die daarvoor wel een vergoeding betalen. Voorts is aannemelijk 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 vooraftrek.

4. Herziening van aftrek voorbelasting bij andere goederen dan investeringsgoederen en diensten

4.1. Herziening van aftrek voorbelasting bij eerste gebruik

De aftrek van voorbelasting blijft ongewijzigd als het eerste gebruik dat de ondernemer maakt van andere goederen dan investeringsgoederen en diensten overeenkomt met de bestemming die de ondernemer gaf aan deze goederen en diensten op het tijdstip van aanschaf. Als het eerste gebruik van het goed en de dienst afwijkt van de bestemming die de ondernemer bij de aanschaf gaf aan het goed of de dienst, wordt de eerder in aftrek gebrachte btw herzien (artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet). Deze herziening heeft betrekking op goederen en/of diensten die de ondernemer geheel of gedeeltelijk gebruikt voor belaste handelingen en doet zich voor bij een wijziging in de verhouding van het gebruik voor handelingen waarvoor de ondernemer wel en waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Als blijkt dat de aftrek van voorbelasting op grond van het eerste gebruik van het goed en/of de dienst afwijkt van de aftrek waartoe de ondernemer gerechtigd is op basis van de bestemming, dan wordt de ondernemer de teveel in aftrek gebrachte btw verschuldigd of krijgt hij recht op teruggaaf voor de te weinig in aftrek gebrachte btw. De ondernemer moet deze verschuldigde btw via zijn aangifte voldoen of via zijn aangifte om teruggaaf verzoeken in het belastingtijdvak waarin hij het goed of de dienst voor het eerst gaat gebruiken. Deze herziening van de aftrek vindt plaats op basis van gegevens van dat tijdvak (artikel 15, zesde lid, wet, in samenhang met artikel 12, tweede lid, beschikking). Bij het laatste aangiftetijdvak van het betreffende boekjaar vindt herziening plaats op basis van de gegevens over het gehele boekjaar (zie § 4.3).

4.2. Bestemming wijkt af van eerste gebruik

Als een ondernemer zowel economische (belast en/of vrijgesteld) als niet-economische handelingen verricht, kan hij niet-investeringsgoederen en diensten die gebruikt worden voor beide soorten handelingen op het tijdstip van aanschaf geheel of gedeeltelijk bestemmen voor gebruik voor (bijvoorbeeld) niet-economische handelingen. Het is mogelijk dat de ondernemer deze (gedeeltelijk) voor niet-economische handelingen bestemde goederen en diensten nadien toch voor het eerst geheel of gedeeltelijk gaat gebruiken voor economische handelingen (belast en/of vrijgesteld). De ondernemer heeft dan in zoverre geen recht meer op aftrek van de btw die bij de aanschaf van de goederen en diensten in rekening is gebracht.

4.3. Herziening van aftrek voorbelasting na eerste gebruik

De herziening van de aftrek voorbelasting na het eerste gebruik vindt plaats 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. De 10%-norm bedoeld in artikel 13, vierde lid, van de beschikking is bij herziening van andere dan investeringsgoederen niet van toepassing.^[4]

De herziening wordt toegepast 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 niet bij een wijziging in de verhouding tussen het gebruik voor economische en niet-economische handelingen. Deze verdeling wordt vastgesteld op het tijdstip dat de omzetbelasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht en kan vervolgens niet meer worden aangepast (zie § 4.2).

4.4. Geen herziening als gebruik voor belaste handelingen niet tot stand komt

Het komt voor dat een ondernemer zijn voornemen om niet-investeringsgoederen 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 als (HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, (INZO)):

- de ondernemer voor de beoogde, maar niet tot stand gekomen belaste handelingen ondernemer is; en
- 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 handelingen (zie bijv. HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95 (Ghent Coal Terminal)).

5. Aftrek bij investeringsgoederen

5.1. Algemeen

Investeringsgoederen zijn 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 van de beschikking). Als investeringsgoederen worden aangemerkt:

- onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen; en
- 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.

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

- 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 privé-vermogen op te nemen (zie § 5.3.2.). Voor andere goederen dan investeringsgoederen en voor diensten bestaat deze mogelijkheid niet.
- de langere herzieningstermijn. De herzieningstermijn bestaat niet alleen uit het jaar van ingebruikneming maar ook uit de daarop volgende vier boekjaren (voor roerende investeringsgoederen) respectievelijk negen boekjaren (voor onroerende zaken). Andere goederen dan investeringsgoederen worden voor de aftrek alleen gevolgd vanaf het tijdstip van aanschaf tot en met het boekjaar waarin de ondernemer de goederen voor het eerst gaat gebruiken.
- investeringsgoederen worden voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aanmerking genomen (art. 13 van de beschikking).

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.

5.2. Omvang aftrek bij investeringsgoederen

5.2.1. Algemeen

Voor het bepalen van de omvang van de aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen gelden dezelfde uitgangspunten als voor niet-investeringsgoederen en diensten (zie hoofdstuk 4). Zoals hiervoor aangegeven, moet voor de aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen ook rekening worden gehouden met de vermogensetikettering en de herzieningstermijn. 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 handelingen en voor privégebruik. In de volgende paragrafen worden de diverse situaties besproken die zich kunnen voordoen bij de aanschaf van investeringsgoederen.

5.2.2. Bestemming voor economische en/of niet-economische handelingen

Een ondernemer kan een investeringsgoed^[5] voor verschillende handelingen bestemmen. Als de ondernemer zowel economische handelingen (belast en/of vrijgesteld) als niet-economische handelingen verricht, kan hij investeringsgoederen bij de aanschaf geheel of gedeeltelijk bestemmen voor gebruik voor niet-economische handelingen. Afhankelijk van de bestemming en het gebruik van de investeringsgoederen, doen zich bij de aanschaf van deze goederen diverse mogelijkheden voor;

- bestemming uitsluitend voor economische handelingen: de ondernemer rekent het goed volledig tot zijn bedrijfsvermogen. De ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover hij het goed bestemt voor belaste handelingen;
- bestemming uitsluitend voor niet-economische handelingen: de ondernemer kan het goed niet tot zijn bedrijfsvermogen rekenen. De ondernemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat hij het goed bestemt voor niet-economische handelingen;
- bestemming voor zowel economische als niet-economische handelingen: de ondernemer kan het goed alleen tot zijn bedrijfsvermogen rekenen voor zover hij het goed bestemt voor economische handelingen. De ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover hij het goed bestemt voor belaste handelingen.

