

Toelichting Omzetbelasting

Sectie 5 - Herrekening en herziening van voorbelasting

A. Algemeen

Het moment dat de goederen en/of diensten **in rekening** worden **gebracht**, is het moment waarop de voorbelasting wordt afgetrokken. Dan is het nog niet altijd duidelijk in hoeverre de goederen en/of diensten voor aftrekgerechtigde doeleinden gebruikt zullen worden. Er zal dus moeten worden gesplitst op basis van een schatting van het verwachte gebruik.

Bij **aanvang** van het **gebruik** zal vervolgens beoordeeld moeten worden of de toegepaste splitsing overeenkomt met het werkelijke gebruik op dat moment. Het komt voor dat de verhouding tussen gebruik voor belaste en voor vrijgestelde handelingen **gedurende** het **gebruik** van de goederen verandert. Dit doet zich met name voor als het investeringsgoederen betreft, die vaak gedurende een langere periode worden gebruikt.

De periode waarin de ondernemer de goederen en diensten in rekening gebracht krijgt tot aan het einde van het boekjaar waarin hij deze gaat gebruiken, heet het **herrekeningsjaar** ([art. 15 lid 4 Wet OB 1968](#)) ([art. 12 Uitv besch OB](#)). Aan het eind van het herrekeningsjaar moet de ondernemer bekijken of hij wel het correcte gedeelte van de btw heeft teruggevraagd. **Herziening** ziet alleen op investeringsgoederen en komt pas aan de orde **na het herrekeningsjaar** ([art. 15 lid 6 Wet OB 1968](#)) ([art. 13](#) en [13a Uitv besch OB](#)).

B. Herrekening

De ondernemer brengt de voorbelasting op goederen en diensten in eerste instantie in aftrek op basis van de gegevens van het **tijdvak** waarin de belasting aan hem in rekening is gebracht (of waarin de belasting is verschuldigd).

Als ingebruikname niet plaatsvindt in het tijdvak waarin de factuur wordt ontvangen of de belasting verschuldigd wordt, dan zal nog een **herrekening** moeten plaatsvinden op het tijdstip waarop de ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken ([art. 15 lid 4 Wet OB 1968](#)).

Aan het einde van het (boek)jaar kan vervolgens worden herrekend op basis van de gegevens zoals die voor het gehele jaar gelden. Als blijkt dat de belasting voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de **te veel afgetrokken** belasting alsnog verschuldigd. De **te weinigafgetrokken** belasting wordt aan hem op zijn verzoek teruggegeven ([art. 15 lid 4 Wet OB 1968](#)) ([art. 12 Uitv besch OB](#)). Bij herrekening wordt altijd de volledige voorbelasting opnieuw beschouwd.

Opmerkingen

- a. Er kunnen **drie momenten** van herrekening worden onderscheiden ([art. 12 Uitv besch OB](#)):
 - Het tijdvak waarin de factuur voor de goederen of diensten is **ontvangen**, dan wel de belasting werd verschuldigd.
 - Het tijdvak waarin de goederen voor het eerst worden **gebruikt**.
 - Het laatste belastingtijdvak van het **boekjaar** van ingebruikname.
- b. Het **herrekeningstijdvak** geldt voor alle voorbelasting die met betrekking tot de aanschaf van roerende zaken, roerende investeringsgoederen, onroerende zaken en afgenomen diensten in rekening werd gebracht.
- c. Het herrekeningsjaar is lang niet altijd een vol (boek)jaar. Het herrekeningstijdvak **eindigt altijd** aan het einde van de laatste dag van een boekjaar.

Voorbeeld

Ondernemer A heeft in mei 10 zakrekenmachines à € 50 excl. btw gekocht en voor gemengde prestaties in gebruik genomen. In dat jaar heeft hij voor vrijgestelde prestaties € 20.000 ontvangen en voor belaste prestaties € 30.000 (excl. btw). Bij de aanschaf in de maand mei zijn die gegevens uiteraard nog niet bij de ondernemer bekend. De ondernemer ontvangt de factuur in mei, maar laat de goederen nog even in zijn voorraadkast liggen. Het boekjaar is gelijk aan het kalenderjaar. Stel dat de ondernemer per maand aangifte doet en dat hij de aftrek splitst op basis van de vergoedingen ('pro rata'-methode). Als de verhouding van de belaste en vrijgestelde vergoedingen in de maand mei zich verhouden als 1 : 1, dan brengt hij in mei 1/2 van de voorbelasting in aftrek, dat is € 50. In de maand juli gaat hij de zakrekenmachines gebruiken. De omzetverhouding in dat tijdvak is 3 : 5. Op basis van dat gegeven kan hij in aftrek brengen $\frac{3}{8} \times € 100 = € 37,50$. Hij moet dan over dat tijdvak € 12,50 als verschuldigd aangeven ([art. 15 lid 4 Wet OB 1968](#)). Aan het einde van het jaar is de verhouding over het gehele jaar 3 : 2. De aftrek is dan $\frac{3}{5} \times € 100 = € 60$. In de laatste aangifte van het (boek)jaar brengt hij alsnog € 22,50 in aftrek.

