



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Het werkelijk gebruik ook werkelijk gebruiken (waarvoor het is bedoeld)

Merkx, M.M.W.D.; Verbaan, J.

### Citation

Merkx, M. M. W. D., & Verbaan, J. (2018). Het werkelijk gebruik ook werkelijk gebruiken (waarvoor het is bedoeld). *Weekblad Fiscaal Recht*, 2018(7234), 486-492. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/68770>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/68770>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

## Het werkelijk gebruik ook werkelijk gebruiken (waarvoor het is bedoeld)

Mevr. mr. dr. M.M.W.D. Merx en mr. J. Verbaan, datum 10-04-2018

**Datum**

10-04-2018

**Auteur**

Mevr. mr. dr. M.M.W.D. Merx en mr. J. Verbaan<sup>[1]</sup>

**Folio weergave**

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

**Vakgebied(en)**

Europees belastingrecht / Richtlijnen EU

Omzetbelasting / Aftrek en teruggaaf

Europees belastingrecht / Belastingen EU

Ondernemers die belaste en vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen BTW op door hen aangeschafte goederen en diensten die zij voor beide soorten prestaties gebruiken slechts gedeeltelijk in aftrek brengen. De mate waarin zij de BTW in aftrek kunnen brengen wordt in beginsel berekend aan de hand van omzetverhoudingen (pro rata). Wanneer het aldus berekende gedeelte van de aftrek niet overeenkomt met het werkelijk gebruik mag de mate van aftrek echter aan de hand van het werkelijk gebruik worden bepaald. In dit artikel gaan de auteurs in op deze werkelijk gebruik methode en bepleiten zij dat deze in meer gevallen toepasbaar is dan thans in de praktijk het geval is.

### 1 Inleiding

Ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen de BTW op door hen gemaakte algemene kosten slechts deels in aftrek brengen. In beginsel berekent de ondernemer zijn mate van aftrek aan de hand van een pro rata op basis van omzetverhoudingen. Wanneer het aldus berekende gedeelte van de aftrek niet overeenkomt met het werkelijk gebruik, mag de ondernemer zijn mate van aftrek bepalen aan de hand van het werkelijk gebruik. De inspecteur kan de ondernemer ook dwingen deze werkelijkgebruikmethode toe te passen. Degene die wenst over te gaan naar het werkelijk gebruik als methode om de aftrek te bepalen moet wel aannemelijk maken dat de op basis van omzetverhoudingen berekende mate van aftrek als geheel genomen niet overeenstemt met het werkelijk gebruik van de goederen en diensten.

De bewoording “als geheel genomen” brengt zekere beperkingen met zich ten aanzien van de situaties waarin de werkelijkgebruikmethode kan worden toegepast. Zo heeft de Staatssecretaris van Financiën deze woorden zodanig uitgelegd dat voor goederen en diensten waarop niet gedurende een langere periode dan het jaar van eerste ingebruikname wordt herzien, alleen voor al die goederen en diensten gezamenlijk het werkelijk gebruik mag worden vastgesteld.<sup>[2]</sup> Daarvan uitgaande is het in de praktijk niet of nauwelijks mogelijk voor dergelijke goederen en diensten de mate van aftrek op het werkelijk gebruik te baseren. In dit artikel zullen wij, na een vergelijking van de Nederlandse regeling met die in de Btw-richtlijn (onderdeel 2 en 3) laten zien dat de beperkingen zoals die in Nederland gelden voor het werkelijk gebruik niet volgen uit de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie over het werkelijk gebruik (onderdeel 4). Wij zullen vervolgens onderzoeken of belastingplichtigen via richtlijnconforme interpretatie of een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn in Nederland het werkelijk gebruik in meer gevallen dan thans het geval is in de praktijk kunnen toepassen (onderdeel 5 en 6). We sluiten af met een conclusie (onderdeel 7).

### 2 Werkelijk gebruik als alternatief voor de pro rata in Nederland

Voor kosten die zowel betrekking hebben op belaste handelingen als vrijgestelde handelingen, waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting, bestaat (hierna gemengde kosten), schrijft art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo. art. 11 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsbesluit OB 1968 voor dat de mate van aftrek moet worden bepaald op basis van het zogenoemde pro rata. Voor de berekening van het pro rata-aftrekpercentage wordt de omzet behaald met handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat gedeeld door de totale omzet, dat wil zeggen de som van de omzet behaald met de handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat en de handelingen waarvoor dit recht niet bestaat. Het aldus berekende percentage wordt ten gunste van de belastingplichtige naar boven afgerond.

