

NOOT:BEËINDIGING VAN EEN RECHT VAN OPSTAL– VERLEENEN VAN EEN RECHT VAN ERFPACHT -
HERZIENING VAN DE AFTREK VAN BTW OF NIET ?

WANNEER HOUDT EEN BEDRIJFSMIDDEL OP IN DE ONDERNEMING TE BESTAAN ?

We willen hierna twee beslissingen bespreken, die elk vanuit een andere invalshoek eenzelfde probleem behandelen, nl. wanneer houdt een bedrijfsmiddel op in een onderneming te bestaan en moet er om die reden overgegaan worden tot een herziening van de aftrek van btw ?

De eerste beslissing is een vonnis van de rechtbank te Antwerpen. De tweede beslissing is een recent arrest van het Europees Hof van Justitie.

I. RECHTBANK ANTWERPEN 04/05/2018

1.

De betwisting in casu ging over de beëindiging van een recht van opstal m.b.t. een werkplaats. Deze werd gebruikt in het kader van een btw activiteit.

Door het beëindigen van het opstalrecht ging de eigendom van de werkplaats over op de opstalgever. Het bedrijfsmiddel (de werkplaats) hield daardoor volgens de administratie op in de onderneming te bestaan. Dit zou dan aanleiding geven tot een herziening van de aftrek van btw m.b.t. de werkplaats.

Art. 10 § 1, 4° KB nr. 3 i.v.m. de aftrek van btw bepaalt dat de in het verleden gedane aftrek van btw moet worden herzien zodra het bedrijfsmiddel ophoudt in de onderneming te bestaan.

De vraag is nu : hoe moet dit begrepen worden ? Houdt een bedrijfsmiddel op in de onderneming te bestaan wanneer men de eigendom ervan verliest, of houdt het slechts op in de onderneming te bestaan wanneer het dit bedrijf effectief verlaten heeft ?

In casu gingen beide partijen ervan uit dat het goed in principe de onderneming zou verlaten hebben op het moment van het einde van het opstalrecht.

Men twistte er echter over dat het opstalrecht verlengd was en niet ten einde was gekomen en het bedrijfsmiddel de onderneming dus niet had verlaten. De rechter heeft dit standpunt niet bijgetreden. Hij kwam tot het besluit dat de opstalovereenkomst niet verlengd was, de opstalgever dus de eigendom van het bedrijfsmiddel had verworven, en dit aldus opgehouden had te bestaan in de onderneming. En dus vorderde de administratie volgens hem terecht de herziening van de aftrek van btw m.b.t. het bedrijfsmiddel (de werkplaats).

2.

Evenwel : het goed bleef na het zogenaamde einde van het opstalrecht verder gebruikt door de voormalige opstalhouder alsof er geen einde aan het opstalrecht was gekomen.

Dus is de vraag terecht : heeft het bedrijfsmiddel wel opgehouden te bestaan in de onderneming ?

Men is er wellicht geen eigenaar meer van, maar het goed blijft gebruikt in de onderneming.

Art. 6 van KB nr. 3 bepaalt dat als bedrijfsmiddelen moeten worden beschouwd “de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, tweede lid, 2° van het Wetboek en de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrument of exploitatiemiddelen”. Bedrijfsmiddelen zijn aldus de goederen en diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrument of exploitatiemiddel. Zolang aan dit criterium is voldaan, blijven de goederen een bedrijfsmiddel. Zij moeten geen eigendom zijn van de gebruiker ervan ¹.

Inzake btw gaat men aldus uit van een economisch gebruik van een goed en niet van het juridisch eigendomsrecht. Dit kan wat eigenaardig aanvoelen, maar btw is nu ook een wel wat eigenaardige belasting.

3.

In een vorige noot ² hebben wij betoogd dat indien een onderneming wordt overgedragen bij toepassing van art. 11 WBTW doch het gebouw niet mee wordt overgedragen, maar aan de overdrager wordt verhuurd, er toch geen herziening van de aftrek van btw m.b.t. dat gebouw moet gebeuren.