5.2.3. Vermogensetikettering en aftrek voor privégebruik^[6]

Een ondernemer kan een investeringsgoed bij aanschaf bestemmen voor zowel belaste of vrijgestelde economische handelingen als voor privégebruik (eventueel bestemmen voor niet-economische handelingen blijft hier buiten beschouwing). Met 'belaste economische handelingen' wordt hier bedoeld op handelingen die aan derden worden verricht, waarvoor de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting. De term 'privégebruik' heeft betrekking op het privégebruik van de ondernemer of het privégebruik van zijn personeel, of meer in het algemeen, op gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden (artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet). Het btw-regime voor het privégebruik van onroerende zaken is met ingang van 1 januari 2011 veranderd (zie § 5.3.1). Deze wijziging in het btw-regime is van invloed op de gevolgen die de vermogensetikettering heeft op het recht op aftrek van de ondernemer (zie § 5.3.2).

Bij gebruik voor 'andere dan bedrijfsdoeleinden' gaat het niet om het gebruik voor handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen (HvJ 12 februari 2009, zaak C-515/07 (VNLTO)).

Hierna worden de situaties opgesomd die zich kunnen voordoen bij de aanschaf van een investeringsgoed dat een ondernemer zowel bestemt voor belaste economische handelingen als voor privégebruik. Daarbij is aangegeven welke keuzes de ondernemer heeft voor de vermogensetikettering:

- bestemming uitsluitend voor privégebruik: de ondernemer kan het goed niet tot zijn bedrijfsvermogen rekenen;
- bestemming voor zowel economische handelingen als voor privégebruik: de ondernemer heeft de volgende keuzes:
 1. hij rekent het goed geheel tot zijn bedrijfsvermogen;
 2. hij rekent het goed gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen;
 3. hij rekent het goed volledig tot zijn privévermogen.

Ad a. De zakelijke etikettering van het goed als zodanig creëert voor de ondernemer nog geen recht op aftrek. De ondernemer heeft pas recht op aftrek van de btw die aan hem in rekening is gebracht voor de aanschaf van het goed (de aanschaf-btw), als hij het goed bestemt en vervolgens (geheel of gedeeltelijk) gebruikt voor belaste handelingen die aan derden worden verricht.

Ad b. De ondernemer kan ervoor kiezen het investeringsgoed tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen voor maximaal het gedeelte dat hij bestemt en vervolgens gebruikt voor economische handelingen (belast en vrijgesteld). Het gedeelte van het goed dat hij bestemt en gebruikt voor privédoeleinden rekent hij dan tot zijn privévermogen. Voor dat gedeelte bestaat geen recht op aftrek. De ondernemer heeft alleen recht op aftrek van de aanschaf-btw voor het gedeelte van het goed dat hij bestemt en vervolgens gebruikt voor belaste handelingen.

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 goed 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 hij zakelijk heeft geëtiketteerd. De herziening geldt alleen voor de verhouding in het gebruik voor belaste handelingen en vrijgestelde handelingen (zie echter § 5.3. voor de situatie ná 1 januari 2011).

Ad c. De ondernemer heeft geen recht op aftrek van de aanschaf-btw ook al bestemt en gebruikt hij het goeddeels 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 (zie ook § 5.2.6).

5.2.4. Vermogensetikettering: tijdstip en vastlegging

Een ondernemer moet in beginsel bij de factuur of de eerste deelfactuur die hij ontvangt voor de levering/oplevering van het 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 ondernemingsvermogen rekent. Ook moet de ondernemer aangeven in hoeverre hij het goed voor belaste handelingen dan wel voor privédoeleinden gaat gebruiken. Op grond van Hoge Raad 15 april 2011, nr. 10/00275, LJN BQ1213, mag de ondernemer uiterlijk op het moment van eerste ingebruikneming zijn keuze maken in geval van gebruik voor zowel economische handelingen als privé-gebruik. Met ingang van 1 januari 2011 bestaat geen recht op aftrek meer voor zover een pand mede voor privé doeleinden wordt gebezigd. Het arrest van de Hoge Raad kan er vanaf die datum dus niet meer toe leiden dat in het tijdvak van ingebruikneming alsnog recht op aftrek ontstaat over het aan dit privé gebruik 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 tot zijn ondernemingsvermogen behoort. De zakelijke etikettering door de ondernemer kan bijvoorbeeld blijken uit de activering van het investeringsgoed op de bedrijfsbalans, 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. 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.

5.2.5. artikel 37d van de wet en vermogensetikettering

In de praktijk komt het voor dat investeringsgoederen onderdeel uitmaken van een geheel of gedeelte 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 ondernemingsvermogen heeft gerekend, zal het goed daarom in dezelfde mate tot het ondernemingsvermogen van de overnemer behoren.

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 in aftrek is gebracht resulteert dit in een levering als bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdeel a, van de wet.

5.2.6. Aftrek bij onderhoud, herstel, verbetering en verbouwing van 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 gaat hier om diensten die bestaan uit het herstel, onderhoud, verbeteren of verbouwen^[7] 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 is aftrek van voorbelasting ter zake van deze kosten mogelijk, voor zover de ondernemer de dienst gebruikt voor belaste handelingen (zie ook § 5.2.3, onder c.).

Voorbeeld:

Een ondernemer heeft een onroerende zaak aangeschaft die hij voor 10% gebruikt voor bedrijfsdoeleinden (belaste handelingen) en voor 90% voor privé-doeleinden. De ondernemer rekent de onroerende zaak volledig tot zijn privé-vermogen. De ondernemer laat een verbouwing uitvoeren aan de onroerende zaak. 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 § 5.3.5 is aangegeven wat de gevolgen zijn van deze wijziging voor het recht op aftrek bij onderhouds-, herstel-, verbeterings- en verbouwingdiensten die worden verricht aan deze onroerende zaken.

5.2.7. Aftrek bij (gedeeltelijke) leegstand

5.2.7.1. Leegstand ná eerste ingebruikneming

Het komt voor dat onroerende zaken, ná door de ondernemer te zijn gebruikt, gedurende een bepaalde periode leeg staan. Daarbij rijst de vraag of deze leegstand resulteert in herziening van de btw die bij de aanschaf van deze zaken in aftrek is gebracht en welke invloed de leegstand heeft op de aftrek van btw op de kosten die de ondernemer maakt voor de instandhouding van de zaak (zoals kosten voor de schoonmaak, verwarming en bewaking van de zaak).