Op grond van art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 kan worden overgegaan naar het werkelijk gebruik om de mate

van aftrek voor BTW op gemengde kosten te bepalen wanneer het aannemelijk is dat het werkelijk gebruik van de goederen en diensten als geheel genomen niet overeenkomt met de hiervoor besproken omzetverhouding. De bewijslast ligt hierbij bij degene die over wil gaan naar het werkelijk gebruik als instrument om de mate van aftrek te bepalen. Volgens de staatssecretaris moet het werkelijk gebruik voor alle kosten gezamenlijk worden bepaald via objectieve sleutels. Het is niet mogelijk om per in gebruik genomen goed/dienst een afzonderlijke aftrek toe te passen op basis van het werkelijk gebruik. Voor de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen gelden speciale regels. Voor deze goederen geldt daarom dat het werkelijk gebruik voor elk goed afzonderlijk kan worden vastgesteld.<sup>[3]</sup>

De Hoge Raad heeft enkele keren moeten oordelen over het werkelijk gebruik als instrument om de BTW-aftrek op gemengde kosten te bepalen. De belangrijkste twee beslissingen van de Hoge Raad zijn de zaak van de apotheekhoudend huisarts en de zaak van het makelaarskantoor. De Hoge Raad heeft in 2006 in het arrest van de apotheekhoudend huisarts geoordeeld dat de vaststelling van het werkelijke gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens. Het werkelijk gebruik mag niet bij benadering worden vastgesteld. In het geval van de apotheekhoudend huisarts was het alleen mogelijk het werkelijk gebruik bij benadering vast te stellen omdat hij geen van de vertrekken in zijn praktijk gebruikte voor uitsluitend zijn activiteiten als huisarts (vrijgesteld) of zijn activiteiten als apotheker (belast). Dat is niet voldoende om de hoogte van de toegestane aftrek in afwijking van de pro-ratamethode vast te stellen.<sup>[4]</sup> In het arrest over het makelaarskantoor oordeelde de Hoge Raad dat het werkelijk gebruik van het goed als geheel genomen in aanmerking moet worden genomen om het werkelijk gebruik vast te stellen. Het is niet toegestaan voor een deel van het goed uit te gaan van de oppervlakteverhoudingen en voor het andere deel van de omzetverhouding.<sup>[5]</sup> Dit is volgens de Hoge Raad anders wanneer een onroerende zaak kan worden onderscheiden in gedeelten die zich lenen voor volledig zelfstandig gebruik, zoals een zelfstandig gedeelte voor wonen en een zelfstandig gedeelte voor werken.

### 3 Het werkelijk gebruik in de Btw-richtlijn

Het werkelijk gebruik is in de Btw-richtlijn geregeld in art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn. Op grond van art. 173 lid 1 Btw-richtlijn geldt voor gemengde kosten het pro rata op basis van omzetverhoudingen. In art. 174 en 175 Btw-richtlijn staat beschreven op welke wijze dit wordt berekend. Art. 173 lid 2 Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om een afwijkende methode aan belastingplichtigen aan te bieden of verplicht te stellen, waaronder de methode van het werkelijk gebruik en de sector-pro rata.

Specifiek ten aanzien van het werkelijk gebruik heeft het Hof van Justitie in een aantal arresten uitleg gegeven aan art. 173 lid 2 Btw-richtlijn. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat deze bepaling de lidstaten de mogelijkheid geeft de aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of een deel daarvan voor een specifieke activiteit te bepalen. Het doel van de alternatieve berekeningsmethoden is de lidstaten in staat te stellen tot nauwkeuriger resultaten te komen door rekening te houden met de specifieke kenmerken van de activiteiten.<sup>[6]</sup> Wij gaan in dit onderdeel nader in op de drie belangrijkste arresten: BLC Baumann,<sup>[7]</sup> Banco Mais<sup>[8]</sup> en Wolfgang und Wilfried Rey.<sup>[9]</sup> Andere jurisprudentie van het Hof van Justitie over de alternatieve berekeningsmethoden zal in de komende onderdelen worden besproken waar dat nodig is.