We verwezen in onze vorige bijdrage (cfr. Voetnoot 2) naar het arrest SCHRIEVER van het Europees Hof van Justitie ³ :

“Het onroerend goed waarin de overgedragen activiteit wordt geëxploiteerd, moet niet mee worden overgedragen wanneer het niet noodzakelijk is voor de voortzetting van de overgedragen activiteit door de overnemer. Wanneer blijkt dat het onroerend goed wél noodzakelijk is voor de voortzetting van de activiteit door de overnemer, moet het onroerend goed volgens het Hof geen deel uitmaken van de overdracht, maar is het voldoende dat het onroerend goed door de overdrager aan de overnemer wordt verhuurd zodat deze de overgedragen activiteit op een duurzame wijze kan voortzetten ⁴.

Uit de bewoordingen van het Hof van Justitie zou evenwel afgeleid kunnen worden dat het bezit van het verhuurde onroerend goed wel deel uitmaakt van de overdracht in de zin van art. 11 WBTW, omdat er volgens het Hof geen onderscheid mag gemaakt worden tussen de situatie waarin de eigendom van het gebouw wordt overgedragen en de situatie waarin het ‘bezit’ van het onroerend goed wordt overgedragen middels een huurovereenkomst ⁵.

¹ .I. Massin, “Algemeenheid : ‘verhuur’ gebouw is deel van de overdracht”, Fiscooloog 2011, afl. 1275, 8 en I. Massin : “Verhuur gebouw bij overdracht van algemeenheid : btw aftrek herzien ?”, Fiscooloog 2018, nr. 15554, blz. 6.

² “Overdracht van een onderneming bij toepassing van art. 11 WBTW : wat als de onroerende goederen niet mee worden overgedragen ?” H. Vandebergh en M. Hendrickx, TFR 2018, nr. 549-550, blz. 945.

³ SCHRIEVER, EHJ 10 november 2010, C-444/10.

⁴ I. Massin, “Algemeenheid : ‘verhuur’ gebouw is deel van de overdracht”, Fiscooloog 2011, afl. 1275, 8.

⁵ I. Massin, “Algemeenheid : ‘verhuur’ gebouw is deel van de overdracht”, Fiscooloog 2011, afl. 1275, 8.

Volgens I. Massin is dit standpunt in lijn met de tekst van art. 18, §3 WBTW, hetgeen bepaalt dat “als diensten niet worden beschouwd, de (...) handelingen die, bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling (...) onder de voorwaarden van artikel 11 worden verricht”. Hieruit zou volgens hem kunnen worden afgeleid dat men door het principe van de ‘niet-nalevering’, wat de verhuur betreft, niet kan toekomen aan de toepassing van de btw-vrijstelling van art. 44, §3, 2° WBTW, hetgeen zou betekenen dat er bij een verhuur van het gebouw dan ook geen reden is om de afgetrokken btw te herzien⁶.”

4.

Natuurlijk gaat het in casu niet om de toepassing van art. 11 WBTW waar er sprake is van algemene rechtsopvolging. In casu is dit niet het geval.

Toch blijft ook in casu gelden dat het gebruik van het goed niet gewijzigd is. Het blijft ook deel uitmaken van de kosten van het bedrijf.

5.

Het neutraliteitsbeginsel vereist dat alle kosten van een onderneming vrij zijn van btw tot in de eindfase van consumptie (art. 1 Rl. 2006/112).

Het beginsel is een houvast voor het Europees Hof om de toepassing van het btw-stelsel zo goed mogelijk te laten overeenstemmen met zijn doelstelling en opzet en strikt binnen het toepassingsgebied te houden.

Een essentieel element om de aldus beschreven neutraliteit te bereiken is het recht op aftrek. Dit benadrukte het Hof van Justitie door in het arrest Rompelman uit 1985 te overwegen dat:

“de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.”⁷

⁶ I. Massin, “Algemeenheid : ‘verhuur’ gebouw is deel van de overdracht”, Fiscooloog 2011, afl. 1275, 8 en I.? Massin : “Verhuur gebouw bij overdracht van algemeenheid : btw aftrek herzien ?”, Fiscooloog 2018, nr. 1554, blz. 6.