Leegstand van onroerende zaken geeft als zodanig geen aanleiding tot herziening van de eerder in aftrek gebrachte aanschaf-btw. Leegstand is niet aan te merken als fictief belast of vrijgesteld gebruik.

Als in het jaar van leegstand kosten worden gemaakt voor de instandhouding van de onroerende zaak, worden deze kosten direct verbruikt zonder dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat met een belaste uitgaande prestatie omdat een uitgaande prestatie ontbreekt (leegstand). De aftrekbare btw wordt dan in principe vastgesteld op basis van het pro rata van de ondernemer in het jaar van leegstand.

Aftrek van voorbelasting op basis van de bestemming vindt plaats voor ingekochte prestaties die – anders dan de instandhoudingskosten – pas bij het (opnieuw) in gebruik nemen van het pand worden gebruikt (zoals kosten voor verbetering en uitbreiding). Op het moment van het gebruik wordt de vooraf trek herzien conform § 3.5.2.

Als de aftrek wordt berekend op basis van het werkelijk gebruik (artikel 11, tweede lid van de beschikking) blijft de leegstand ook buiten beschouwing omdat in zoverre immers geen gebruik plaatsvindt. Bij de berekening volgens het werkelijke gebruik kan bij gedeeltelijke leegstand dan bijvoorbeeld aangesloten worden bij een berekening volgens het pro rata per onroerende zaak, zonder rekening te houden met de leegstaande gedeelten.

Ter verduidelijking van dit standpunt over de btw-gevolgen bij leegstand worden drie voorbeelden uitgewerkt.

Voorbeeld 1 (leegstand ná ingebruikneming in het eerste jaar)

Een ondernemer schaft aan het begin van het boekjaar een onroerende zaak belast met btw aan en verhuurt de onroerende zaak drie maanden

belast en drie maanden vrijgesteld. De voor de belaste en de vrijgestelde verhuur ontvangen vergoedingen zijn gelijk. De daarop volgende 6 maanden staat de onroerende zaak leeg.

De ondernemer heeft recht op vooraf trek van de aanschaf-btw omdat hij de onroerende zaak gebruikt voor belaste handelingen (belaste verhuur). Aan het einde van het boekjaar wordt 50% van de aanschaf-btw herzien (het pro rata, gebaseerd op de verhouding belast/vrijgesteld gebruik). Bij het vaststellen van de aftrek over het eerste jaar wordt de leegstand genegeerd.

De btw die drukt op de instandhoudingskosten is aftrekbaar voor zover deze kosten worden gemaakt tijdens de periode van belaste verhuur en niet aftrekbaar voor zover zij opkomen tijdens de periode van vrijgestelde verhuur. De btw die drukt op de instandhoudingskosten die worden gemaakt tijdens de periode van leegstand is aftrekbaar via het pro rata van de ondernemer.

Voorbeeld 2 (leegstand gedurende een gedeelte van het tweede boekjaar)

Een ondernemer schaft een onroerende zaak belast met btw aan en gaat deze geheel belast verhuren. Hij brengt de aanschaf-btw volledig in aftrek. De onroerende zaak wordt in het tweede boekjaar drie maanden belast en drie maanden vrijgesteld verhuurd. De voor de belaste en de vrijgestelde verhuur ontvangen vergoedingen zijn gelijk. De onroerende zaak staat voor de rest van het jaar leeg.

Bij het vaststellen van de aftrek over het tweede boekjaar wordt de leegstand genegeerd. De aftrek wordt vastgesteld op 50% (het pro rata, gebaseerd op de verhouding belast/vrijgesteld gebruik). De ondernemer dient 50% van de aan het jaar toe te rekenen btw (1/10 gedeelte van de bij de aanschaf in aftrek gebrachte btw) te voldoen.

De btw op de instandhoudingskosten die opkomen tijdens de leegstandperiode is aftrekbaar via het pro rata van de ondernemer.

Voorbeeld 3 (leegstand gedurende het gehele derde boekjaar)

Een ondernemer schaft een onroerende zaak belast met btw aan en gaat deze in het jaar van ingebruikneming en het daarop volgende jaar geheel belast verhuren. Hij brengt de aanschaf-btw volledig in aftrek. De onroerende zaak staat in het derde jaar gedurende het gehele jaar leeg. De onroerende zaak wordt ná het derde jaar geheel vrijgesteld verhuurd.

De leegstand in het derde jaar leidt niet tot herziening van de aanschaf-btw die is toe te rekenen aan dit jaar (de ondernemer behoudt het recht op aftrek van 1/10 gedeelte van de aanschaf-btw).

De btw op de instandhoudingskosten die worden gemaakt tijdens het derde jaar is aftrekbaar via het pro rata van de ondernemer. Vanwege de leegstand in het derde jaar kan voor de aftrek niet worden aangesloten bij het werkelijk gebruik van de onroerende zaak.

De vrijgestelde verhuur ná het derde jaar resulteert in een jaarlijkse herziening van de aan die jaren toe te rekenen btw. De ondernemer dient jaarlijks (tot en met het negende jaar ná het jaar van ingebruikneming) 1/10 gedeelte van de bij ingebruikneming in aftrek gebrachte btw terug te betalen.

Door de vrijgestelde verhuur heeft hij ook geen recht meer op aftrek van de btw die drukt op de kosten voor de instandhouding van de onroerende zaak.

5.2.7.2. Leegstand vóór eerste ingebruikneming

Voorbeeld

Een ondernemer schaft een onroerende zaak belast met btw aan en bestemt deze geheel voor belaste verhuur. De onroerende zaak wordt verbouwd en er worden kosten voor de instandhouding gemaakt. De onroerende zaak wordt nog niet in gebruik genomen.

De ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting voor de aanschaf en verbouwing, omdat hij de zaak heeft bestemd voor belaste handelingen (zie § 3.5.1)(artikel 15, vierde lid, van de wet).

