

Pactor Vastgoed, dat pakt vast niet goed uit!

BtwBrief 2014/3

Het HvJ heeft op 10 oktober 2013 (zaak C-622/11, Pactor Vastgoed) bepaald dat het op basis van de Zesde richtlijn niet is toegestaan herzienings-btw van een ander te heffen dan van de belastingplichtige die de btw oorspronkelijk in aftrek heeft gebracht. De regeling van art. 12a Wet OB 1968 is daardoor niet richtlijnconform. Deze bepaling wordt met terugwerkende kracht tot 10 oktober 2013 ingetrokken.

Art. 12a Wet OB 1968 bepaalt dat als ten onrechte is geopteerd voor een belaste levering van een onroerende zaak de btw die door de verkoper in verband met die levering in aftrek is gebracht, wordt nageheven van de koper. Dit artikel is ingevoerd met de 'Wet bestrijding constructies onroerende zaken' van 18 december 1995. In deze wet werd – met terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur – onder meer de mogelijkheid tot het opteren voor een belaste levering van een onroerende zaak beperkt. Opteren is sindsdien alleen mogelijk als de koper de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat (art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel a onder 2^e Wet OB 1968). Voldoet de koper gedurende de referentieperiode (art. 6 lid 4 Uitv.besch. OB 1968) niet aan deze voorwaarde dan vervalt de optie met terugwerkende kracht en is de levering alsnog vrijgesteld van btw.

Herziening

Het belang van de optie voor belaste levering houdt vooral verband met de herzieningsregeling. Bij een onroerende zaak in de herzieningsperiode leidt de optie ertoe dat de verkoper de destijds door hem afgetrokken btw bij de aanschaf niet (deels) aan de fiscus hoeft terug te betalen, of dat hij – als hij deze btw destijds niet kon aftrekken – alsnog een deel van deze btw van de fiscus terugkrijgt. Dit belang wordt kleiner naarmate de herzieningsperiode verstrijkt. Bij een onroerende zaak in het begin van de herzieningstermijn kan dit voor de verkoper van grote invloed zijn op zijn uiteindelijke verkoopopbrengst. Bij een vrijgestelde levering zal de verkoper deze kosten veelal niet volledig kunnen doorberekenen in de verkoopprijs. Dit geldt ook, zij het vaak in mindere mate, voor btw op kosten die toerekenbaar zijn aan de levering, zoals notariskosten, taxatiekosten etc. Ook deze btw kan de verkoper niet aftrekken als de levering vrijgesteld plaatsvindt.

Voor een koper die de onroerende zaak gebruikt voor prestaties die hem het recht geven de btw op de aankoop af te trekken, lijkt het meewerken aan de optie op het eerste gezicht niet nadelig. De btw die verschuldigd wordt over de koopsom, wordt verlegd van hem geheven (art. 24ba Uitv.besl. OB 1968) maar hij kan deze op het zelfde moment in aftrek kan brengen, zodat deze btw niet daadwerkelijk door

hem hoeft te worden voldaan of te worden gefinancierd. Daarbij biedt het meewerken aan de optie voor hem het voordeel dat hij de verkoper niet hoeft te compenseren voor 'btw-schade' die de verkoper lijdt als hij vrijgesteld moet leveren. Toch kunnen voor een koper wel degelijk nadelen zijn verbonden aan het meewerken aan een optie voor belaste levering. Voor de koper heeft een belaste levering tot gevolg dat bij hem een nieuwe herzieningstermijn gaat lopen. Dit kan risico's voor hem meebrengen als hij niet zeker is dat hij de onroerende zaak gedurende de hele herzieningsperiode van ongeveer tien jaar voor belaste doeleinden gaat gebruiken. Ook komt het voor dat een koper de btw wel voor 90% kan aftrekken, en dus kan opteren, maar de btw over de koopprijs niet volledig kan aftrekken. In de praktijk komt het dan ook regelmatig voor, vooral bij onroerende zaken in het eind van de herzieningsfase, dat partijen niet opteren voor een belaste levering, ook al kan de koper wel voldoen aan het 90%-criterium.