In BLC Baumann is de Duitse BTW-regeling voor werkelijk gebruik aan de orde. De Duitse regeling is zeer ruim. De regeling is van toepassing op alle goederen en diensten en houdt in dat de ondernemer moet bepalen aan welke handelingen (belaste of vrijgestelde) bepaalde goederen en diensten zijn toe te rekenen. Dit mag aan de hand van een objectieve schatting plaatsvinden. Specifiek in de zaak-BLC Baumann is echter slechts aan de orde of Duitsland als primaire methode voor onroerende zaken de oppervlaktemethode mag voorschrijven. Het Hof van Justitie oordeelt dat dit is toegestaan, mits de mate van aftrek met de oppervlaktemethode nauwkeuriger wordt berekend dan aan de hand van de pro rata op basis van omzetverhoudingen. Van belang is nog dat het Hof van Justitie aangeeft dat de alternatieve methoden toegepast moeten worden voor bepaalde handelingen of bepaalde situaties.

Banco Mais betreft een Portugese zaak. In Portugal geldt — net als onder de Btw-richtlijn — als hoofdregel dat de mate van aftrek voor gemengd gebruikte goederen en diensten wordt berekend aan de hand van de omzetverhoudingen. De belastingplichtige kan echter ook het werkelijk gebruik van de goederen en diensten in aanmerking nemen om de mate van aftrek te bepalen, mits hij het directoraat-generaal directe en indirecte belastingen hiervan vooraf in kennis stelt. De Belastingdienst kan de belastingplichtige ook verplichten om de mate van aftrek aan de hand van het werkelijk gebruik toe te passen wanneer de belastingplichtige: a) onderscheiden economische activiteiten verricht of b) indien de toepassing van de pro rata op basis van omzetverhoudingen aanzienlijke verstoringen bij de belastingheffing meebrengt. Banco Mais is een bank die zich bezighoudt met leaseactiviteiten. Op grond van de besproken regeling verplicht de Belastingdienst Banco Mais om bij de berekening van de mate van aftrek voor haar leaseactiviteiten het deel van de vergoedingen dat betrekking heeft op de aanschafkosten van de voertuigen buiten de pro rata op basis van omzetverhoudingen te houden. Dit omdat de opname daarvan de pro rata zou vertekenen. Het Hof van Justitie beantwoordt allereerst de vraag of de Portugese regeling een implementatie van de werkelijkgebruikregeling vormt. Hierbij oordeelt het Hof dat dit het geval is wanneer de belastingplichtige in geval van aanzienlijke verstoringen bij de belastingheffing ertoe wordt verplicht de BTW af te trekken

naargelang de werkelijke bestemming van alle of een deel van de gebruikte goederen en diensten. Vervolgens herhaalt het Hof van Justitie zijn overwegingen uit BLC Baumarkt dat lidstaten op grond van de regeling van het werkelijk gebruik de mogelijkheid hebben om voor een bepaalde handeling een andere berekeningsmethode voor de mate van aftrek te berekenen, mits die berekening leidt tot een meer nauwkeurig resultaat dan de toepassing van de pro rata op basis van omzetverhoudingen. Concreet ten aanzien van de situatie van Banco Mais merkt het Hof van Justitie op dat het gebruik van de goederen en diensten voor de leaseactiviteiten in eerste instantie noodzakelijk is voor de financiering en het beheer van de contracten die de bank met zijn afnemers sluit en niet voor de terbeschikkingstelling van de voertuigen. Het is aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

Het laatste en meest recente arrest van het Hof van Justitie dat wij bespreken is het arrest-Wolfgang und Wilfried Rey. Ook in deze zaak is de Duitse regeling aan de orde en gaat het om het gebruik van een gebouw dat deels belast en deels vrijgesteld wordt verhuurd. Wolfgang und Wilfried Rey hebben een bestaand pand laten slopen en op de vrijgekomen grond een nieuw pand gebouwd. De BTW die zij in verband met de sloop en de bouw van het pand in rekening kregen gebracht, hebben zij deels in aftrek gebracht op basis van een pro rata op grond van omzetverhoudingen van het pand zelf. Ten tijde van de ingebruikname van het pand is echter het gebruik van het pand gewijzigd (meer vrijgesteld gebruik) en heeft een wijziging in de Duitse BTW-regelgeving plaatsgevonden. De Duitse belastingdienst wil daarom dat Wolfgang und Wilfried Rey de in aftrek gebrachte BTW herzien en de mate van aftrek daarbij bepalen aan de hand van de voor belaste en vrijgestelde prestaties gebruikte oppervlakten van het pand. De Duitse belastingdienst wil niet alleen dat Wolfgang und Wilfried Rey uitgaan van de oppervlakteverhoudingen voor de kosten van de oprichting van het pand, maar ook voor kosten van gebruik, instandhouding en onderhoud van het pand. Het Hof van Justitie oordeelt dat de gekozen methode niet per se de meest nauwkeurige moet zijn. Uitsluitend is vereist dat de gekozen methode een nauwkeuriger resultaat waarborgt dan het resultaat dat voortvloeit uit de omzet pro rata. Daarnaast kan volgens het Hof van Justitie worden overgegaan tot herziening van de aftrek door toepassing van een andere methode, omdat dit enkel bijdraagt aan het vergroten van de nauwkeurigheid van de aftrek en daarmee bijdraagt aan de verwezenlijking van de doelstelling die door het herzieningsmechanisme wordt nageleefd.