De instandhoudingskosten worden direct door de ondernemer verbruikt. De btw op deze kosten is aftrekbaar via het pro rata van de ondernemer. De onroerende zaak is nog niet in gebruik genomen, dus kan voor de aftrek niet worden aangesloten bij het werkelijk gebruik van de onroerende zaak.

Bij de eerste ingebruikneming wordt de aanschaf-btw, afhankelijk van het eerste gebruik, al dan niet herzien ingevolge artikel 15, vierde lid, van de wet.

5.2.8. Herziening aftrek bij gebruik voor belaste en voor vrijgestelde handelingen

Roerende investeringsgoederen worden voor de aftrek van voorbelasting ná het jaar van ingebruikneming nog vier boekjaren gevolgd en onroerende zaken (en rechten waaraan deze zijn onderworpen) negen boekjaren (§ 5.1). 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. In § 4.1 t/m § 4.3 zijn deze regels beschreven. Korthedshalve wordt hiernaar verwezen.

Bij investeringsgoederen die de ondernemer gebruikt voor zowel belaste als voor vrijgestelde handelingen wordt de aftrek herzien in elk van de vier boekjaren (bij roerende investeringsgoederen)/negen boekjaren (bij onroerende zaken), die volgen op het boekjaar waarin de ondernemer het goed voor het eerst is gaan gebruiken. De voorbelasting wordt herzien voor een vijfde deel (bij roerende investeringsgoederen)/een tiende deel (bij onroerende zaken) van de voorbelasting op basis van de gegevens die gelden voor het betrokken boekjaar.

De herziening vindt plaats over het laatste belastingtijdvak van het bewuste boekjaar (artikel 13, tweede en derde lid van de beschikking). De herziening blijft achterwege als de aftrek van voorbelasting in een boekjaar niet meer dan 10 procent verschilt van de aan dat boekjaar toe te rekenen in aftrek gebrachte voorbelasting (artikel 13, vierde lid, van de beschikking).

5.2.9. Geen herziening als gebruik voor belaste handelingen niet tot stand komt

Als een ondernemer van plan is om investeringsgoederen te gaan gebruiken voor belaste handelingen, maar dit voornemen niet realiseert, en ook ander gebruik van de goederen en diensten (bijv. voor vrijgestelde handelingen) niet tot stand komt, leidt dit niet tot een herziening van de aftrek van voorbelasting. Verwezen wordt naar § 4.4.

Investeringsgoederen als bedoeld in de vorige alinea 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 zal de oorspronkelijke voorafrek moeten worden herzien.

5.2.10. Herziening aftrek voorbelasting bij doorlevering; keuze voor gedeeltelijk ondernemingsvermogen

Als de ondernemer een investeringsgoed binnen de herzieningstermijn doorlevert, wordt de aftrek in één keer herzien in het aangiftetijdvak waarin de levering plaatsvindt (d.w.z. dat er geen herziening meer volgt in latere jaren (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 ondernemingsvermogen behorend investeringsgoed doorlevert, moet hij voor de herziening het gedeelte van de voorbelasting in aanmerking nemen dat betrekking heeft op het gedeelte van het goed dat hij tot zijn ondernemingsvermogen heeft gerekend. Naast de herziening van de aftrek van voorbelasting in verband met de doorlevering van het investeringsgoed (vanaf het moment van doorlevering tot het einde van herzieningstermijn), wordt de aftrek van voorbelasting 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).

5.3. Btw-heffing bij onroerende zaken en privégebruik vanaf 1 januari 2011

5.3.1. Btw-regime 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.^[8] 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](#) (Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de implementatie van de Technische Herzieningsrichtlijn) (zie § 5.3.5). Voor de overige onroerende zaken blijft het btw-regime gelden dat van toepassing was vóór 1 januari 2011^[9]

Het nieuwe regime houdt in dat een ondernemer de btw die drukt op de aanschaf/oplevering van een onroerende zaak die hij deels voor handelingen en deels privé gebruikt, alleen kan aftrekken voor het deel dat hij voor belaste handelingen gebruikt (artikel 15, eerste lid, laatste alinea van de wet) (zie ook § 5.2.3). De ondernemer krijgt (in beginsel) alleen recht op aftrek voor zover hij de onroerende zaak tot zijn bedrijfsvermogen rekent.

Voor het privé gebruikte deel van de onroerende zaak is geen aftrek mogelijk, ook niet als de ondernemer de onroerende zaak geheel of gedeeltelijk zakelijk heeft geëtiketteerd. 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.

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 deze wijzigingen de zogenoemde 10%-norm bedoeld in artikel 13, vierde lid, van de beschikking overstijgen en voorzover de ondernemer de onroerende zaak tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend (zie § 5.3.2 en § 5.3.4).

Als de ondernemer ervoor kiest om de onroerende zaak volledig tot zijn privévermogen te rekenen, plaatst hij de zaak 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 niet meer op deze keuze terugkomen.

In de volgende paragraaf is de uitwerking van het vanaf 1 januari 2011 geldende regime aan de hand van enkele voorbeelden uiteengezet.

5.3.2. Vermogensetikettering; omvang aftrek; tijdstip

In § 5.2.2 en § 5.2.3 zijn de diverse situaties opgesomd die zich kunnen voordoen bij de aanschaf van investeringsgoederen. De wijziging in het btw-regime voor privégebruik van onroerende zaken is van invloed op de situatie waarin de ondernemer een onroerende zaak bij aanschaf bestemt en gebruikt voor zowel belaste handelingen als voor privégebruik. De regimewijziging beïnvloedt niet de keuzes die de ondernemer heeft gemaakt voor de vermogensetikettering; de gevolgen van de door de ondernemer gemaakte keuze wijzigen wél. Hieronder worden de voor de ondernemer openstaande keuzes opgesomd en de gevolgen daarvan voor de btw-heffing 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 handelingen van de zaak toe van 60% naar 80%; in het zesde boekjaar zakt het gebruik voor belaste handelingen weer terug naar 60%.

1. De ondernemer rekent het goed 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 (de ondernemer is geen btw meer verschuldigd voor het privégebruik van de onroerende zaak). Vanwege het toegenomen belaste gebruik van de onroerende zaak (van 60% naar 80%) in het derde boekjaar heeft de ondernemer aanvullend recht op aftrek. De aan het betrokken boekjaar toe te rekenen aanschaf-btw wordt voor 20% herzien. De toename van het privégebruik in het zesde 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.