Gevolgen niet voldoen aan voorwaarden voor optie

Opteren voor een belaste levering is zoals gezegd alleen mogelijk als de koper de onroerende zaak tijdens de referentieperiode gebruikt voor handelingen die hem volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek geven. Bij de optie dient de koper een schriftelijke verklaring af te geven dat hij aan deze voorwaarde zal voldoen. Als blijkt dat de koper gedurende de referentieperiode niet heeft voldaan aan deze voorwaarde, is de levering alsnog vrijgesteld van btw. Dit betekent in de eerste plaats dat aan de kant van de koper een correctie moet plaatsvinden van de btw die ter zake van de levering zelf is voldaan. Dit zal in de praktijk niet veel om het lijf hebben, omdat de heffing van deze btw naar de koper verlegd is en deze de btw op dezelfde aangifte (geheel of nagenoeg geheel) in aftrek heeft gebracht. Voor zover hij de btw niet volledig kon aftrekken, krijgt hij deze terug.

Aan de kant van de verkoper dient de btw die in aftrek is gebracht op kosten in verband met de levering (makelaar, taxatie, notaris etc.) gecorrigeerd te worden. Deze btw is achteraf bezien immers rechtstreeks toerekenbaar aan een vrijgestelde prestatie. En tot slot dient aan de kant van de verkoper alsnog herziening plaats te vinden als het pand is geleverd binnen de herzieningstermijn.

Dit zou – zonder nadere regelgeving – betekenen dat de verkoper alsnog geconfronteerd wordt met een mogelijk forse rekening als blijkt dat de koper niet aan de voorwaarden voor de optie heeft voldaan. Omdat een verkoper in het algemeen geen duurzame (rechts)betrekking heeft met een koper, zoals bij huur wel het geval is, heeft een verkoper veelal geen zicht – en al helemaal geen invloed – hoe een koper na de transactie de onroerende zaak aanwendt. Het is daarom ten tijde van de invoering van de 'Wet bestrijding constructies onroerende zaken' redelijk geacht dat een btw-

claim die ontstaat door toedoen van de koper in eerste instantie ook voor rekening van de koper moet komen. Om die reden is na een amendement art. 12a in de Wet OB 1968 opgenomen dat zegt dat, indien ten onrechte gebruik is gemaakt van de optie, omdat degene aan wie de levering is verricht de onroerende zaak niet gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat, de belasting die in verband met die levering door degene die de levering heeft verricht op de voet van art. 15 in aftrek is gebracht, wordt nageheven van degene aan wie de levering is verricht.¹

Hoewel het in dit verband wel redelijk lijkt de gevolgen van het niet voldoen aan de voorwaarde voor de optie bij de koper neer te leggen, is er ook een keerzijde. De koper wordt geconfronteerd met een heffing die zijn oorsprong vindt in een transactie waar hij geheel buiten staat, namelijk de eerdere levering aan de verkoper. Daarbij beschikt de koper normaliter niet over de gegevens die bepalend zijn voor de omvang van de herziening (zoals het bedrag dat de verkoper in aftrek heeft gebracht bij de aanschaf van de onroerende zaak, de resterende periode van de herzienings-termijn en eventuele andere kosten ter zake waarvan de verkoper btw heeft afgetrokken). De koper is daarmee niet in staat de juistheid van een eventuele naheffing te controleren en dat beperkt voor de koper de mogelijkheid het nageheven bedrag te bestrijden.

Het is dan ook lange tijd onduidelijk geweest of art. 12a Wet OB 1968 wel betrekking kan hebben op de herzienings-btw van de verkoper, of dat deze bepaling alleen ziet op de btw op kosten die rechtstreeks samenhangen met de levering, zoals makelaarskosten. De tekst van de bepaling is op dit punt niet heel duidelijk. Ook is lang onduidelijk geweest of art. 12a Wet OB 1968 wel in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. In de zaak Pactor Vastgoed is op beide vragen een antwoord gekomen.