⁷ H.v.J. nr. 268/83, 14 februari 1985 (Rompelman / Minister van Financiën), B.T.W.-Revue 1994, 735; Jur. H.v.J. 1985, 655, concl. SLYNN, G. ; H.v.J. nr. C-37/95, 15 januari 1998 (Ghent Coal Terminal N.V. / Belgische Staat) <http://curia.europa.eu> (25 juni 1999); Act. fisc. 1998 (weergave AMAND, C.), afl. 4, 4; B.T.W.-Revue 1999, 78, concl. RUIZ-JARABO COLOMER, D.; F.J.F. 1998, 97; Fisc. Act. 1998 (weergave REYNDERS, S.), afl. 6, 1; Fisc. Koer. 1998, 187, noot; Fiskoloog 1997 (weergave MASSIN, I.), afl. 645, 7; Jur. H.v.J. 1998, I, 1, concl. RUIZ-JARABO COLOMER, D.; PB C 20 februari 1998 (dispositief), afl. 55, 12 en <http://eur-lex.europa.eu> (5 maart 2003); R.A.E. 1999 (weergave), 114.. H.v.J. nr. C-408/98, 22 februari 2001 (Abbey NationaDhttp://curia.europa.eu (12 maart 2001), concl. JACOBS, F.; A.F.T. 2001 (weergave STAS, D.), 248; Act. fisc. 2001 (weergave AMAND, C.), afl. 9, 4; F.J.F. 2001, 190; Fiscooloog 2001 (weergave MASSIN, I.), afl. 791, 4; Intern. Fisc. Act. 2001 (weergave), aft. 3, 2; Intern. Fisc. Act. 2001 (weergave DE PELSMAEKER, W.), afl. 4, 4; Jur. H.v.J. 2001, afl. 2, I, 1361, concl. JACOBS, F.; PB C 16 juni 2001 (dispositief), afl. 173, 10 en <http://eur-lex.europa.eu> (8 augustus 2001); R.G.F. 2001 (weergave RIVERA, E.), 282; Ree. C.J.C.E. 2001, afl. 2, I, 1361, concl. JACOBS, F. en H.v.J. (3e k.) nr. C-63/04, 15

Volgens vaste rechtspraak dient er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald. Het recht op aftrek van de BTW die op het betrekken van goederen of diensten drukt, veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat⁸.

De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Er is immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige⁹. De kosten maken dan deel uit van de algemene kosten van de onderneming en zijn aldus bestanddelen van de prijs van de producten van deze onderneming.

december 2005 (Centralan Property), ET (Katern) 2006 (dispositief), afl. 2, 7; <http://curia.europa.eu> (16 december 2005), concl. KOKOTT, J.; PB C 11 februari 2006 (dispositief), afl. 36, 9 en <http://www.europa.eu.int/eur-lex> (29 juni 2006); Ree. C.J.C.E. 2005, afl.12(B), I, 11087, concl.KOKOTT,J.

⁸ A.F.T. 2000 (weergave HENRION, S.), 475; Act. fisc. 2000 (weergave AMAND, C.), afl. 29, 4; F.J.F. 2000, 530; Jur. H.v.J. 2000, afl. 6, I, 4177, concl. SAGGIO, A.; PB C 12 augustus 2000 (dispositief), afl. 233, 10 en <http://eur-lex.europa.eu> (12 september 2000); R.G.F. 2000 (weergave HENRION, S.), 351; Ree. C.J.C.E. 2000, afl. 6, I, 4177, concl. SAGGIO, A.; H.v.J. nr. C-408/98, 22 februari 2001 (Abbey National) <http://curia.europa.eu> (12 maart 2001), concl. JACOBS, F.; A.F.T. 2001 (weergave STAS, D.), 248; Act. fisc. 2001 (weergave AMAND, C.), afl. 9, 4; F.J.F. 2001, 190; Fiscooloog 2001 (weergave MASSIN, I.), afl. 791, 4; Intern. Fisc. Act. 2001 (weergave), afl. 3, 2; Intern. Fisc. Act. 2001 (weergave DE PELSMAEKER, W.), afl. 4, 4; Jur. H.v.J. 2001, afl. 2, I, 1361, concl. JACOBS, F.; PB C 16 Juni2001 (dispositief), afl. 173, 10 en <http://eur-lex.europa.eu> (8 augustus 2001); R.G.F. 2001 (weergave RIVERA, E.), 282; Ree. C.J.C.E. 2001, afl. 2, I, 1361, concl. JACOBS, F. en H.v.J. (1e k.) nr. C-16/00, 27 september 2001 (Cibo Participations) <http://curia.europa.eu> (18 oktober 2001), concl. STIX-HACKL, C.; Act. fisc. 2001 (weergave AMAND, C.), afl. 34, 3; F.J.F. 2001, 735; Fisc. Act. 2001 (weergave VERSCHAFFEL, J.), afl. 37, 7; Fiscooloog 2001 (weergave MASSIN, I.), afl. 816, 5; Intern. Fisc. Act. 2001 (weergave VERSCHAFFEL, J.), afl. 8, 4; Jur. H.v.J. 2001, afl. 8/9, I, 6663, concl. STIX-HACKL, C.; PB C 10 november 2001 (dispositief), afl. 317, 5 en <http://eur-lex.europa.eu> (14 november 2001); R.W. 2001-02 (weergave WUSTENBERGHS, T.), afl. 41, 1553 en <http://www.rwe.be> (11 juli 2002); Ree. C.J.C.E. 2001, aft. 8/9, I, 6663, concl. STIX-HACKL, C.; T.F.R. 2001, 1148 en <http://TFRnet.larcier.be> (30 januari 2002), noot STAS, D.