#### 4 De te beperkte Nederlandse uitleg van het werkelijk gebruik

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt een aantal regels ten aanzien van de implementatie van het werkelijk gebruik, te weten:

- Het werkelijk gebruik moet volgens objectieve maatstaven kunnen worden vastgesteld.
- Het werkelijk gebruik mag niet in zijn algemeenheid worden verheven tot de primaire methode om de mate van aftrek te bepalen. Voor bepaalde goederen (zoals onroerende zaken) of diensten, bepaalde handelingen of bepaalde situaties mag het werkelijk gebruik wel als primaire methode worden gehanteerd, mits dit een nauwkeuriger uitkomst geeft dan de pro ratamethode.
- Het werkelijk gebruik kan aan de hand van een deel van de omzet worden vastgesteld.
- De werkelijkgebruiksmethode moet een nauwkeuriger resultaat geven dan toepassing van de omzetmethode. De gebruikte methode hoeft echter niet de meest nauwkeurige te zijn.
- Het gaat erom het gebruik van de goederen en diensten of een deel daarvan voor een specifieke activiteit (c.q. handeling of situatie) te bepalen. Door rekening te houden met de specifieke kenmerken van de activiteiten kan tot nauwkeurige resultaten worden gekomen.

Bekijken wij deze uitgangspunten, dan volgt daaruit niet dat voor andere goederen dan goederen waarop gedurende langere periode wordt herzien en diensten (hierna: niet-herzieningsgoederen) alleen gezamenlijk genomen mag worden overgegaan naar toepassing van de werkelijkgebruiksmethode. Sterker nog, in de jurisprudentie wordt geen onderscheid gemaakt tussen niet-herzieningsgoederen en goederen waarop wel gedurende langere periode wordt herzien. Ook uit de tekst van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn volgt een dergelijke beperking niet. De woorden “als geheel genomen” ontbreken daar ook.

Naar onze mening oordeelde de Hoge Raad in 2014 naar de stand van zaken in de jurisprudentie destijds logischerwijs in het makelaarskantoorarrest dat het werkelijk gebruik niet voor een deel van een goed kan worden toegepast. Uit de tekst van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn volgt namelijk naar onze mening dat lidstaten de mogelijkheid hebben om belastingplichtigen toe te staan of te verplichten voor al zijn goederen en diensten de mate van aftrek te bepalen aan de hand van het werkelijk gebruik of voor een deel van die goederen en diensten, bijvoorbeeld de goederen en diensten die hij gebruikt voor een bepaalde activiteit of een bepaald goed of een bepaalde dienst. De bewoordingen “een deel daarvan” in art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn hebben naar onze mening geen betrekking op een gedeelte van een bepaald goed of bepaalde dienst. De tekst van de Nederlandse taalversie (de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen of diensten of een deel daarvan) is naar onze mening voor tweërlei uitleg vatbaar. “een deel daarvan” kan zowel geacht worden te zien op een deel van de totaliteit van goederen en diensten van de belastingplichtige als een deel van een bepaald individueel goed of individuele dienst. In andere taalversies is het

toepassingsbereik echter duidelijker omschreven. Zo wordt in de Engelse taalversie gesproken van “all or part of the goods and services” en in de Franse taalversie van “tout ou partie des biens et services”. In de Duitse en Italiaanse taalversie wordt zelfs het begrip totaliteit gebruikt: “Gesamtheit” respectievelijk “totalità”. In die zin lezen wij art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn anders dan advocaat-generaal Mengozzi<sup>[10]</sup> en Arzini<sup>[11]</sup> die menen dat het werkelijk gebruik ook voor een gedeelte van een bepaald goed kan worden vastgesteld.