Pactor Vastgoed, de casus

Een ondernemer B heeft een onroerende zaak gekocht van ondernemer A. Partijen hebben geopteerd voor een belaste levering. Vervolgens heeft B de zaak enkele jaren later, begin 2000, verkocht aan ondernemer C (Pactor Vastgoed). Ook voor deze levering hebben partijen geopteerd voor belastingheffing. C heeft de onroerende zaak echter vrijgesteld verhuurd en vervolgens enkele maanden later vrijgesteld geleverd. De levering van B aan C is alsnog vrijgesteld van btw, omdat C niet aan de voorwaarden voor de optie heeft voldaan. Omdat voor de onroerende zaak ten tijde van de levering B-C nog bij B de herzieningsperiode loopt, is herzienings-btw verschuldigd, die op grond van art. 12a Wet OB 1968 bij C wordt nageheven. C gaat tegen de naheffing in bezwaar en beroep met als argument dat naheffing van herzienings-btw van B op grond van de tekst van art. 12a

Wet OB 1968 en op grond van de Zesde richtlijn niet bij C kan plaatsvinden. Rechtbank Den Haag wijst het beroep af, maar in hoger beroep wordt Pactor Vastgoed door Hof Den Haag in het gelijk gesteld. Hoewel uit de wetsgeschiedenis kan worden afgeleid dat het de bedoeling is geweest van de wetgever op grond van art. 12a Wet OB 1968 ook de herzienings-btw van de verkoper na te heffen bij de koper, blijkt dit niet voldoende uit de tekst van de Wet OB 1968, aldus het hof. In cassatie oordeelt de HR anders. De tekst van de wet biedt voldoende mogelijkheden – overeenkomstig de bedoeling van de wetgever – ook de herzienings-btw van de verkoper na te heffen bij de koper. De HR is echter niet zeker dat de Zesde richtlijn (nu de Btw-richtlijn) de mogelijkheid biedt herzienings-btw bij een ander te heffen dan degene die de btw oorspronkelijk in aftrek heeft gebracht. De HR heeft deze vraag voorgelegd aan het HvJ.

Uitspraak HvJ

Evenals A-G Wathelet is het HvJ van oordeel dat de Zesde richtlijn (nu Btw-richtlijn) niet de mogelijkheid biedt herzienings-btw te heffen bij een ander dan de belastingplichtige die de btw oorspronkelijk in aftrek heeft gebracht. Hoewel de regelgeving niet uitdrukkelijk bepaalt welke belastingplichtige belastingschulden als gevolg van een herziening van btw-aftrek moet voldoen, brengt het doel van de herzieningsbepalingen mee dat wanneer de door een belastingplichtige in aftrek gebrachte btw wordt herzien, de als gevolg daarvan verschuldigde bedragen door diezelfde belastingplichtige moeten worden voldaan.

Lidstaten hebben bij de implementatie van de optiemogelijkheid en bij de implementatie van de herzieningsregeling weliswaar enige vrijheid uitvoeringsbepalingen vast te stellen, maar dat gaat niet zover dat lidstaten vrij kunnen bepalen wie de belastingplichtige is. In dat verband heeft Nederland de verleggingsregeling van art. 24 ba Uitv.besl. OB 1968 ook pas kunnen invoeren nadat daar door de EU een machtiging voor was verleend. De regelgeving biedt verder alleen in specifiek aangewezen gevallen de mogelijkheid btw te heffen bij een andere persoon dan degene die de levering of de dienst heeft verricht (verleggingsregelingen, zie art. 21 Zesde richtlijn, nu art. 193 e.v. Btw-richtlijn), maar btw die verschuldigd wordt op basis van de herzieningsbepalingen valt niet onder die uitzonderingen.

Gevolgen van de uitspraak

De uitspraak heeft tot gevolg dat in een voorkomend geval de koper met een beroep op de Btw-richtlijn aan naheffing op grond van art. 12a Wet OB 1968 kan ontkomen, terwijl naheffing bij de verkoper juist door art. 12a Wet OB 1968 wordt belet. Aldus is met de uitspraak van het HvJ een heffingsvacuüm ontstaan. Om die reden heeft de wetgever aangekondigd dat art. 12a Wet OB 1968 met terugwerkende kracht tot de datum van de uitspraak van het HvJ wordt ingetrokken.²

1 Tegelijkertijd is in de Invorderingswet (art. 42a) opgenomen dat de verkoper hoofdelijk aansprakelijk is voor deze btw, tenzij hij aannemelijk maakt dat hij niet wist of beoogde te weten dat koper niet aan de voorwaarden voor de optie voldeed.