⁹ H.v.J. (2e k.) nr. C-98/98,8juni 2000 (Midland Bank) <http://curia.europa.eu> (10 juli 2000), concl. SAGGIO, A.; A.F.T. 2000 (weergave HENRION, S.), 475; Act. fisc. 2000 (weergave AMAND, C.), afl. 29, 4; F.J.F. 2000, 530; Jur. H.v.J. 2000, afl. 6,1, 4177, concl. SAGGIO, A.; PB C 12 augustus 2000 (dispositief), afl. 233, 10 en <http://eur-lex.europa.eu> (12 september 2000); R.G.F. 2000 (weergave HENRION, S.), 351; Rec. C.J.C.E. 2000, afl. 6, I, 4177, concl. SAGGIO, A. en H.v.J. (1e k.) nr. C-465/03, 26 mei 2005 (Kretztechnik), Bank Fin. R. 2006, afl.2, 104 en <http://ff.lrcier.be> (17 mei 2006), noot STAS, D., HELLEPUTTE, C; F.J.F. 2006, afl. 1, 26; <http://curia.europa.eu> (6 juni 2005), concl. JACOBS, F.; NJB (Ned.) 2005 (weergave), afl. 42, 2219 en <http://www.njb.nl> (2 december 2005); PB C 3 september 2005 (dispositief), afl. 217, 4 en <http://eur-lex.europa.eu> (13 oktober 2005); Rec. C.J.C.E. 2005, afl. 5 (B), I, 4537, concl. JACOBS, F.; T.F.R. 2006, afl. 293, 27 en <http://tfrnet.larcier.be> (23 januari 2006), noot AMAND, C., DE KEULENAER, R.

Het neutraliteitsbeginsel wordt in casu geweld aangedaan doordat kosten niet vrij zijn van btw tot in de eindfase van consumptie.

In die context speelt het geen rol wie eigenaar is van dat bedrijfsmiddel.

De "mate" van juridische eigendom speelt geen rol. Dat men (een deel van) zijn juridische rechten afstaat, verandert niets aan het gebruik van het gebouw.

Het gebruik van het gebouw, na verloop van de eigendom, is identiek aan het gebruik vóór deze verkoop. Het betreffende gebouw wordt immers nog steeds volledig aangewend in de uitoefening van een belaste activiteit.

6.

Noch in de Belgische btw-wetgeving, noch in de Europese wetgeving ter zake is bepaald dat het eigendomsrecht volledig dient te zijn om een recht op aftrek te mogen hebben of behouden.

Aldus kan gesteld worden dat de overdracht van de eigendom in wezen niets wijzigt aan de concrete situatie.

Het onroerend goed is het bedrijfsmiddel en niet de rechten erop. Dus wanneer de rechten erop worden overgedragen, wordt in casu het goed zelf NIET overgedragen en dus moet er geen herziening gebeuren. Het goed blijft volledig tot de economische activiteit van de belastingplichtige behoren. Dat de rechten van dit goed wordt overgedragen, verandert niets aan het economische gebruik van het goed. Alleen dit is in het kader van artikel 45 WBTW m.b.t. het recht op aftrek relevant, nl. het materieel gebruik. Artikel 45 vereist niet dat men volledig eigenaar is van het goed.

7.

De BTW is verschuldigd over de verhandeling van goederen in het economisch verkeer, niet over de overdracht van rechten erop. De BTW is een belasting op het verbruik, op de consumptie van goederen. Aanleiding tot het heffen van BTW is dus het verbruik. In die context is het voor de hand liggend dat men in de eerste plaats oog heeft voor dit verbruik.