Echter, door het latere arrest-Banco Mais is het makelaarskantoorarrest naar onze mening inmiddels achterhaald. Uit Banco Mais volgt namelijk dat een deel van de omzet gebruikt kan worden om het werkelijk gebruik vast te stellen. Daaruit volgt dat het makelaarskantoor het werkelijk gebruik van het kantoorpand eveneens mag vaststellen door gebruik te maken van haar omzet voor de delen die gemengd gebruikt worden. Er is dan geen sprake van het vaststellen van het werkelijk gebruik van een gedeelte van het kantoorpand, maar het vaststellen van het werkelijk gebruik van het gehele kantoorpand aan de hand van zowel de oppervlakten als de behaalde omzetten.

Eveneens brengt het oordeel in de zaak-Banco Mais naar onze mening met zich dat belastingplichtigen — anders dan de huidige praktijk is in Nederland — ook voor goederen en diensten die zij gebruiken voor een bepaalde activiteit van hun bedrijf aan de hand van omzetten behaald met die activiteit de mate van aftrek mogen bepalen op basis van de werkelijkgebruiksmethode.<sup>[12]</sup> Uit Banco Mais volgt immers dat omzet mag worden gebruikt om het werkelijk gebruik vast te stellen. Dit ziet op andere situaties dan de toepassing van een sector pro rata, die Nederland niet heeft geïmplementeerd en wat in Nederland dus niet mogelijk is. Een sector van de bedrijfsuitoefening ziet naar onze mening op een economische activiteit dat een apart bedrijf vormt naast één of meerdere andere sectoren die eveneens een apart bedrijf vormen. Met activiteit doelen wij dus op een activiteit binnen zo'n apart bedrijf. Voor deze visie vinden wij steun in rechtsoverweging 54 van het arrest-Le Credit Lyonnais, waarin het Hof van Justitie aangeeft dat onder sector dient te worden verstaan: verschillende soorten economische activiteiten, zoals de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.<sup>[13]</sup>

## 5 Richtlijnconforme interpretatie

Zoals besproken in onderdeel 4 volgt een veel ruimere toepassing van het werkelijk gebruik dan thans in Nederland het geval is uit art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De vraag is echter of belastingplichtigen met een beroep op de Btw-richtlijn van deze ruimere toepassing gebruik kunnen maken. Dit zullen wij bespreken in dit en het volgende onderdeel. In dit onderdeel zal daarbij de vraag centraal staan of richtlijnconforme interpretatie van art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 mogelijk is. In onderdeel 6 onderzoeken wij of een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn mogelijk is.

Art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is in 1968 ingevoerd en geldt sinds 1 januari 1969. Destijds moest de bepaling gebaseerd zijn op art. 11 lid 2 Tweede Richtlijn.<sup>[14]</sup> In art. 11 lid 2 Tweede Richtlijn was bepaald dat aftrek van BTW op gemengd gebruikte goederen en diensten slechts werd toegestaan voor dat gedeelte van de BTW, dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (pro rata-regel). In bijlage A van de Tweede Richtlijn werd de mogelijkheid tot een sector pro rata geopend. De werkelijkgebruikregeling komen wij hierbij niet tegen. Doordat deze werkelijkgebruikregeling niet wordt genoemd, hebben wij onze twijfels bij de geldigheid van art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 tot 1 januari 1979. Bij de inwerkingtreding van de Zesde Richtlijn per 1 januari 1979 is art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 onveranderd gebleven. Ook hebben wij geen toelichting kunnen vinden waaruit blijkt dat de wetgever destijds meende dat art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 een implementatie is van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn. Pas in 2007 geeft de staatssecretaris expliciet aan dat art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is gebaseerd op art. 173 lid 2 Btw-richtlijn.<sup>[15]</sup> Dit feit staat echter niet in de weg aan een richtlijnconforme interpretatie. Rechters moeten namelijk het nationale recht *zo veel mogelijk* uitleggen conform het EU-recht en daarbij een bepaling zoeken die zij conform dit Unierecht kunnen uitleggen, in dit geval art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Een expliciete melding van de wetgever dat hij beoogd heeft een bepaalde bepaling uit een richtlijn te implementeren is hiervoor niet noodzakelijk.

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad vloeit tot nu toe geen richtlijnconforme interpretatie van art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 voort. Dat was naar onze mening ook niet nodig. Zoals in onderdeel 4 reeds aangegeven, was het oordeel van de Hoge Raad in het makelaarskantoorarrest dat een onroerende zaak als geheel genomen moest worden naar de stand van zaken destijds niet onlogisch. De vraag of “als geheel genomen” ook voor alle niet-herzieningsgoederen tezamen moet worden toegepast was niet aan de orde. De eis uit het apothekersarrest dat het werkelijk gebruik nauwkeurig moet worden bepaald en niet bij benadering, is naar onze mening een interpretatie door de Hoge Raad van de eis die het Hof van Justitie stelt dat de bepaling van de aftrek volgens de werkelijkgebruiksmethode nauwkeuriger moet zijn. Immers, een bij benadering vastgestelde of geschatte mate van aftrek, kan minder nauwkeurig zijn dan de mate van aftrek bepaald aan de hand van omzetverhoudingen.