2 Overige fiscale maatregelen 2014, 33 753, Tweede nota van wijziging.

Naheffing zal vanaf dat moment moeten plaatsvinden bij de verkoper, die achteraf gezien een vrijgestelde prestatie heeft verricht doordat de koper niet aan de voorwaarden voor de optie heeft voldaan. Een verkoper doet daarom verstandig contractueel met de koper overeen te komen dat deze laatste gehouden is btw-schade van de verkoper, die het gevolg is van het niet voldoen door de koper aan de voorwaarden voor de optie, aan de verkoper te vergoeden. Zonder een dergelijke clausule zou het voor een koper wel eens erg aantrekkelijk kunnen zijn met opzet niet aan de voorwaarden te voldoen (bijvoorbeeld door de onroerende zaak direct vrijgesteld binnen concern te leveren) en daarmee te voorkomen dat ooit herziening bij hemzelf kan plaatsvinden.

Overigens is voor het vervallen van art. 12a Wet OB 1968 geen overgangsmaatregel getroffen. Dat betekent dat vanaf 10 oktober 2013 niet meer wordt 'nageheven' bij de koper, maar bij de verkoper. De vraag is nu wat de wetgever in 1995 heeft bedoeld met de term 'nageheven' in art. 12a Wet OB 1968. Als daarmee de naheffing in de zin van art. 20 AWR (met name lid 2) bedoeld is, zou dit strikt genomen betekenen dat art. 12a Wet OB 1968 alleen op de naheffing ziet en niet op de (primaire) verschuldigdheid. Het vervallen van de verplichte naheffing bij de koper op 10 oktober 2013, zou dan een naheffingsmogelijkheid bij de verkoper doen ontstaan. Er zou na het vervallen van art. 12a Wet OB 1968 nog nageheven kunnen worden bij een verkoper die in 2008 een onroerende zaak heeft geleverd met optie, waarbij gebleken is dat de koper niet aan de voorwaarden heeft voldaan. Dit lijkt me een onwenselijke situatie, omdat de verkoper destijds bij het aangaan van de transactie op grond van de toen geldende wettelijke bepalingen heeft kunnen vertrouwen dat de gevolgen van het eventueel niet aan de voorwaarden voor de optie voldoen bij de koper zouden liggen. Als met de term 'nageheven' bedoeld is de 'verschuldigdheid' te verleggen naar de koper, dan lijkt het vervallen van art. 12a Wet OB 1968 alleen gevolgen te kunnen hebben voor transacties die na de wetwijziging plaatsvinden. De wetsgeschiedenis duidt overigens meer op 'naheffing' als bedoeld in art. 20 lid 2 AWR, zo leid ik af uit de volgende opmerking van de staatssecretaris in zijn Memorie van Antwoord van 20 november 1995³:

"Deze leden vragen of voor de – in hun bewoordingen verleggingsregeling van het bij amendement opgenomen voorgestelde artikel 12a van de Wet op omzetbelasting 1968, een machtiging van de Europese Raad nodig is. Hierover merk ik op dat genoemd artikel 12a geen verleggingsregeling bevat. Dit artikel bepaalt dat een naheffingsaanslag ten gevolge van het niet voldoen aan het 90%-criterium wordt opgelegd aan degene aan wie de levering is verricht; hij is immers bij uitstek degene die kan bepalen of aan dat criterium wordt voldaan. Machtiging vanuit Brussel is daarbij niet aan de orde."

En verder:

³ Kamerstukken, 24 172, nr. 20b.

"Ik wijs in dit verband nog op het bepaalde in artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, waarbij in gevallen waarin door toedoen van een ander te weinig belasting is geheven, de naheffingsaanslag aan die ander wordt opgelegd. Artikel 12a sluit aan bij deze systematiek."

De wetgever zou er in mijn visie goed aan doen duidelijkheid te scheppen en kenbaar te maken dat het laten vervallen van art. 12a Wet OB 1968 alleen gevolgen heeft voor toekomstige transacties.