C. Herziening

Voor roerende investeringsgoederen en onroerende zaken geldt dat de omzetbelasting die in het eerste jaar van ingebruikneming in aftrek is gebracht, eigenlijk nog maar **voorlopig** is afgetrokken. In elk van de **volgende jaren** tot het einde van de herzieningstermijn moet worden bekeken of de aftrek in het eerste jaar niet te hoog of te laag was. Dit heet het **herzieningstijdvak** ([art. 13 en 13a Uitv besch OB](#)).

Dit herzieningstijdvak duurt voor:

1. roerende investeringsgoederen vier jaar
2. onroerende zaken negen jaar.

Opmerkingen

- a. Vaak wordt kortweg gezegd dat de herzieningstermijn voor genoemde goederen vijf respectievelijk tien jaar is. Dat is onjuist. Het **eerste jaar van ingebruikneming** is immers bijna **nooit precies een jaar**.
- b. Als de herziening het gevolg is van een aanmelding voor de **kleineondernemersregeling** (B 5700) (of van een beëindiging van die vrijstelling) blijft deze achterwege als het bedrag van de herziening in dat boekjaar minder is dan **€ 500** ([art. 13 lid 4 Uitv besch OB](#)).

1. Roerende investeringsgoederen

Roerende investeringsgoederen worden gedurende het herzieningstijdvak gevolgd ([art. 13 lid 3 Uitv besch OB](#)). De **berekening van de herziening** vindt telkens plaats op basis van de gegevens die voor het herzieningsjaar gelden. Dit kan zijn de verhouding van de vergoedingen of het werkelijk gebruik.

Opmerking

Een verschil van niet meer dan 10% ten opzichte van de afgetrokken btw leidt niet tot een correctie ([art. 13 lid 4 Uitv besch OB](#)).

De berekening van de herziening verloopt **als volgt**:

1. Neem 1/5 deel van het btw-bedrag dat in rekening is gebracht
2. Vermenigvuldig dit bedrag met percentage 3
3. Tel dit bedrag op (percentage 2 is groter dan percentage 1) of trek het af (percentage 2 is kleiner dan percentage 1) van de btw die in de laatste btw-aangifte van het jaar in aftrek wordt gebracht

Bereken het percentage belast gebruik in het jaar van ingebruikname	Percentage 1
Bereken het percentage belast gebruik in het jaar waarin de afgetrokken btw moet worden herzien	Percentage 2
Bepaal het verschil tussen percentage 1 en 2.	Percentage 3
Is percentage 3 kleiner of gelijk aan 10% van percentage 1?	De btw hoeft niet te worden herzien
Is percentage 3 groter dan 10% van percentage 1?	

Voorbeeld

Ondernemer A heeft de volgende omzetverhoudingen exclusief omzetbelasting:

	Vrijgesteld	Belast
2018	€ 100.000	€ 200.000
2019	€ 200.000	€ 100.000
2020	€ 50.000	€ 250.000
2021	€ 90.000	€ 210.000
2022	€ 100.000	€ 300.000

2018

In augustus 2018 schaft ondernemer A een bestelauto aan voor € 42.858, vermeerderd met € 9.000 btw. Hij neemt de auto onmiddellijk, in augustus, in gebruik. Bij aankoop in augustus kan meteen een deel van de € 9.000 worden afgetrokken. Die aftrek is afhankelijk van de vergoedingen in het aangiftetijdvak. Is de verhouding 5 : 9, dan is € 5.000 aftrekbaar. Een eerste herrekening bij ingebruikname hoeft in dit geval niet plaats te vinden, omdat aankoop en ingebruikname in hetzelfde tijdvak vallen. Aan het einde van het jaar vindt wel een herrekening plaats. Deze herrekening kan leiden tot correctie van het reeds in aftrek gebrachte bedrag.