In dit kader merken wij daarnaast op dat het naar onze mening niet relevant is dat art. 173 lid 2 Btw-richtlijn een kan-

bepaling is. Ook bij het uitvoeren van een kan-bepaling geeft een nationale wetgever uitvoering aan een bepaling van Unierecht. Gewezen zij nog op de gevoegde zaken Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt<sup>[16]</sup> waar het Hof van Justitie oordeelde over een richtlijnconforme uitleg in relatie tot de kan-bepaling van art. 11 Btw-richtlijn en het arrest van de Hoge Raad over de Nijmeegse vierdaagse<sup>[17]</sup> waarin de Hoge Raad een richtlijnconforme uitleg toepast van bijlage H post 13 Zesde Richtlijn.

Voor richtlijnconforme interpretatie gelden een drietal beperkingen:

1. de bewoordingen van de betreffende bepalingen;
2. de expliciete bedoeling van de wetgever;
3. algemene rechtsbeginselen, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het verbod van terugwerkende kracht.<sup>[18]</sup>

In de bewoordingen van art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 zien wij geen beperkingen tot een richtlijnconforme uitleg. Ook niet in de gebruikte woorden “als geheel genomen”. Deze woorden kunnen zo gelezen worden dat bedoeld is te kijken naar het gebruik van het gehele goed of de gehele dienst en niet een deel daarvan, wat ook al het geval is bij herzieningsgoederen. Daarmee slaat “als geheel genomen” niet op het gebruik van alle niet-herzieningsgoederen tezamen. Dit is zoals wij hebben beschreven in onderdeel 4 de uitleg die voortvloeit uit art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Daarnaast wijzen wij er op dat de rechter de plicht heeft bepalingen zo veel mogelijk richtlijnconform uit te leggen. Van een tekstuele beperking is in de jurisprudentie van de Hoge Raad op BTW-gebied dan ook niet snel sprake. Wij wijzen bijvoorbeeld op het hiervoor genoemde Vierdaagse-arrest waarin de Hoge Raad de begrippen “gelegenheid geven tot sportbeoefening” en “het recht van een sportaccommodatie gebruik te maken” op één lijn brengt.

Anders dan de uitspraak van de staatssecretaris in het besluit over aftrek van voorbelasting, die hij in zijn hoedanigheid van uitvoerende macht heeft gedaan, hebben wij geen uitspraken kunnen vinden van de minister dat hij ten aanzien van art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 een andere toepassing voor ogen had dan is voorzien in art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn.<sup>[19]</sup> Wij hebben hierbij gekeken naar de ministeriële regeling waarmee art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is ingevoerd en de ministeriële regelingen waarbij art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is gewijzigd.<sup>[20]</sup> Wij hebben ook nog naar de wetsgeschiedenis van art. 15 Wet OB 1968 zelf gekeken. Ook hieruit volgt niet dat de wetgever een expliciete andere bedoeling had dan beoogd is met art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn. Wij zien derhalve geen belemmeringen tot een richtlijnconforme interpretatie in de bedoeling van de wetgever.

Ten derde kunnen algemene rechtsbeginselen, waaronder met name het rechtszekerheidsbeginsel en het verbod van terugwerkende kracht in de weg staan aan een richtlijnconforme interpretatie.<sup>[21]</sup> Het rechtszekerheidsbeginsel is met name aan de orde gekomen in strafrechtzaken en dan in relatie tot een richtlijnconforme interpretatie van een richtlijn ten nadele van de burger.<sup>[22]</sup> Wij gaan er dan ook van uit dat een richtlijnconforme uitleg van art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 ten voordele van de belastingplichtige niet wordt beperkt. Ten aanzien van een richtlijnconforme uitleg ten nadele van de belastingplichtige merken wij op dat dit naar onze mening onder voorwaarden mogelijk is. De Hoge Raad zou als hij opnieuw zou moeten oordelen over de situatie in het makelaarskantoorarrest, zijn arrest in de tijd kunnen beperken door te bepalen dat zijn nieuwe oordeel pas geldt voor de toekomst. Daarmee zou een richtlijnconforme uitleg ten nadele van belastingplichtigen alleen voor de toekomst werken, waardoor deze niet in strijd komt met het rechtszekerheidsbeginsel. Ten aanzien van de toepassing van een werkelijkgebruikberekening per soort activiteit kan het standpunt worden ingenomen dat belastingplichtigen daar sinds het Royal Bank of Scotland-arrest al rekening mee hadden kunnen houden en daarnaast sinds Banco Mais dat deze werkelijkgebruikberekening ook aan de hand van een deel van de omzet kan worden berekend.