Oorzaak voor het verschuldigd worden van de BTW is echter niet het kader waarbinnen dit verbruik plaats heeft; niet de juridische aard van de handelingen geeft aanleiding tot belasting¹⁰. De elementen van de definitie van de levering en diensten zijn slechts voorwaarden opdat de handeling belastbaar zou zijn, doch zijn niet de oorzaken waardoor BTW verschuldigd wordt.

Hierin verschilt de BTW bijvoorbeeld van de registratierechten, waar de belasting geheven wordt op bepaalde akten die de veruitwendiging van een bepaalde handeling zijn; niet de handeling zelf wordt aldaar belast.

Dit onderscheid heeft zijn belang. De BTW wordt niet verschuldigd op het moment dat een contract gesloten wordt (een verkoop of aannemingscontract of dienstverleningscontract, enz.), doch op het moment van uitvoering van het contract, namelijk op het moment dat de handelingen waartoe men

¹⁰ Zie: Scholsem, J.C., "L'application de la TVA aux transactions et travaux en matière immobilière", JPDF, 1970, blz. 161, spec. biz. 136)

zich verplicht heeft, uitgevoerd worden. Dat er een contract onder bezwarende titel moet zijn, is slechts de voorwaarde opdat de uitvoering ervan, de handeling, belastbaar zou zijn.

De BTW is een omzetbelasting of een algemene verbruiksbelasting.

Het is een belasting op de "omzet" die verwezenlijkt werd door ondernemingen of met andere woorden op het verbruik van goederen. Het verbruik wordt belast als zijnde het eindpunt van het economisch verkeer der goederen; als eindpunt van het juridisch productie- en distributieproces.

8.

Het Europees Hof van Justitie heeft beslist dat het neutraliteitsbeginsel dermate absoluut is dat een onvoorwaardelijke toepassing ervan zich opdringt en afwijkingen ervan moeten beperkt worden en dan nog slechts aanvaard kunnen worden in zoverre de wet ze uitdrukkelijk voorziet ¹¹.

9.

In casu een herziening doen doorvoeren zou in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel en de aard van de btw. De betreffende goederen zijn immers nog niet in de fase van het verbruik gekomen. Zij worden door concludante nog steeds als bedrijfsmiddelen gebezigd.

Het goed blijft deel uitmaken van de kosten van de onderneming en blijft aldus opgenomen in de prijs van de goederen en diensten.

Zou de stelling van de fiscus moeten gevolgd worden, dan wordt btw geheven over een goed dat nog niet in de eindfase van consumptie is geraakt en waarop dus geen btw mag rusten. Dit is niet aanvaardbaar. Er is geen wet die voorziet dat in een situatie als de voorliggende, het neutraliteitsbeginsel niet van toepassing zou zijn. Er is alleen herziening in functie van het "gebruik" van het goed, niet in functie van de levering of afstand van de rechten op het goed. Een herziening van de aftrek zal alleen moeten gebeuren op het moment dat het daadwerkelijk gebruik ophoudt. De overdracht van de eigendom is o.i. geen overdracht van een bedrijfsmiddel. Het onroerend goed is het bedrijfsmiddel en niet de rechten erop.

Ten onrechte werd o.i. in casu dus een herziening van de aftrek van btw gevorderd.

II. EUROPEES HOF VAN JUSTITIE 27/03/2019 ¹².

¹¹ hl.v.J., 24 oktober 1996, inzake Elida Gibbs, Jur., 1996, I, 5339 ; A.F.T., 1997, 398 ; B.T.W.-Revue, 1997, nr. 128, 449; H.v.J., 5 mei 1982, inzake Gaston Schul, A.F.T., 1982, 253; Jur., 1982, 1409; H.v.J., 21 mei 1985, inzake Gaston Schul, Jur., 1985, 1491; hl.v.J., 29 februari 1996, inzake Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) / Belgische Staat), PB. C. 4 mei 1996, afl. 133, 7; EC Tax 1996, 139; Jur. H.v.J. 1996, I, 857, concl. LENZ, C.; H.v.J., 15 januari 1998, inzake Ghent Coal Terminal N.V. / Belgische Staat, Fiskoloog 1997, afl. 645, 7; PB. C., 20 februari 1998, aft. 55, 12; Fisc. Act., 1998, afl. 6, 1; Act fisc., 1998, afl. 4, 4; Fisc. Koer., 1998, 187, noot; F.J.F., 1998, 97; Jur., 1998, I, 1, concl. RUIZ-JARABO COLOMER, D.