Houdbaarheid huidige wettelijke regeling

De uitspraak van het HvJ lezend becroop mij enig gevoel van scepsis, zowel bij het HvJ als bij de A-G, over de Nederlandse uitwerking van art. 13C onderdeel b Zesde richtlijn (art. 137 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn) in art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel a Wet OB 1968.

Deze procedure betreft een koper van een onroerende zaak bij wie herzienings-btw is nageheven die betrekking heeft op een eerdere transactie van de verkoper en waar deze koper geheel buitenstaat. Dit laat het HvJ niet toe, ook al is het aan deze koper te wijten dat niet aan de voorwaarden voor de optie is voldaan. Het btw-stelsel heeft niet tot doel de schuldige te straffen, maar de neutraliteit van de btw te waarborgen, zoals de A-G zegt.

En daar zit misschien wel een groot manco in de Nederlandse optieregeling, zowel wat betreft de neutraliteit als de rechtszekerheid. Opteren voor een belaste levering is alleen mogelijk als de koper de onroerende zaak voor doeleinden gebruikt waarvoor hij de btw geheel of nagenoeg geheel kan aftrekken. Volgens de Commissie zou deze voorwaarde nutteloos zijn, gezien de huidige stand van wetgeving en jurisprudentie in Nederland, en zonder nadeel voor de schatkist kunnen worden afgeschaft. Waarom zou een koper meewerken aan een optie voor belaste levering, als de btw een kostenpost voor hem is? De A-G voegt toe dat een koper die meewerkt aan een optie, de btw ter zake van de levering zal moeten herzien als hij de onroerende zaak gedurende de herzieningstermijn voor doeleinden gebruikt die hem geen recht op aftrek geven. Toch vindt de A-G het geoorloofd dat de Nederlandse wetgeving de voorwaarde handhaaft dat de koper de onroerende zaak voor belaste handelingen moet bestemmen om voor belaste levering te kunnen opteren. Maar de wetgever mag daarbij geen verplichtingen aan de koper opleggen die verdergaan dan ingevolge de regelgeving van de EU op btw-gebied toelaatbaar zijn.

Het HvJ sluit aan bij deze redenering van de A-G, maar formuleert het anders. De wetgever mag geen verplichtingen aan de belastingplichtige (degene die de onroerende zaak heeft geleverd) opleggen die verdergaan dan ingevolge de regelgeving van de Unie op btw-gebied toelaatbaar is. De door de Nederlandse regering (zelf) als ongerechtvaardigd aangemerkte situatie die zou ontstaan als een ondernemer met optie een onroerend goed heeft geleverd zelf herzienings-btw zou moeten voldoen, ook al heeft de persoon aan

wie hij dit goed heeft geleverd verklaard dat hij het voor belaste handelingen zou gebruiken, is volgens het HvJ het gevolg van het in het Nederlandse recht neergelegde vereiste dat de koper van een onroerende zaak die voor belastingheffing opteert de zaak voor belaste handelingen moet gebruiken. Naar mijn mening zegt het HvJ hiermee niet dat de Nederlandse voorwaarde van belast gebruik door de koper zonder meer in strijd is met het Unierecht. Het HvJ zegt in eerste instantie niet meer dan dat de door de Nederlandse wetgever gemaakte keuze geen reden kan zijn een belastingschuld die vanuit de systematiek van de regelgeving bij de verkoper hoort te liggen, bij de koper neer te leggen. Toch roept deze uitspraak bij mij de vraag op of de Nederlandse wetgever niet te ver is gegaan, met name door te bepalen dat het feitelijk gebruik door de koper gedurende een bepaalde referentieperiode – na de levering – nog invloed kan hebben op de btw-behandeling van die levering. Bij een belasting als de btw brengt zowel het rechtszekerheidsbeginsel als het neutraliteitsbeginsel mee dat partijen (die te goeder trouw zijn) uit kunnen gaan van de fiscale gevolgen die op het moment van de (belastbare) transactie redelijkerwijs voorzienbaar zijn. Een ondernemer die op het moment van een transactie terecht ervan uitgaat dat hij de btw op zijn kosten kan aftrekken, zou niet achteraf door onvoorziene omstandigheden met btw-druk mogen worden geconfronteerd die hij niet (meer) in zijn vergoeding kan goedmaken.