1. De ondernemer rekent het goed 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. De toename van het privégebruik in het zesde 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.

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

De ondernemer heeft geen recht op aftrek van de aanschaf-btw. 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.

5.3.3. Herziening belast/vrijgesteld gebruik

Niet gewijzigd is de herziening van de aftrek van voorbelasting bij onroerende zaken voor zover de ondernemer deze gebruikt voor zowel belaste als voor vrijgestelde handelingen (zie onder meer § 5.2.8)

5.3.4. Herziening zakelijk/privé gebruik

Volgens het nieuwe regime (zie § 5.3.1) wordt bij de aanschaf/oplevering van de onroerende zaak de verhouding tussen het gebruik voor bedrijfsdoeleinden en het privégebruik vastgesteld. De aan het privégebruik toe te rekenen btw komt niet voor aftrek in aanmerking. In de negen boekjaren die volgen op het boekjaar van ingebruikneming van de onroerende zaak wordt de aftrek van voorbelasting herzien bij wijzigingen in de verhouding tussen het bedrijfsmatig en het privégebruik van de onroerende zaak. Deze herziening vindt alleen plaats voor zover de ondernemer de onroerende zaak zakelijk heeft geëtiketteerd. 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 de 10%-norm bedoeld in artikel 13, vierde lid, van de beschikking niet te boven gaat, wordt de aftrek 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).

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

De wet van 16 december 2010 ([Stb 842](#), 28 december 2010), waarbij de Technische Herzieningsrichtlijn in de wet is geïmplementeerd, bevat een overgangsregeling.[\[10\]](#) De overgangsregeling geeft aan dat het vóór 1 januari 2011 geldende regime blijft gelden voor uitgaven die de ondernemer heeft gedaan in verband met onroerende zaken die behoren tot zijn ondernemingsvermogen 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. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 32 400 (implementatie Technische Herzieningsrichtlijn) is de bedoeling van de overgangsregeling nader toegelicht.[\[11\]](#)

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; en
 - 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).

1. onroerende zaken die de ondernemer:

- vanaf 1 januari 2011 in gebruik neemt; en
- vóór 1 januari 2011 tot zijn bedrijfsvermogen heeft gerekend; en
- 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.

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 regime^[12] van toepassing was.^[13] In de hiervoor genoemde 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 nog 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 verbouwingdiensten die worden verricht aan onroerende zaken die ondernemers zowel voor 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 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.

6. Specifieke aspecten/situaties bij de aftrek van btw

6.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een aantal specifieke situaties besproken met betrekking tot het recht op aftrek. De situaties hebben betrekking op het tijdstip dat aftrek geclaimd kan worden (§ 6.2), op de afnemer van de handeling (§ 6.3) en op de toepassing van de integratieheffing (§ 6.4).

6.2. Tijdstip van aftrek. 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 mogelijk als ze voldoen aan de factuurvereisten van art. 35a van de wet. Een eventueel recht op aftrek ontstaat dan in het tijdvak waarin de factuur wordt ontvangen (HvJ 29 april 2004, nr. C-152/02, Terra Baubedarf).

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.

6.3. Begrip 'afnemer'

6.3.1. 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 en de afnemer een rechtsbetrekking tot levering van een goed of een dienst bestaat. 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. De afnemer is in de regel diegene die de rechtsbetrekking aangaat, de factuur ontvangt en het goed of de dienst feitelijk afneemt. Dit laatste houdt in dat de afnemer in juridische zin de macht krijgt om als eigenaar over een goed te beschikken.

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. De ondernemer heeft dan voor de dienst of het goed recht op aftrek van voorbelasting. 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 (zie Hoge Raad van 8 oktober 2004, nr. 38 482, LJN AO3176).

6.3.2. Aftrek bij herstel van schade

Bij het herstellen van schade kan zich de vraag voordoen aan wie het recht op aftrek toekomt van de voor het herstellen van de schade in rekening gebrachte btw. Voor het (eventuele) recht op aftrek van deze btw is uiteraard van belang vast te stellen wie de afnemer is van de hersteldienst. Het uitgangspunt is dat degene die schade lijdt de afnemer van de hersteldienst is. Het schadebedrag wordt dan door de schadelijder doorberekend aan de schadeveroorzaker.

De situatie kan zich voordoen dat een ondernemer schade veroorzaakt en aan een andere ondernemer opdracht geeft om de schade te herstellen. De ondernemer die de schade herstelt reikt dan een factuur uit aan de ondernemer/schadeveroorzaker die de opdracht tot herstel heeft gegeven. In de rechtspraak is bepaald dat de veroorzaker van de schade geen recht op aftrek heeft, omdat de schadelijdende partij het genot van de hersteldienst heeft. De schadelijdende partij heeft echter ook geen aftrekrecht omdat aan hem geen btw in rekening is gebracht. Dit heeft tot gevolg dat cumulatie van btw optreedt als de schadelijdende partij een aftrekgerechtigde ondernemer is. Om dit te voorkomen keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de schadelijdende partij de op de factuur (die aan de schadeveroorzaker is uitgereikt) vermelde btw in aftrek brengt. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- De factuur vermeldt de NAW-gegevens [\[14\]](#) van de schadelijdende ondernemer.
- Aftrek is alleen mogelijk indien en voor zover de schadelijdende partij de schadeherstellende prestatie gebruikt voor belaste handelingen.
- De schadelijdende ondernemer is in het bezit van de betrokken factuur.

De wijze waarop partijen een en ander onderling regelen wordt overgelaten aan partijen.

Het is mogelijk dat een ondernemer schade veroorzaakt bij het verrichten van zijn handelingen. Dit is bijvoorbeeld het geval als een aannemer tijdens werkzaamheden aan een huis per abuis door een waterleiding boort. Het is verder mogelijk dat partijen vooraf vaststellen dat schade kan ontstaan bij het verrichten van werkzaamheden en dat zij overeenkomen dat de ondernemer/schadeveroorzaker deze schade volledig herstelt. In beide gevallen is er een direct verband tussen het veroorzaken van de schade en het herstel hiervan door en voor rekening van de ondernemer/schadeveroorzaker. Dit brengt met zich dat de ondernemer/schadeveroorzaker afnemer is van de hersteldienst. Als hij ook overigens voldoet aan de voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting, kan hij de btw die in rekening is gebracht voor de hersteldienst in aftrek brengen. [\[15\]](#)

6.3.3. 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 rekening (Hoge Raad 23 april 1997, nr. 32166, LJV AA2154). 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 weerspiegelen (Hoge Raad, 21 november 2008, nr. 43.930, LJV BC3696).