Echter, zolang de Staatssecretaris van Financiën niet terugkomt op zijn uitspraak dat voor goederen en diensten waarop niet gedurende een langere periode dan het jaar van eerste ingebruikname wordt herzien, en alleen voor al die goederen en diensten gezamenlijk het werkelijk gebruik mag worden vastgesteld, is een richtlijnconforme uitleg ten nadele van de belastingplichtige op dit punt niet mogelijk. Deze stuit af op het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.

## 6 Rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn

Wanneer een richtlijnconforme interpretatie — anders dan wij menen — niet mogelijk is, blijft het middel van de directe of rechtstreekse werking van het Unierecht over. Belastingplichtigen kunnen een rechtstreeks beroep op de richtlijn doen wanneer een bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is. Een bepaling is onvoorwaardelijk wanneer de verplichting die zij oplegt van geen enkele voorwaarde en haar uitvoering of werking van generlei handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten afhankelijk is gesteld.<sup>[23]</sup> Een bepaling is voldoende nauwkeurig wanneer de verplichting die zij oplegt in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld.<sup>[24]</sup> Het enkele feit dat sprake is van een kan-bepaling die lidstaten niet hoeven te implementeren brengt als zodanig niet met zich dat geen rechtstreeks beroep kan worden gedaan op de richtlijn.<sup>[25]</sup>

Naar onze mening zijn de bewoordingen van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn duidelijk geformuleerd en daarmee voldoende nauwkeurig. Deze bepaling biedt lidstaten de gelegenheid om belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden of te verplichten om de mate van aftrek voor BTW op algemene kosten te bepalen aan de hand van het werkelijk gebruik van goederen en diensten of een deel daarvan. Wanneer een lidstaat kiest voor implementatie van deze bepaling, zal deze echter wel, zo volgt ook uit de in onderdeel 3 besproken jurisprudentie van het Hof van Justitie, voorschriften moeten vaststellen over hoe dat werkelijk gebruik dan moet worden bepaald en in welke gevallen het werkelijk gebruik als maatstaf mag worden gehanteerd. Wij menen dat om deze reden art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn niet onvoorwaardelijk is en derhalve een rechtstreeks beroep op deze bepaling niet mogelijk is.<sup>[26]</sup> Advocaat-generaal Mengozzi meent overigens wel dat art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn onvoorwaardelijk is.<sup>[27]</sup> De motivering van dit standpunt ontbreekt echter.

## 7 Conclusie

In dit artikel hebben wij de regeling voor het werkelijk gebruik uit de Wet OB 1968 (en Uitvoeringsbeschikking OB 1968) vergeleken met de regeling voor het werkelijk gebruik in de Btw-richtlijn. Wij zijn hierbij tot de conclusie gekomen dat de beperkingen zoals die in Nederland gelden voor toepassing van het werkelijk gebruik als methode om de mate van aftrek te berekenen niet volgen uit de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie over het werkelijk gebruik. Via richtlijnconforme interpretatie kunnen belastingplichtigen in meer gevallen dan thans het geval is de werkelijkgebruiksmethode toepassen. Een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn is niet mogelijk, omdat art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn niet onvoorwaardelijk is. Ook de Belastingdienst kan de belastingplichtige in meer gevallen dan thans het geval is, verplichten tot het toepassen van de werkelijkgebruiksmethode. De Belastingdienst is op grond van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel echter wel gebonden aan het beleid van de staatssecretaris op dit punt. Meer in het bijzonder spraken wij in dit artikel over de mogelijkheid om:

- de mate van aftrek te bepalen op basis van de werkelijkgebruiksmethode voor niet-investeringsgoederen afzonderlijk;
- de mate van aftrek toe te passen voor een goed of dienst op basis van een combinatie van oppervlakteverhoudingen en omzet pro rata;
- de mate van aftrek te bepalen voor een bepaalde activiteit van het bedrijf aan de hand van de omzet behaald met die activiteit.

### Voetnoten

[1]

Beide auteurs zijn directeur bij Deloitte Belastingadviseurs B.V. Madeleine Merckx is tevens als universitair hoofddocent verbonden aan de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.