¹² C-201/18 inzake MYDIBEL / B.S.

10.

Wij vinden o.i. steun voor onze hiervoor uiteengezette stelling in het recente arrest d.d. 28/03/2019 van het EHR.

Dit arrest betrof een Belgische casus. Het ging over een vennootschap die liquiditeiten nodig had en daarom gebouwen in erfpacht gaf tegen een riante vergoeding aan een bank en van deze terug leasde. Het ging dus om een zogenaamde "sale-and-lease back".

Het ging om een loutere financiële transactie. Deze was niet aan btw onderworpen. Het goed was een bedrijfsmiddel. Het heeft nooit de onderneming verlaten. Het bleef gebruikt in het kader van een btw-activiteit. Alleen bepaalde zakelijke rechten werden vervreemd.

De vraag was of men in deze situatie verplicht was de aftrek van btw m.bt. de gebouwen te herzien en zo ja, of dit niet in strijd zou zijn met het neutraliteitsbeginsel inzake btw.

11.

Het Hof ging ervan uit dat het in casu ging om investeringsgoederen (bedrijfsmiddelen). Het Hof overwoog dan :

"Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt dat de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek moet worden herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Volgens artikel 185 van deze richtlijn moet met name een herziening plaatsvinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen om het bedrag van de aftrek te bepalen.

Met betrekking tot de gevolgen die voor de door een belastingplichtige afgetrokken btw eventueel voortvloeien uit na deze aftrek plaatshebbende gebeurtenissen, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden.

Het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn voorzien, maakt namelijk integrerend deel uit van de bij deze richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling.

Het heeft tot doel de precisie van de aftrek te vergroten en zo de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Dit mechanisme beoogt dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium.

(...)

Het blijkt dat deze vennootschap de met het oog op de bouw, de verbouwing of de renovatie van de betrokken gebouwen verrichte transacties is blijven gebruiken ten behoeve van haar in een later stadium belaste handelingen. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie wijst deze constatering erop dat zich na de btw-aangifte geen wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen om het bedrag van de aftrek te bepalen.

(...)

Het enkele feit dat een niet aan btw onderworpen recht van erfpacht is gevestigd, kan niet worden aangemerkt als een na de btw-aangifte geschiede wijziging van de ter bepaling van het bedrag van de aftrek in aanmerking genomen elementen. Een dergelijke vestiging heeft immers op zich niet tot gevolg dat de nauwe en rechtstreekse band wordt verbroken tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor in een later stadium belaste handelingen.

Hieruit volgt dat de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie, er in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding niet toe verplichten de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien.

(...)

In de tweede plaats moet worden onderzocht of de feiten van het hoofdgeding onder de specifieke regels voor de herziening van btw-aftrek met betrekking tot investeringsgoederen en in het bijzonder onder de artikelen 187 en 188 van de btw-richtlijn vallen.

(...)

Artikel 188, lid 1, van deze richtlijn bepaalt dat het investeringsgoed in geval van levering gedurende de herzieningsperiode wordt geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen.

Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie volgt hieruit dat elke in het hoofdgeding aan de orde zijnde "sale-and-leaseback"-transactie één enkele transactie betreft. In deze omstandigheden kunnen deze transacties niet als "leveringen van goederen" worden aangemerkt aangezien rechten die als gevolg van deze transacties aan de financiële instellingen in het hoofdgeding zijn overgedragen – namelijk de privaatrechtelijke rechten van erfpacht belast met Mydibels rechten uit de onroerende leasing – deze instellingen niet machtigen om als eigenaren over het in het hoofdgeding aan de orde gestelde vastgoed te beschikken.

Gelet op een en ander en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie, verplichten de artikelen 187 en 188 van de btw-richtlijn er in omstandigheden zoals in het hoofdgeding niet toe de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien.

In die omstandigheden moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 184, 185, 187 en 188 van de btw-richtlijn onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie aldus moeten worden uitgelegd dat deze artikelen er niet toe verplichten de voor een gebouw verschuldigde btw die oorspronkelijk correct was afgetrokken, te herzien, wanneer dit gebouw in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding het voorwerp is geweest van een niet aan btw onderworpen „sale-and-leaseback"-transactie

12.