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 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 brengen (Hoge Raad 14 november 2008, nr. 42.312, LJV BB3365).

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 terzake 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 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.

6.3.4. 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).
- De leden-ondernemers 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 leden-ondernemers de herzieningsbepalingen (de artikelen 11 t/m 14a van de beschikking) toepassen op eventuele investeringsgoederen die onder deze faciliteit zijn gebracht. Verder herzien de leden-ondernemers de eerder in aftrek 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.

6.3.5. Aftrek bij samenwerkingsverbanden zonder rechts-persoonlijkheid

Voor de btw-heffing worden samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid^[16] 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 aan één van de deelnemers in het samenwerkingsverband. In dat geval kan de voor die leveringen 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 deelnemer (Hoge Raad, 23 november 2007, nr. 38126, LJN BB8428). Als het gaat om een investeringsgoed kan het samenwerkingsverband het goed ook niet tot zijn ondernemingsvermogen rekenen, omdat het samenwerkingsverband niet de macht heeft om als eigenaar over het goed te beschikken. Als een deelnemer goederen afneemt die worden gebruikt voor de belaste handelingen van het samenwerkingsverband, kan daarom cumulatie van btw optreden. Ter voorkoming van deze cumulatie keur ik 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 de deelnemer in rekening is gebracht voor de aanschaf van een goed, voor zover het samenwerkingsverband het goed gebruikt voor belaste handelingen. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- De deelnemer in het samenwerkingsverband ontvangt voor de terbeschikkingstelling van het goed aan het samenwerkingsverband geen vergoeding als bedoeld in artikel 8 van de wet.^[17]
- Het samenwerkingsverband neemt voor de btw-heffing ten aanzien van het aan haar ter beschikking gestelde goed alle rechten en verplichtingen op zich alsof de btw aan haar in rekening is gebracht en alsof zij de beschikkingsmacht over het goed heeft verworven.

Toepassing van de goedkeuring brengt dus 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. Hierbij geldt dat het betrokken investeringsgoed geacht wordt tot het einde van de herzieningstermijn volledig te zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen.

6.3.6. Aftrek bij mede-eigendom

Het Hof van Justitie heeft een begrenzing aangebracht in het aftrekrecht in situaties waarin sprake is van mede-eigendom van goederen.^[18] 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 mede-eigendom zijn een huwelijk onder huwelijkse voorwaarden en een geregistreerd partnerschap.

Bij huwelijkse voorwaarden staat het de echtgenoten vrij de inhoud van hun huwelijkse voorwaarden te bepalen. Echtgenoten kunnen een situatie overeenkomen waarbij de eigendom van een goed wordt verdeeld in een procentuele 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. Een afspraak tussen de echtgenoten waarbij de andere echtgenoot wordt gerechtigd tot gebruik van het geheel doet daar niet aan af.

Bij de huwelijksgemeenschap wordt het aftrekrecht van de ondernemer niet begrensd. De huwelijksgemeenschap is een vermogensrechtelijke betrekking waarbij tussen echtgenoten een gemeenschappelijk vermogen bestaat waarin ieder der echtgenoten voor het geheel is gerechtigd. Er is geen sprake van een situatie waarbij de eigendom van een goed op het moment van het huwelijk is verdeeld in een procentuele verhouding. Wanneer één van de echtgenoten ondernemer is en een goed aanschaft en gebruikt voor zijn belaste handelingen, heeft de betrokkene volledig recht op aftrek van de hiervoor in rekening gebrachte btw. Als beide echtgenoten 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.

6.3.7. Aftrek bij ondernemersorganisaties

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 onder voorwaarden 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 aangesloten.
- 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 OB).^[19]
- De btw is alleen aftrekbaar indien en 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 aftrek als de groep van ondernemers die het betreft) ten genoegen van de inspecteur aan te tonen.^[20]

Bedrijven Investeringszones (BIZ-stichtingen)

BIZ-stichtingen zijn stichtingen opgericht door ondernemersorganisaties, bijv. winkeliersverenigingen, met het oog op toepassing van de Experimentenwet Bedrijven Investeringszones. Op grond van die wet kan een gemeente, 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.

Bedrijf- en productschappen

De instelling van bedrijf- en productschappen (hierna: bedrijfslichamen) is in materiële zin primair een aangelegenheid van het georganiseerde bedrijfsleven. Voor hun financiële middelen zijn bedrijfslichamen afhankelijk van de heffingsplichtigen (hierna: ondernemers) die zich in het bedrijfslichaam vertegenwoordigd weten. Bedrijfslichamen zullen in de regel niet als ondernemer kwalificeren zodat aftrek van voorbelasting in zoverre niet mogelijk is.

Het komt voor dat bedrijfslichamen ten behoeve van de betrokken sector promotionele activiteiten verrichten in de vorm van het maken van reclame of publieksvoorlichting. Dergelijke activiteiten zijn veelal rechtstreeks verbonden met, en ten behoeve van, de bedrijfsuitoefening van de betrokken ondernemers. Als de betrokken ondernemers deze activiteiten zélf (laten) verrichten, zullen zij veelal recht op aftrek van voorbelasting hebben van de aan deze activiteiten toerekenbare btw. Ook dan doet zich de situatie voor dat aftrekgerechtigde ondernemers die zich (voor hun zakelijke activiteiten) verenigen worden geconfronteerd met een vorm van cumulatie van btw. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

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

Voorwaarden

- Aftrek is alleen mogelijk voor goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor promotionele activiteiten ten behoeve van de bedrijfsuitoefening van de betrokken ondernemers.[\[21\]](#)
- De betrokken ondernemers zouden de btw in aftrek kunnen brengen als de goederen en diensten rechtstreeks aan hen geleverd zouden worden. Het bedrijfslichaam dient dit (zowel het recht op aftrek als de groep van ondernemers die het betreft) ten genoegen van de inspecteur aan te tonen.[\[22\]](#)
- Alleen die btw komt voor aftrek in aanmerking die niet toerekenbaar is aan (eventuele) prestaties waarvoor het bedrijfslichaam kwalificeert als ondernemer (belast dan wel vrijgesteld, bijvoorbeeld ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de wet).[\[23\]](#)

6.4. Integratieheffing

6.4.1. Algemeen

Op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de wet wordt btw geheven bij het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende btw niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen (de zogenoemde integratieheffing). Met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen die in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen.