Aan het einde van het eerste jaar blijkt het recht op aftrek $\frac{2}{3} \times € 9.000$ is € 6.000 te zijn. Dit is het bedrag dat in aftrek gebracht kan worden op basis van de gegevens over het gehele jaar. Bij aankoop had hij € 5.000 in aftrek gebracht, zodat hij alsnog € 1.000 mag aftrekken op de aangifte over de laatste periode van 2018.

2019

Aan ieder jaar van de herzieningstermijn moet 20% van de voorbelasting worden toegerekend ($€ 9.000 : 5 = € 1.800$, waarvan $\frac{2}{3}$ aftrek heeft plaatsgevonden = € 1.200). In het tweede jaar is het belaste gebruik slechts $\frac{1}{3}$ deel, waardoor dus $\frac{1}{3} \times € 1.800 = € 600$ aftrekbaar was. Daardoor is er aan het einde van 2019 alsnog verschuldigd $€ 1.200 - € 600 = € 600$.

2020

In 2020 is de berekening als volgt. Aftrekbaar in 2020: $\frac{25}{30} \times \frac{1}{5} \times € 9.000$ is € 1.500. Als 'voorschot' over 2020 is afgetrokken € 1.200. Aanvullend in aftrek te brengen in de laatste afgifte over 2020 ([art. 13 lid 3 Uitv besch OB](#)) € 300.

2021

In 2021 is er in het voorbeeld iets bijzonders aan de hand. De herzieningsberekening loopt dan namelijk als volgt. Aftrekbaar in 2021: $\frac{21}{30} \times \frac{1}{5} \times € 9.000$ is € 1.260. Als voorschot op 2021 is afgetrokken € 1.200. De aanvullende aftrek van € 60 kan niet worden genoten. Herziening blijft achterwege als het voor dat boekjaar in aftrek te brengen bedrag niet meer dan 10% verschilt van het in aftrek gebrachte bedrag ([art.13 lid 4 Uitv besch OB](#)).

2022

Deze berekeningen worden gemaakt tot het einde van de herzieningstermijn (2022) of het moment waarop de auto het bedrijfsvermogen van de ondernemer verlaat (als dat eerder is).

2. Onroerende zaken

Voor onroerende zaken is de techniek van de herziening **gelijk aan** die voor roerende investeringsgoederen (B 3190). In plaats van vier jaar is de termijn echter negen jaar. In de berekening wordt daardoor de breuk $\frac{1}{5}$ vervangen door $\frac{1}{10}$.

Voorbeeld

Ondernemer B heeft een administratiekantoor en is ook verzekeringsagent. Hij koopt een nieuw pand dat hij gebruikt voor beide werkzaamheden. Het werk als boekhouder is belast, maar het werk als verzekeringsagent is vrijgesteld.

Ondernemer B koopt een pand voor € 400.000 excl. € 84.000 btw. Zijn omzet in het jaar waarin het pand in gebruik is genomen is 75% belast (excl. btw) en 25% vrijgesteld. Hij heeft daarom in dat jaar 75% van de btw in aftrek gebracht (€ 63.000).

In het vierde jaar waarin ondernemer B het pand gebruikt, is zijn omzet € 1 miljoen waarvan € 850.000 (excl. btw) als boekhouder en € 150.000 als verzekeringsagent. Ondernemer B heeft het pand dus voor 85% gebruikt voor belaste omzet. Dit is een andere verhouding dan zijn inschatting in het jaar van ingebruikname. In plaats van 75% had hij in dit jaar 85% van de btw mogen aftrekken. Het bedrag dat hij nu alsnog mag aftrekken, berekent hij als volgt:

1. *Bepaal het verschil in belast gebruik tussen het jaar van ingebruikname (75%, percentage 1) en het vierde jaar (85%, percentage 2). Het verschil hiertussen is 10% (percentage 3). Dit is meer dan 10% van percentage 1 (7,5%). Hij moet dus herzien.*
2. *Neem 1/10 deel van de btw die in rekening is gebracht: € 8.400.*
3. *Vermenigvuldig € 8.400 met percentage 3: 10% = € 840.*
4. *Trek in de laatste btw-aangifte van het jaar € 840 extra af als voorbelasting.*