Opvallend is dat het Hof in de vestiging van de erfpacht en terug leasen van het gebouw geen wijziging ziet in het gebruik van het gebouw.

Het Hof heeft aandacht voor het werkelijk gebruik.

Er hebben zich geen wijzigingen voorgedaan in de factoren die in aanmerking moeten genomen worden om het recht op aftrek te bepalen. Het vestigen van een erfpacht verbreekt de band niet tussen het recht op aftrek en het gebruik van het goed.

Het is misschien een beetje verwarrend dat het Hof het heeft over “wijzigingen in de factoren ...”. We denken hieraan indien bijv. de mate van beroepsgebruik zou gewijzigd zijn, of een goed deels gaat gebruikt worden voor een vrijgestelde activiteit. Van dergelijke wijzigingen is natuurlijk geen sprake.

Het is evenwel opvallend dat het Hof refereert naar het gebruik van het goed. Dat verandert niet.

Dit kan natuurlijk ermee samenvallen dat geen “wijzigingen in de factoren” zich hebben voorgedaan.

Toch blijft het opvallend dat het Hof verwijst naar het daadwerkelijk gebruik van het gebouw. Het vestigen van het recht van erfpacht wijzigt niet daaraan. Dit lijkt voor het Hof belangrijk te zijn.

13.

Het goed heeft eveneens het bedrijf niet verlaten middels een levering. Het gebouw is niet het voorwerp van een levering geweest. De gecombineerde sale-and-leaseback wordt door het Hof niet gekwalificeerd als een levering.

Door de sale-and-leaseback constructie hebben de financiële instellingen namelijk niet de macht verworven om als eigenaar over het goed te beschikken. De regels i.v.m. herziening van de aftrek zijn dus niet van toepassing.

Wat ons vooral aanbelangt, is dat het Hof in het vestigen van het recht van erfpacht geen reden ziet om de aftrek te herzien omdat het gebruik van het goed niet verandert.

III. TERUG NAAR HET VONNIS VAN DE RECHTBANK VAN ANTWERPEN.

14.

De situatie waar het EHJ over moest oordelen, is natuurlijk niet dezelfde als de casus dit aan de Rechtbank te Antwerpen voorlag. Maar uit het arrest van het EHJ menen we enkele principes te mogen destilleren die op de casus voor de Rechtbank te Antwerpen kunnen toegepast worden.

1. Door het einde van het recht van opstal wordt de band tussen het recht op aftrek en het gebruik van het goed niet doorbroken. Het effectief gebruik van het goed verandert niet.

2. Het goed heeft niet het voorwerp uitgemaakt van een levering. Het goed is niet geleverd. Op het einde van het recht van opstal gaat de eigendom van het goed over krachtens de wet, niet ingevolge een contract. Dus is er geen sprake van een levering. En dus is overeenkomstig art. 188 van de Richtlijn geen herziening van de aftrek van toepassing.

15.

In dat verband merken we op dat art. 10 §1, 4° KB nr. 3 i.v.m. de aftrek van btw verschilt van art. 188 RI. 2006/112 inzake btw.

In art. 10, § 1, 4° KB nr. 3 wordt ervan gewag gemaakt dat het bedrijfsmiddel “ophoudt in de onderneming te bestaan”.

In art. 188 van de Richtlijn wordt gewag gemaakt van “investeringsgoederen die worden geleverd gedurende het herzieningstijdvak”.

Dat is niet hetzelfde.

De term “ophouden in de onderneming te bestaan” is breder dan “goederen die worden geleverd”.

“Leveren” is slechts één van de wijzen waarop een goed ophoudt in de onderneming te bestaan. De situatie in casu is een voorbeeld hiervan (eigendomsovergang bij einde van het recht van opstal).

We kunnen ons dus de vraag stellen of onze nationale wetgeving wel in overeenstemming is met de Richtlijn.

16.

Het probleem stelt zich natuurlijk niet indien we er van uitgaan dat in casu geen herziening van de aftrek moet gebeuren (zie supra). Het neutraliteitsbeginsel blijft dan gerespecteerd.

“Ophouden te bestaan” moet dan geïnterpreteerd worden als letterlijk “de onderneming verlaten te hebben”. En dat heeft zich niet voorgedaan.

Henri Vandebergh,

Advocatenkantoor Vandebergh – Lewandowski

Vrijwillig wetenschappelijk medewerker U-Hasselt, Tax, Law & Business Unit.

9 april 2019.