Met artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de wet is beoogd te voorkomen dat een ondernemer die voor zijn handelingen is vrijgesteld, btw zou kunnen besparen door bedrijfsmiddelen zelf te vervaardigen of onder terbeschikkingstelling van stoffen te laten vervaardigen.

In het kader van de integratieheffing is de hierna beschreven goedkeuring getroffen.

6.4.2. Integratieheffing bij privaatrechtelijke onderwijsinstellingen; goedkeuring; pro rata-regeling

De integratieheffing komt aan de orde als vrijgestelde ondernemers voor bedrijfsdoeleinden beschikken over goederen die zij in hun eigen bedrijf vervaardigen, of die in hun opdracht worden vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen. De heffing is niet van toepassing, als goederen vervaardigd worden door of in opdracht van een publiekrechtelijk lichaam binnen het kader van zijn overheidshandelingen, omdat er dan geen sprake is van een beschikken voor bedrijfsdoeleinden. Hierdoor kunnen gemeenten in zoverre niet worden geconfronteerd met de integratieheffing. Dit geldt onder meer voor de situatie dat gemeenten beschikken over door hen of in hun opdracht vervaardigde gebouwen die worden gebruikt voor het verstrekken van het wettelijk geregelde onderwijs.

Nederland kent een in de Grondwet verankerde gelijke behandeling van het openbare- en het bijzondere onderwijs. Om te voorkomen dat er voor de btw-heffing toch een verschil in behandeling ontstaat tussen openbare scholen en bijzondere scholen, keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat privaatrechtelijke onderwijsinstellingen voor het beschikken over gebouwen die worden gebruikt voor het verstrekken van het wettelijk geregelde onderwijs niet worden betrokken in de heffing bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de wet. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarde.

Voorwaarde

- de privaatrechtelijke onderwijsinstellingen brengen de btw die aan hen in rekening is gebracht voor de aanschaf van de grond of de vervaardiging van de gebouwen, niet in aftrek.
- de privaatrechtelijke onderwijsinstellingen dienen de wettelijke bepalingen toe te passen alsof de integratieheffing zich niet voordoet.

De laatste voorwaarde betekent bijvoorbeeld dat onderwijsinstellingen de heffing bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de wet niet mogen meerekenen in hun pro rata als omzet die is belast met btw. Dit wil zeggen dat de instellingen die in artikel 8 van de wet omschreven vergoeding voor de levering bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de wet niet mee kunnen tellen in de teller en de noemer van de breuk beschreven in artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de beschikking.

Bij de toepassing van deze goedkeuring wordt onder ' wettelijk geregeld onderwijs ' verstaan: onderwijs als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel o, 1 ° , van de wet. Als een gebouw, behalve voor het verstrekken van het wettelijk geregelde onderwijs, ook wordt gebruikt voor andere activiteiten – zoals het verstrekken van onderwijs dat op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel o, 2 ° , van de wet is vrijgesteld – kan de goedkeuring worden toegepast naar rato van de mate waarin het gebouw wordt gebruikt voor het verstrekken van het wettelijk geregelde onderwijs.

Als een privaatrechtelijke onderwijsinstelling niet voldoet aan de hiervoor vermelde voorwaarde, wordt de instelling geacht af te zien van de toepassing van de goedkeuring.

De goedkeuring kan niet worden toegepast door ondernemers die geen wettelijk geregeld onderwijs verzorgen maar gebouwen of ruimten ter beschikking stellen aan instellingen die dergelijk onderwijs verzorgen. Bij die ondernemers moet de integratieheffing onverkort worden toegepast.

7. Aftrek van btw voor in het buitenland verrichte belaste handelingen

7.1. Inleiding

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

7.2. Keuzerecht

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 § 3.4.2.

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:

1. 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
2. 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).

8. Ingetrokken regelingen

Bij de inwerkingtreding van dit besluit worden de volgende besluiten ingetrokken.

Nummer	Datum	Verkorte titel	Reden intrekking; vindplaats in nieuw besluit
D 68/7220Bijlage C, voor zover nog niet ingetrokken bij besluit CPP2009/838M	8-11-1968	De aftrek van voorbelasting	Deels beschrijvend, deels verouderd, deels geactualiseerd en verwerkt in diverse onderdelen.
277-2675	1-4-1977	Toepassing van de wet op de omzetbelasting 1968 met betrekking tot diensten ten aanzien van pensioenstichtingen.	Beschrijvend/casuïstisch. Niet verwerkt.
281-3253	16-3-1981	Toepassing van artikel 15, eerste lid, letter a, van de wet op de omzetbelasting 1968.	Beschrijvend/casuïstisch. Goedkeuring verwerkt in § 6.3.2: Aftrek bij herstel van schade.
285-9498	5-7-1985	Toepassing artikel 15, eerste lid, aanhef en letter a, van de wet op de omzetbelasting inzake ontbrekende facturen.	Beschrijvend. Niet verwerkt.
286-10548	18-7-1986	Toepassing van artikel 15 van de wet op de omzetbelasting 1968 ten aanzien van door het centraal boekenhuis bv ingevoerde boeken en tijdschriften.	Verouderd. Niet verwerkt.