Een vergelijkbare problematiek speelt in zaken die bij het HvJ aan de orde zijn geweest als *Don Bosco* en *Gemeente Maasdriel*. In die zaken gaat het om de vraag of sprake is van de (van rechtswege) belaste levering van een bouwterrein. In die zaken lijkt doorslaggevend te zijn wat de (geobjectiveerde) bestemming is van de zaak op het moment van de levering. Of zich achteraf feiten en omstandigheden voordoen die de bouwbestemming van de grond ontnemen lijkt geen (terugwerkende) invloed te hebben op de btw-behandeling van de eerdere levering.

Die lijn doortrekkend zou een (geobjectiveerde) inschatting van partijen, in combinatie met de verklaring van de koper dat de gekochte onroerende zaak voor activiteiten gebruikt zal worden die de koper recht geven de btw op de aankoop geheel of nagenoeg geheel in aftrek te brengen, voldoende moeten zijn te opteren voor een belaste levering. Als dan achteraf door omstandigheden blijkt dat de koper niet aan deze voorwaarde heeft voldaan, zou dat niet meer aan de verkoper tegengeworpen kunnen worden om redenen van neutraliteit en rechtszekerheid.

Afsluiting

In 1995 heeft de wetgever gekozen de optie voor belaste levering alleen toe te staan als de koper de onroerende zaak voor prestaties aanwendt die hem recht geven op volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting. Over de vraag of dit een zinvolle keuze is van de wetgever kan men twisten, maar het lijkt een keus die toegestaan is op grond van de Btw-richtlijn. Ik vraag mij af of de wetgever deze keus afhankelijk mag maken van omstandigheden

die voorkomen na de feitelijke levering, of dat de feiten en de (objectieveerbare) inschatting van partijen op het moment van de levering doorslaggevend moeten zijn.

De keuze de feitelijke omstandigheden die plaatsvinden na de levering (gedurende een referentieperiode) de doorslag te doen geven, heeft tot gevolg dat de verkoper (ook volgens de regering) mogelijk een ongerechtvaardigd nadeel ondervindt, doordat hij herzienings-btw moet voldoen die hij niet in de verkoopprijs heeft kunnen doorberekenen, terwijl dit nadeel te wijten is aan gedragingen van de koper waar hij buiten staat. Om die reden heeft de wetgever art. 12a Wet OB 1968 juist opgenomen, om binnen het door de wetgever gekozen systeem te zorgen dat de koper ('de schuldlige') opdraait voor de gevolgen die hij zelf heeft veroorzaakt. Binnen het door de wetgever gekozen systeem lijkt dat op het eerste gezicht niet onredelijk. De keerzijde is echter dat een koper geconfronteerd wordt met een btw-claim die ziet op een transactie waar hijzelf helemaal buiten staat en waar hij zich – bij gebrek aan kennis over de omvang – niet goed tegen kan verweren. Bovendien past een dergelijke claim niet in het systeem van de Btw-richtlijn, aldus het HvJ.

Daarom wordt art. 12a Wet OB 1968 met terugwerkende kracht tot 10 oktober 2013 door de wetgever afgeschaft, waardoor de claim die het gevolg is van gedragingen van de koper na de levering voor rekening komt van de verkoper. En dat voelt toch een beetje vreemd, wetende dat diezelfde wetgever voor het HvJ met vuur heeft verdedigd dat het bestreden art. 12a er juist was om die verkoper tegen ongerechtvaardigde nadelen te beschermen, maar dat die nadelen blijken voort te vloeien uit een waarschijnlijk onnodige (en wellicht ongerechtvaardigde) keuze van de wetgever die die ongerechtvaardigde nadelen juist veroorzaakt.

Hoe dan ook, ik zou vooralsnog als verkoper van een onroerende zaak de nodige voorzichtigheid betrachten als het gaat om de optie voor belaste levering. Een stevige btw-clausule in de koopovereenkomst/akte en zo mogelijk een bankgarantie van de koper voor de duur van de referentieperiode? Helaas is de huidige vastgoedmarkt niet zodanig dat je al te veel eisen kunt stellen...