[2]

Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, V-N 2012/6.16.

[3]

Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, paragraaf 3.4.2.

[4]

HR 3 februari 2006, nr. 41 751, *BNB* 2006/314. Zie ook HR 7 december 2007, nr. 42 450, *BNB* 2008/132. Meest recent heeft de Hoge Raad de criteria van objectief en nauwkeurig genoemd in zijn arrest van 23 februari 2018, nr. 16/04051, ECLI:NL:HR:2018:267.

[5]

HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, *BNB* 2014/67.

[6]

HvJ EG 18 december 2008, nr. C-488/07 (*Royal Bank of Scotland*), V-N 2008/62.26.

[7]

HvJ EU 8 november 2012, nr. C-511/10 (*BLC Baumarkt*), V-N 2012/60.20.

[8]

HvJ EU 10 juli 2014, nr. C-183/13 (*Banco MaisMais*), V-N 2014/36.24.14.

[9]

HvJ EU 9 juni 2016, nr. C-332/14 (*Wolfgang und Wilfried Rey*), V-N 2016/32.16.

[10]

Concl. A-G Mengozzi van 25 november 2015, nr. C-332/14, V-N 2016/3.23.

[11]

N.P. Arzini, 'Pro-rata perikelen en herzieningsheisa: vragen beantwoord of nieuwe vragen opgeworpen?', *BtwBrief* 2016/27.

[12]

Anders: H.W.M. van Kesteren en S. Cornielje, 'Evenredige aftrek in de BTW: een voorstel tot uitbreiding van de Nederlandse regelgeving', *WFR* 2015/1077.

[13]

HvJ EU 12 september 2013, nr. C-388/11, *V-N* 2013/48.15.

[14]

Tweede Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, 67/228/EEG, *PbEG* 14 april 1967, nr. 71.

[15]

Ministeriële regeling van 21 augustus 2007, nr. DV2007/51M, *Stcrt.* 2007, 166, *V-N* 2007/44.22.

[16]

HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, *ECLI:EU:C:2015:496*, *BNB* 2016/25.

[17]

HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, *BNB* 2007/277.

[18]

J.M. Prinsen, *Doorwerking van Europees recht. De verhouding tussen directe werking, conforme interpretatie en overheidsaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2004, hoofdstuk 3.

[19]

Zie voor een voorbeeld van een situatie waarin de Hoge Raad oordeelde dat een richtlijnconforme uitleg niet mogelijk was vanwege een afwijkende bedoeling van de wetgever, HR 7 december 1994, nr. 29 153, *BNB* 1995/87.

[20]

De oorspronkelijke Uitvoeringsbeschikking OB 1968 betreft een besluit van 30 augustus 1968, *Stcrt.* 1968, 169. Daarna is art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 gewijzigd bij besluit van 25 juni 1991, *Stcrt.* 1991, 123, het besluit van 20 december 2006, *Stcrt.* 2006, 230 en het besluit van 21 augustus 2007, *Stcrt.* 2007.

[21]

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

[22]

Naast HvJ *Kolpinghuis* bijvoorbeeld in HvJ EG 26 september 1996, nr. C-168/95 (*Arcaro*), *ECLI:EU:C:1996:363*.

[23]

HvJ EG 23 februari 1994, nr. C-236/92 (*Regione Lombardia*), *ECLI:EU:C:1994:60*, r.o. 9.

[24]

HvJ *Regione Lombardia*, reeds aangehaald, r.o. 10.

[25]

Zie bijvoorbeeld HvJ EG 1 februari 1977, nr. 51/76 (*VNO*), *ECLI:EU:C:1977:12* en HvJ *Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt*, reeds aangehaald.

[26]

Overigens staat het feit dat een bepaling niet onvoorwaardelijk is, niet in de weg aan een richtlijnconforme interpretatie. Wij verwijzen in dit kader naar het oordeel van het Hof van Justitie in het arrest *Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt*, reeds aangehaald, waarin het Hof van Justitie oordeelt dat art. 11 Btw-richtlijn niet onvoorwaardelijk is, maar wel de mogelijkheid bestaat om deze bepaling richtlijnconform uit te leggen (zie r.o. 52). Overigens achtte de Hoge Raad een richtlijnconforme uitleg van art. 11 Btw-richtlijn in Nederland niet mogelijk, HR 11 september 2015, nr. 14/01003, *BNB* 2015/215.

[27]

Concl. A-G Mengozzi, reeds aangehaald in noot 10, punt 72.