Nummer	Datum	Verkorte titel	Reden intrekking; vindplaats in nieuw besluit
VB 95/3667	22-1-1996	Aftrek van voorbelasting met betrekking tot in het buitenland verrichte prestaties.	Verwerkt in hoofdstuk 7: Aftrek van btw voor in het buitenland verrichte prestaties.
VB 96/3054	12-11-1996	Heffing van omzetbelasting ten aanzien van lokale en regionale omroepen	Verwerkt in § 3.6.1: Splitsing aftrek bij lokale en regionale omroepen
VB/1999/696	30-03-1999	Omzetbelasting. Integratieheffing bij privaatrechtelijke onderwijsinstellingen	Verwerkt en verduidelijkt in § 6.4.2
VB 1999/2277	08-11-1999	BTW-aftrek kosten inzake beursgang of uitgifte nieuwe aandelen	Verouderd; zie § 3.2.2 en § 3.3.2
RTB2000/1091M	17-07-2000	Ondernemerschap en gratis (gesponsorde) evenementen	Ingetrokken
CPP 2001/2400	23-10-2001	Overgangsregeling voor verenigingen van eigenaren van onroerende zaken.	Verwerkt in § 6.3.4: Aftrek bij verenigingen van eigenaren.
CPP 2001/2156M	5-11-2001	Heffing van omzetbelasting ten aanzien van het verstrekken van spijzen en dranken aan personeel.	Verouderd/beschrijvend. Niet verwerkt.
CPP 2002/291M	03-1-2002	Aftrek voorbelasting; pro rata; basis van werkelijk gebruik; interne tijdsinvesteringsregistratie.	Deels beschrijvend, deels verouderd (HR 3-2-2006, 41.751). Niet verwerkt.
CPP 2002/288M	30-1-2002	Aftrek voorbelasting ter zake van herstelwerkzaamheden wegens (het vooraf overeenkomen van) het toebrengen van schade.	Casuïstisch. Als voorbeeld verwerkt in § 6.3.2: Aftrek bij herstel van schade.
CPP 2002/558M	25-2-2002	Integratieheffing bij privaatrechtelijke onderwijsinstellingen	Verwerkt in § 6.4.2
CPP 2003/1949M	7-8-2003	Aftrek voorbelasting; directe en indirecte kosten; vrijstelling kansspel.	Casuïstisch. Niet verwerkt.
CPP 2003/602M	22-1-2004	Omzetbelasting. Intrekking Mededeling 12, overgangsregeling	Genuanceerd en verwerkt in § 6.3.5: Aftrek bij samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid.
CPP 2003/2803M	22-1-2004	Toepassing van de wet op de omzetbelasting 1968 ten aanzien van de mogelijkheid om een investeringsgoed geheel of ten dele tot het bedrijfsvermogen of het privévermogen te rekenen.	Geactualiseerd en verwerkt in § 5.2.3: Vermogensetikettering en aftrek, § 5.2.4: Vermogensetikettering; tijdstip en vastlegging, § 5.2.6: Aftrek bij onderhoud, herstel, verbetering en verbouwing van investeringsgoederen en § 5.2.10: Herziening aftrek voorbelasting bij doorlevering; keuze voor gedeeltelijk ondernemingsvermogen.
DGB 2004/620M	12-2-2004	Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting bij reisbureaus.	Verwerkt in § 3.6.2: Aftrek van btw bij reisbureaus.
CPP 2004/2799M	19-1-2005	Omzetbelasting. Keuzevermogen; tijdstip waarop de keuze voor privé- of bedrijfsvermogen uiterlijk moet worden gemaakt; kenbaarheid keuze.	Deels achterhaald, deels verwerkt in § 5.2.3: Vermogensetikettering; tijdstip en vastlegging, en in § 5.3.2: Vermogensetikettering; omvang aftrek; tijdstip.

9. 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.

Den Haag, 25 november 2011

De Staatssecretaris van Financiën,

F.H.H. Weekers.

[1] De factuurvereisten worden besproken in het besluit nr. CPP2009/263M, d.d. 12 februari 2009, Strct. nr. 32 (Omzetbelasting. Administratieve en factureringsverplichtingen).

[2] Ter ondersteuning hiervan heeft mede gediend een door het Economisch en Sociaal Instituut van de Vrije Universiteit 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 Gerechtshof ' s-Gravenhage van 14 maart 2003, nr. 02/0859, LJN AF7573.

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

[4] Er is beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van Gerechtshof Den Haag d.d. 10 mei 2010, nr. BK-09/00434, LJN BM5004, waarin het Hof onder meer oordeelde dat de 10%-norm ook van toepassing is in het jaar dat de ondernemer het goed of de dienst voor het eerst is gaan gebruiken/afneemt.

[5] Hierbij moet worden vastgesteld of eventueel een gedeelte van het goed een afzonderlijk goed vormt. In een voorkomend geval kan geen opname in het bedrijfsvermogen plaatsvinden als dit goed alleen wordt gebruikt voor niet-economische handelingen.

[6] Zie § 5.3 voor de btw-heffing bij onroerende zaken ná 1 januari 2011

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

[8] Wet van 16 december 2010 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de implementatie van de Richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (implementatie Technische Herzieningsrichtlijn) (Stb. 2010, nr. 482). Voor parlementaire behandeling zie Tweede Kamer, vergaderjaar 2009-2010, 32 400.

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

[10] Artikel II van de Wet tot implementatie Technische Richtlijn: Ten aanzien van uitgaven in verband met onroerende zaken die deel uitmaken van het vermogen van het bedrijf van een ondernemer en door de ondernemer zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt en waarvoor op basis van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 zoals dat luidde vóór het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet recht op volledige of gedeeltelijke aftrek is ontstaan, blijft die bepaling van toepassing zoals die luidde vóór dat tijdstip.

[11] Tweede Kamer, vergaderingjaar 2010-2011, 32 400, nr. 6, artikelsgewijze toelichting.

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

[13] 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 ' .

[14] Met NAW wordt bedoeld: naam, adres en woonplaats.

[15] Zie bijvoorbeeld de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem van 16 maart 1992, nr. 89/3108.

[16] Voorbeelden van samenwerkingsverbanden zijn maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen.

[17] Een winstafhankelijke vergoeding vormt geen vergoeding als bedoeld in artikel 8 van de wet.

[18] HvJ EG, 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE).

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

[20] Als verdeelsleutel geldt het percentage dat wordt verkregen door het aantal aftrekgerechtigde leden-ondernemers uit te drukken in een percentage van het totaal aantal leden-ondernemers.

[21] Er is dus geen teruggaaf mogelijk als goederen en/of diensten mede voor andere activiteiten worden gebruikt of als promotionele activiteiten door het bedrijfslichaam te eigen nutte worden aangewend.

[22] Als verdeelsleutel geldt het percentage dat wordt verkregen door de bijdragen (heffingen, contributies) van aftrekgerechtigde ondernemers uit te drukken in een percentage van de totale bijdragen van ondernemers.

[\[23\]](#)

Dit luidt uiteraard onverlet dat een organisatie recht op aftrek heeft van btw die toerekenbaar is aan belaste ondernemershandelingen.